

*CARLOS MARROQUIN SAGALÉS*

---

Evolución y situación actual de las medidas de armonización  
de la fiscalidad directa en el marco de la UE

*Trabajo Final de Carrera*

*Dirigido por*

*Sergi PRATS*

*Universitat Abat Oliba CEU*

**FACULTAT DE CIÈNCIES SOCIALS**

*Licenciatura en Derecho*

---

2010



*El saber es la parte principal de la felicidad*

SÓCRATES

## Resumen

La existencia en la Unión Europea de sistemas de imposición directa que aplican normas diferentes para determinar las bases imponibles y diferentes tipos de tributación a aplicar sobre esas bases, supone que la fiscalidad sea una variable a considerar en la toma de decisiones por parte de las empresas o de los particulares.

La armonización de los sistemas fiscales que regulan la imposición directa en el seno de la Unión Europea es, hoy por hoy, un debate todavía muy vivo, manteniéndose por los Estados miembros posturas antagónicas en función de los intereses nacionales, que se concretan en (i) mantener sistemas internos de imposición diferenciados entre países que fomenten la competencia fiscal o (ii) introducir sistemas de tributación que establezcan de forma unificada el mecanismo de determinación de las bases imponibles y coordinados los tipos impositivos que las graven.

El proceso de armonización fiscal avanza con grandes dificultades. En primer lugar, por la regla de unanimidad que vincula a los Estados en esta materia. Y en segundo lugar, por la aplicación del principio de subsidiariedad.

Los avances en la coordinación fiscal en la UE se han conseguido, básicamente, con el *soft law* o legislación blanda, y sobre todo, con la llamada armonización fiscal negativa, que emana de las resoluciones del TJUE y que suponen, más que normas armonizadoras, prohibiciones de actuación en materia de imposición nacional cuando contravienen los principios garantizados por el Tratado.

Este trabajo realiza una revisión de las diferentes medidas de armonización fiscal que en el pasado, presente y futuro han sido, están siendo o serán debatidas y, en su caso, introducidas por las Instituciones Comunitarias.

## Palabras claves

Armonización fiscal - Competencia fiscal - Tribunal de Justicia de la Unión Europea - Imposición Directa - Coordinación fiscal
---

## **Resum**

*L'existència a la Unió Europea de sistemes d'imposició directa que apliquen normes diferents per determinar les bases imposables i diferents tipus de tributació a aplicar sobre aquestes bases, suposa que la fiscalitat sigui una variable a considerar en la presa de decisions per part de les empreses o des particulars.*

*L'harmonització dels sistemes fiscals que regulen l'imposició directa l'interior dels Estats integrats de la Unió Europea es, avui per avui, un debat encara molt encès, mantenint-se per els Estats membres postures contràries en funció dels interessos nacionals, que es concreten en (i) manteniment de sistemes interns d'imposició diferenciats entre països que fomentin la competència fiscal o (ii) introducció de sistemes de tributació que estableixin de forma unificada el mecanisme de determinació de les bases imposables i coordinació dels tipus impositius que les graven.*

*El procés d'harmonització fiscal avança amb grans dificultats. En primer lloc, per la regla de la unanimitat que vincula els Estats membres en aquesta matèria. I en segon lloc, per l'aplicació del principi de subsidiarietat.*

*Els avenços en la coordinació fiscal de l'EU s'han aconseguit, bàsicament, amb el soft law o legislació blanda, i sobre tot, amb la anomenada harmonització fiscal negativa, que emana de les resolucions del TJUE i que suposen, més que normes harmonitzadores, prohibicions d'actuació en matèria d'imposició nacional quan contravenen els principis garantits pel Tractat.*

*Aquest treball realitza una revisió de les diferents mesures d'harmonització fiscal que en el passat, present i futur han sigut, son i seran debatudes, i en el seu cas, introduïdes per les Institucions Comunitàries.*

## **Paraules clau**

<i>Harmonització fiscal - Competència fiscal - TJUE - Tributació - Coordinació fiscal</i>
---

## **Abstract**

*The existence in the European Union of direct taxation systems with different ways to determinate the taxable base and different applicable tax rates, implies that the taxation is a variable to be considered in making a decision, by an entity or and individual.*

*The tax system harmonization that controls the direct taxation in the European Union is, now a days, still an open debate. The States maintain opposite criteria depending on their own national interests. These opposite criteria are referred to (i)maintenance of *the different domestic taxation systems of the member States* which foment the tax competition or (ii) introduction of taxation systems which establish an unique mechanism in order to determine the taxable base and coordination of the applicable tax rates.*

*The direct taxation harmonisation process is difficult. First of all, by the unanimity rule which binds all the member states and also by the application of the subsidiarity principle.*

*The advances in the tax coordination of the European Union have been basically achieved with the soft law and specially, with the so-called "negative tax harmonization" arising from the decisions of the European Court of Justice (ECJ), which suppose, more than harmonization laws, prohibitions to act from a domestic taxation point of view when they infringe the principles guaranteed by the EU Treaty.*

*This work carries out a review of the different measures of tax harmonization that in the past, present and future will be discussed and approved by the EU institutions.*

## **Keywords**

<p><i>Tax harmonisation - Competing in fiscal policies - The European Union Court of Justice - Taxation - Coordinating the taxation systems</i></p>
---



## Sumario

Introducción.....	9
1.Los objetivos del Tratado constitutivo de la Unión Europea.....	11
1.1. Medidas que afectan a la fiscalidad.....	12
2. Las normativa sustantiva referida a la tributación en la UE.....	
2.1. Normas sobre tributación.....	16
2.2. Administración, intercambio de información.....	18
2.3. Convenio de arbitraje.....	19
2.4. Distribución de dividendos intercompañías.....	20
2.5. Operaciones de reestructuración.....	23
3. La armonización fiscal: concepto, objetivos y enfoques.....	
3.1. Cuestiones generales.....	24
3.2. La armonización fiscal en la Comunidad Europea antes de la Unión Económica y Monetaria.....	27
3.3. Armonización de los impuestos directos.....	30
3.4. Funciones de la armonización.....	33
3.5. Cooperación entre las Administraciones tributarias.....	34
3.6. Objetivos actuales de la armonización.....	35
4. Rasgos generales del impuesto directo en la UE. Los impuestos sobre renta, riqueza y ahorro en la UE .....	36
4.1. El impuesto sobre los beneficios.....	37
4.2. El impuesto sobre la renta personal.....	42
5. Principales instrumentos para la armonización fiscal en el ámbito de la UE. El papel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia .....	46
6. El proceso de armonización en la Unión Europea: metas, dificultades y perspectivas actuales.....	
6.1. La competencia fiscal.....	55
6.2. Perspectivas actuales.....	57
7. Conclusión.....	60
Bibliografía.....	62
Anexo Abreviaturas.....	65



## Introducción

El presente trabajo se ha planteado como un estudio de la política fiscal en el seno de la Unión Europea, desarrollando un análisis de las teorías armonizadoras en los tributos directos frente a las que plantean un escenario de competencia fiscal entre los diferentes territorios de la Unión Europea. Se realiza una revisión de la evolución histórica de la normativa tributaria en la Unión Europea (UE), el análisis de la evolución en la imposición sobre la renta obtenida en cada uno de los Estados miembros, la situación actual y las perspectivas de confluencia y unificación de los sistemas tributarios y su conflicto con la soberanía de los países miembros.

La política fiscal en la Unión Europea (UE) se compone de dos ramas: la fiscalidad directa, que es competencia exclusiva de los Estados miembros, y la fiscalidad indirecta, que afecta a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios. En materia de fiscalidad directa, los Estados miembros han tomado medidas para evitar la evasión fiscal que facilita la economía global y la libre circulación de capitales, pero también medidas para evitar la doble imposición de rentas en origen y destino. La política fiscal, que es una de las herramientas de que disponen los gobiernos para incidir en la economía, sirve también para evitar que la competencia entre los Estados miembros resulte falseada por la disparidad de tipos y regímenes de imposición de la fiscalidad directa. La política fiscal a nivel de la Unión Europea en materia de imposición directa tiene enormes dificultades de aplicación porque (i) los países son muy celosos de ceder la soberanía en esta materia y (ii) por la necesaria unanimidad para aprobar decisiones fiscales. No obstante se han ido estableciendo algunas medidas para evitar efectos negativos en la competencia fiscal evitando la localización artificiosa de estructuras que faciliten transferencias de rentas entre los Estados miembros de la Unión Europea.

Así, la imposibilidad de proceder a una armonización completa de la imposición directa en la UE a través de los instrumentos normativos habituales es, hoy por hoy, consecuencia de la exigencia de unanimidad en la materia y de la negativa de los EM a ceder soberanía en esta esencial herramienta de política económica.

Una efectiva armonización de la fiscalidad directa en el seno de la UE está destinada a evitar una competencia fiscal en la que han venido incidiendo los Estados miembros (EM) con la intención de atraer hacia sí a las empresas mediante rebajas de los tipos impositivos.

En la UE se están posicionando en dos bloques diferenciados los países que abogan por la armonización fiscal (Alemania y Francia entre otros) contra los países partidarios de la competencia fiscal (Estonia, Eslovaquia, Irlanda hasta la fecha, entre otros).

Los países que promueven la armonización fiscal, entienden que una imposición de bajo nivel tiene efectos equiparables a las ayudas de Estado prohibidas por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) (antiguo art. 87 del TCE).

A lo largo de este trabajo analizaremos la competencia fiscal lesiva (desleal) y sus implicaciones en el seno de la UE, la evolución de las medidas que la UE ha ido introduciendo para luchar contra las actuaciones que perjudican la libre competencia en la UE y las intensas disputas entre los Estados miembros para resolver entre la validez de medidas dinamizadoras de sus economías y las perseguidas normas discriminatoras y contrarias a los cuatro principios que garantiza el Tratado.

El presente trabajo es el colofón a un periodo de estudio que ha supuesto un auténtico reto y que me ha aportado nuevamente el interés por el estudio y la adquisición de conocimientos. Quiero agradecer el esfuerzo que ha realizado toda la comunidad académica que forma la Universidad Abad Oliba CEU para poder ofrecernos esta oportunidad de cursar estudios superiores a viejos licenciados en económicas, y quiero agradecer especialmente la gran sabiduría de los profesores que han intervenido directamente en nuestra formación.

Agradecimiento especial merece mi tutor, el profesor Sergi Prats, que nos ha inculcado el análisis europeísta del derecho, lo que me ha servido enormemente para el desarrollo de este trabajo referido al Derecho Tributario en la UE.

Por último, quiero agradecer a Elena el apoyo que me ha dado a lo largo de estos tres años y que, en los momentos de flaqueza, me ha empujado para poder concluir esta excitante etapa de estudiante que he podido disfrutar a una ya madura edad.

# 1. LOS OBJETIVOS DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA UNIÓN EUROPEA

Desde la Segunda Guerra Mundial en Europa, se han producido importantes movimientos tendentes a conseguir la integración y el desarrollo de la Unión Europea. Haremos un breve repaso a los más relevantes hechos producidos que nos permitan centrar históricamente la creación de la UE antes de empezar con el desarrollo del propio trabajo.

- Firma en 1957 del Tratado de Comunidad Económica Europea.
- En 1987 se adoptan las medidas necesarias para que la Comunidad Europea tuviese un mercado único.
- El 7 de febrero de 1992 se firma en Maastricht el Tratado de la Unión Europea.
- El 17 de junio de 1997 se firma el Tratado de Amsterdam.
- El 26 de febrero de 2001 se firmó el Tratado de Niza.
- Y el 13 de diciembre de 2007 se firmó el Tratado de Lisboa.

Los objetivos del Tratado de la Comunidad Europea son la creación de un mercado común y una unión monetaria, con la cooperación e integración de la actividad económica sin limitaciones ni restricciones de tipo legal, fiscal ni técnico.

En las áreas en las que la Comunidad no tiene poderes exclusivos, únicamente puede intervenir si los objetivos de la Unión pueden ser mejor aplicados y conseguidos por la Comunidad que por los miembros de forma individual y separada (principio de subsidiariedad).

Actualmente están incorporados al sistema de moneda única y han adoptado el euro Alemania, Austria, Bélgica, Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Malta, los Países Bajos y Portugal.

Desde enero de 2007 la Unión Europea está formada por los siguientes 27 miembros: Alemana, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Gran Bretaña, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, los Países Bajos, Polonia, Portugal, Rumanía, la República Checa, la República Eslovaca y Suecia.

Adicionalmente, desde enero de 1994, el Acuerdo de 13 de diciembre de 1993 firmado entre la UE y Noruega, Islandia y Liechtenstein establece *la European Economic Area (94/1/EC)*. El acuerdo contempla las directivas sobre leyes mercantiles, aduanas y seguridad social y toda la legislación primaria y secundaria referida al Tratado de la Comunidad Económica. El 26 de octubre de 2004 la UE y Suiza firmaron el *Savings Agreement* que contiene medidas equivalentes a las reguladas en la Directiva referida a la tributación de los ahorros (2003/48/EC). Además, el acuerdo establece medidas sobre la tributación de las sociedades Matriz-Filial residentes en la Comunidad Económica, los intereses y los royalties.

Además de los tratados principales y que son la base legal para la conformación de la Comunidad Europea y la Unión Europea, la Comisión y el Consejo aprueban directivas aplicables por transposición en todos los EM.

El artículo 293 del TCE<sup>1</sup> pide a los Estados miembros que "*entablen negociaciones*" para la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad y prohíbe la discriminación entre los nacionales de los Estados miembros "*en lo que respecta a su participación financiera en el capital de las sociedades*". No obstante, todavía muchos de los arreglos en el ámbito de la imposición directa continúan fuera del marco de la legislación comunitaria. Una densa red de tratados fiscales bilaterales, con participación tanto de Estados miembros como de terceros países, cubre la imposición de los flujos de renta transfronterizos.

#### 1.1 MEDIDAS QUE AFECTAN A LA FISCALIDAD.

La firma del Tratado de Amsterdam supuso un cambio legal en las bases de la fiscalidad. En el tratado de Niza se acordaron nuevos avances y se introdujeron importantes modificaciones sobre la libertad de movimientos de personas, capitales, política industrial, cooperación judicial y financiera, con especial relevancia en el sistema de adopción de acuerdos, manteniéndose en materia fiscal la adopción de medidas por unanimidad.

La Comisión Europea tiene asignado el trabajo, consensuando las actuaciones de forma particular con los Estados miembros, de eliminar distorsiones en el mercado introducidos por las diferentes prácticas administrativas que pueden establecer los Estados miembros. El

---

<sup>1</sup> Diario Oficial de la Unión Europea, 29.12.2006. Versiones Consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea

resultado de este trabajo permite sacar muchas iniciativas para coordinar y armonizar la legislación de los Estados miembros, incluidas las leyes fiscales.

En relación con la imposición indirecta, el proceso de armonización ha sido muy prolífico, consiguiendo que en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante) se aplique en todos los Estados miembros un sistema común para regular el impuesto. En la imposición directa, las normas son muchas menos, destacando las Directivas que regulan la tributación de las operaciones societarias y las de reestructuración empresarial (la última norma común para armonizar estas operaciones fue la Directiva 2008/7/EC de 21 de febrero de 2008).

En relación con la fiscalidad directa, la Comisión ha venido realizando propuestas para elaborar Directivas desde 1967, pero antes de 1990 únicamente fue aprobada la correspondiente a la asistencia en asunto de fiscalidad directa. En julio de 1990 se aprueban las primeras medidas significativas por parte del Consejo, creando el proyecto de mayor armonización en la fiscalidad de las sociedades en la Unión Europea.

Realizaremos una revisión de las principales propuestas reguladoras y directivas aprobadas en este sentido, clasificando las medidas en relación con la tributación de las sociedades y de las personas físicas.

En 1975 se introdujo por la Comisión Europea (que lo sometió al Consejo) el concepto de la retención en la fuente y la eliminación de la doble tributación de los dividendos.

En los ochenta, un nuevo concepto de integración fue definido. El nuevo concepto fue desarrollado bajo el principio de la subsidiariedad, que implica que de acuerdo con el Tratado de la Unión no hay exclusividad de poder. La prioridad fue dar las pautas para llegar a una sistemática armonización a nivel de la Comunidad Europea. La Unión puede intervenir sólo si los objetivos perseguidos son más efectivos si se regulan comúnmente que si lo hacen los Estados miembros de forma separada.

El 26 de junio de 2003 el Consejo adoptó una directiva para eliminar las retenciones en la fuente para intereses y cánones pagados entre sociedades vinculadas residentes en diferentes Estados miembros.

En 1992 se crea un comité dirigido por el Sr. Ruding (*Ruding Committee*) que preparó lo que en España conocemos como “libro blanco” para la Comisión Europea, en relación con los aspectos fundamentales de la tributación de las sociedades en el seno de la Comunidad.

Tras las recomendaciones extraídas en marzo de 1992 por el Comité Ruding, se sigue trabajando para establecer los sistemas de determinación de la base imponible de tributación de los ingresos a nivel del mercado interno de la UE.

El comité Ruding también estableció recomendaciones a la Comisión Europea en relación con los efectos que los incentivos fiscales de los Estados miembros traslada al funcionamiento de la unión económica y monetaria.

La Comisión entiende que las aplicaciones de incentivos fiscales debe realizarse de un modo mucho más transparente, con el fin de que la aplicación de incentivos como crédito fiscal o reducción de los tipos sean fácilmente identificables por los competidores de otros Estados miembros, ya que de lo contrario, podrán ser consideradas Ayudas de Estado.

El 22 de noviembre de 2006 la Comisión aprobó la Comunicación (COM(2006)728 final) para optimizar el uso de los incentivos a la Investigación y Desarrollo (I+D) considerando para estos incentivos el (i) asegurar el fácil y paritario acceso para todas las compañías, (ii) la simplificación y facilitación de los trámites administrativos y (iii) reducir los costes de cumplimiento. Entiende la Comisión que este tipo de incentivo fiscal es una subvención oportuna, eficiente y de formas previsibles.

En 1988 se aprobó un borrador preliminar de la Directiva de armonización de las normas para la determinación de la tributación de las sociedades que sigue en discusión, habiéndose aprobado en julio de 1990 las siguientes Directivas:

- ✓ Directiva de las Matriz – Filial
- ✓ Directiva de fusiones
- ✓ Convenio de Arbitraje.

Si bien no hay otra normativa específica que regule otros impuestos sobre beneficios creada en el seno de la UE al margen de la que hemos revisado, sí que hay que destacar que todos los Estados miembros tienen firmados convenios internacionales para aplicar diferentes

tipos impositivos respecto a los que tienen los no residentes que obtienen rentas sujetas a tributación en cada uno de los países.

La actual tendencia en la UE es que los Estados miembros eliminen las diferencias en el trato fiscal entre residentes y no residentes<sup>2</sup>.

El 26 de Junio de 2003 el Consejo adoptó la Directiva 2003/49/EC para eliminar la retención fiscal en los pagos que por intereses y cánones se realizasen compañías con residencia en los Estados miembros para supuestos de participación superior al 25 % durante más de dos años, incluyendo a los establecimientos permanentes.

De acuerdo con lo previsto en esta Directiva, los intereses y los cánones tributarán en el Estado miembro en el que la receptora final de estas rentas esté establecida. Grecia, Portugal y España mantienen durante un periodo transitorio la retención fiscal sobre este tipo de rentas, pero mientras tanto el estado de la empresa receptora tiene garantizado un crédito por la retención fiscal practicada.

En Diciembre de 2003, la Comisión Europea publicó una propuesta (COM (2003)841 final COM) para introducir un cambio en la Directiva: según dicha propuesta, los intereses y cánones sólo quedarían exentos de tributación en origen si los titulares efectivos de esas rentas tributaban de forma efectiva en el Estado miembro de residencia. Las Directivas 2004/66/EC y 2006/98/EC fueron aprobadas para poder incorporar a este particular tratamiento de intereses y comisiones sin tributación en origen a los nuevos países incorporados a la UE.

En diciembre de 2007, la Comisión Europea publicó una Comunicación (COM(2007)785 final) en la que se proponía la aplicación de medidas anti evasión fiscal en el area de influencia de los Estados miembros y terceros países. La Comisión propone:

- Desarrollar una definición común sobre los abusos y las estructuras artificiales, para que sirva de guía en la tributación directa en dicha area de influencia.

---

<sup>2</sup> Diario Oficial de la Unión Europea, 9.5.2008. Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. TÍTULO VII. Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones. Artículo 110 del TFUE prohíbe que los EM apliquen tributos adicionales y distintos para aquellos bienes o servicios provenientes de otros Estados miembros respecto a los que se aplican a los bienes o servicios propios.

- Mejorar la cooperación administrativa para detectar y combatir los abusos y las estructuras artificiales como mayor efectividad.
- Buscar fórmulas para aplicar las medidas de forma proporcional y compatibles con la normativa europea.
- Reducir cualquier desajuste potencial resultante de la aplicación de normas de no tributación.
- Asegurar una mejor coordinación de las medidas anti-elusión con terceros países.

## **2. NORMATIVA SUSTANTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA REGULADORA DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA.**

### **2.1. NORMAS SOBRE TRIBUTACIÓN.**

En agosto de 1989 la Comisión Europea sometió una propuesta (COM 268 final) para regular la sociedad anónima europea (*Societas Europaea, SE*), propuesta que fue aprobada el 8 de octubre de 2001 junto con la Directiva 2001/86/EC y está en vigor desde octubre de 2004. Esta norma ha sido creada para facilitar la cooperación en el seno de la Unión Europea. La SE puede ser creada por una fusión, por constitución desde una holding o por la creación de una subsidiaria participada. Su capital mínimo es de 100.000 EUR y no se contempla el grupo de sociedades europeas.

A los efectos de tributación, desde el 20 de diciembre de 2000 una SE es residente en aquel Estado miembro de la UE en el que realmente tiene fijada su residencia, y no en el que sus estatutos la establecen.

Pero las pérdidas generadas por un establecimiento permanente de la SE pueden ser utilizadas para compensar directamente los beneficios de la SE, y si posteriormente el establecimiento permanente genera beneficios, éstos serán gravados en el Estado miembro en el que la SE tiene su residencia, lo que supone un gran avance en la armonización de la tributación en el seno de la UE.

En julio de 1985 fue adoptado un sistema especial de tributación para los intereses de las empresas de un grupo (*European Economic Interest Grouping –EEIG-*). El sistema de la EEIG



busca facilitar el desarrollo de las actividades de las sociedades de un grupo dentro del territorio comunitario, para mejorar e incrementar los resultados de estas actividades. Una EEIG no será gravada en si misma, y los rendimientos que se generen tributarán en sede de sus miembros.

La Regulación de la sociedad cooperativa europea (European Cooperative Society: SCE) fue cerrada el 22 de Julio de 2003, debiendo ser transpuesta con el límite temporal de agosto de 2006. En España la norma de transposición todavía no ha sido aprobada, si bien en julio de este año 2010 el Consejo de Ministros remitió el Proyecto de Ley por el que se regula la Sociedad Cooperativa Europea con domicilio en España.

El 19 de diciembre de 2006 se aprobó la Comunicación (COM(2006)824 final) para aproximar la posibilidad de utilizar las pérdidas fuera de las fronteras del país de su generación. La Comunicación recomienda a los Estados miembros que adapten sus sistemas y no pongan impedimentos en la compensación interfronteras, proponiendo tres diferentes alternativas de regulación:

- Un sistema de transferencia de pérdidas
- Un sistema temporal de traspaso, con la recuperación de las mismas en cuanto la filial obenga beneficios
- Un sistema de consolidación de beneficios al nivel de la sociedad matriz.

Este inicio de actuaciones para regular la utilización de pérdidas en la UE es consecuencia del fallo emitido por el TJUE en el caso Marks & Spencer (C-466/03). En diciembre de 2005 el Alto Tribunal Europeo resolvió sobre la posibilidad de que las empresas supranacionales pudiesen transportar las pérdidas generadas desde un país a otro. Ello demuestra que la falta de unidad entre los Estados miembros para dictar normas sustantivas que regulen la tributación directa en el seno de la UE es sustituida por la jurisprudencia emanada del TJUE, cuestión que desarrollaremos más adelante.

## 2.2.ADMINISTRACIÓN. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Muchos convenios para evitar la doble imposición internacional contienen la cláusula de la “mutua asistencia” que permite a los países firmantes la cooperación y el intercambio de información de contenido fiscal de contribuyentes residentes en sus respectivos países.

Los Estados miembros, adicionalmente a las cláusulas que pudieran tener establecidos los convenios bilaterales sobre fiscalidad firmados entre éstos, pueden acudir a la Directiva de la Mutua Asistencia (CE 77/799). De acuerdo con lo en ella previsto, se puede intercambiar información, atender a requerimientos de contenido fiscal y, especialmente, permitir que un agente fiscal (inspector) de un Estado miembro actúe en el territorio de otro Estado miembro para verificar las actividades de una compañía multinacional. El contenido de la Directiva 2003/93/EC incluye cuestiones referidas a la imposición directa, mecanismos arancelarios y de imposición de los seguros con efectos desde el uno de enero de 2004. La Directiva 2004/56/EC introdujo modificaciones sobre la revelación de información y los requerimientos y trasposos de información y nuevos mecanismos para la notificación de inspecciones simultáneas, reformas que los Estados miembros debieron transponer el uno de enero de 2005.

El dos de febrero de 2009, la Comisión Europea adoptó una propuesta para una directiva que mejore el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. La propuesta, que contempla todos los impuestos a excepción del IVA, contiene reglas comunes de procedimientos, modelos formales y canales para el intercambio de información. Las autoridades fiscales de los Estados miembros deben poder actuar, con poderes equivalentes a la inspección, en cuestiones administrativas seguidas en otros Estados miembros. La propuesta, por ejemplo, prevé que un requerimiento de información referido a un obligado tributario no pueda ser rechazada por ser dirigida a una entidad bancaria. De hecho, la propuesta suprime el secreto bancario en relación con los requerimientos referidos a residentes fiscales en Estados miembros. Además, el borrador de esta Directiva contiene intercambios de información masivos en relación a contribuyentes no residentes en los Estados miembros informantes.

Por último, indicar que se ha propuesto también mejorar la mutua asistencia en las acciones para el cobro de los impuestos y el cumplimiento de obligaciones fiscales que ya está regulado en las Directivas 76/308/EEC, 92/108/EEC y 2001/44/EC.

### 2.3.CONVENIO DE ARBITRAJE

El Consejo adoptó en julio de 1990 el Convenio para evitar la Doble Imposición en relación con los ajustes de beneficios de las empresas vinculadas (90/436/EEC)<sup>3</sup>, conocido como el Convenio de Arbitraje. El objetivo de este Convenio es eliminar la doble imposición en los supuestos en los que las autoridades fiscales ajusten la tributación de los ingresos de empresas vinculadas, incluidos los establecimientos permanentes. Esta doble imposición se produce cuando un Estado miembro ajusta el valor de una operación realizada entre empresas vinculadas por no haberse realizado fijando un precio equivalente al valor de mercado, pero si el otro Estado miembro no reconoce el consiguiente ajuste por la reducción en el valor de la transacción, se produce el exceso de tributación.

El convenio es actualmente aplicable respecto a 15 Estados miembros de la UE (Gran Bretaña, Irlanda, Portugal, España, Francia, Bélgica, Luxemburgo, Italia, Alemania, Austria, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Países Bajos y Grecia). Respecto a los 10 países que se incorporaron a la UE en 2004, se firmó un anexo al convenio publicado en el Diario Oficial de la UE el 30 de junio de 2005 y está vigente en todos ellos, pero no ha ganado validez en Italia. El 20 de diciembre de 2007 se preparó por la Comisión Europea un anexo para la incorporación de Bulgaria y Rumanía.

---

<sup>3</sup> Convenio 90/436/CEE DO L 225 de 20.8.1990, entrada en vigor 1.1.1995; actos modificativos Convenio (96/C 26/01) DOC 26 de 31.1.1996; Protocolo de prórroga (1999/C 202/01) DO C 202 de 16.7.1999; Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 26 de febrero de 2007, relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE [COM (2007) 71 final - no publicada en el Diario Oficial]. Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, de 27 de junio de 2006, relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE) DO C 176 de 28.7.2006. La Comisión propone adoptar un Código de Conducta destinado a garantizar una aplicación más eficaz y uniforme por los Estados miembros del Convenio de Arbitraje de 1990, cuyo objeto es reducir la doble imposición de las empresas derivada de las operaciones intragrupo. El Código de Conducta propuesto se inspira en los trabajos del Foro conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia. La Comisión recomienda a los Estados miembros que apliquen estas normas a las disposiciones en materia de resolución de desacuerdos previstas en sus convenios bilaterales de doble imposición.

Existe también un código de conducta aprobado en 2004 por el Consejo (7/12/2004) por el cual se regula la implaciación e interpretación del Convenio de Arbitraje, incluida la posibilidad de suspender la recaudación del impuesto resultante de la regularización durante la disputa transfronteriza.

#### 2.4.DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS INTERCOMPAÑÍAS.

La Directiva 90/435, de 23 de Julio de 1990,<sup>4</sup> busca eliminar las diferencias en la tributación de las estructuras societarias de ámbito nacional y las que sobrepasan las fronteras de tributación de cada País, en base a los dos siguientes mecanismos:

1. Asegurar que el Estado miembro de residencia de la sociedad matriz también percibirá contribución fiscal de los beneficios distribuidos por la sociedad filial residente en otro Estado miembro, pudiendo la sociedad matriz deducir el impuesto pagado por la sociedad filial en el Estado miembro de su residencia.
2. Dejando exentos de tributación en la fuente la distribución de beneficios por la filial a la matriz, sin practicar retención fiscal alguna.

De acuerdo con lo presvisto en el artículo 3 de esta Directiva, se considera relación matriz filial a los efectos de la en ella prevista, cuando la matriz tiene una participación superior al 25 % en la filial:

*Artículo 3. 1. A los efectos de la aplicación de la presente Directiva:*

*a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla con las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25 %;*

*b) se entenderá por «sociedad filial» la sociedad en cuyo capital exista la participación contemplada en la letra a).*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros tendrán la facultad:*

*- mediante acuerdos bilaterales, de sustituir el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto,*

---

<sup>4</sup> Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes. Diario Oficial nº L 225 de 20/08/1990 p. 0006 – 0009

*- de no aplicar la presente Directiva a aquéllas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante.*

Los Estados miembros tienen potestad de sustituir este criterio en su normativa interna por los derechos de voto y fijar un periodo mínimo de permanencia de la participación o de los derechos de voto no superior en ningún caso a los dos años.

En virtud del artículo 4, la sociedad matriz no puede, en principio, ser obligada a tributar en la fuente de los dividendos distribuidos por sus filiales, o, en caso contrario, debe poder aplicar como un crédito fiscal en su país de residencia, el importe de los impuestos pagados por su filial:

*Artículo 4.1. Cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz:*

*- o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios;*

*- o bien los gravará, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios y, en su caso, la cuantía de la retención en origen percibida por el Estado miembro de residencia de la filial en aplicación de las disposiciones de excepción previstas en el artículo 5, dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente.*

*2. No obstante, todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. Si, en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.*

*3. El apartado 1 se aplicará hasta la fecha de puesta en aplicación efectiva de un sistema común de impuesto sobre sociedades.*

*El Consejo aprobará a su debido tiempo las disposiciones aplicables a partir de la fecha contemplada en el párrafo primero.*

Pero también los Estados miembros pueden limitar la exención al 95 % de los dividendos y limitar a un máximo del 5 % los costes de dirección de la sociedad holding en sus filiales.

El Consejo de 22 de Diciembre de 2003, aprobó la Directiva 2003/123<sup>5</sup> que introduce algunas modificaciones en la Directiva matriz-filial, ampliando los tipos de entidades con personalidad jurídica que pueden ser consideradas matriz, tales como la Sociedad Anónima Europea, cooperativas, mutuas, cajas de ahorro, fondos y asociaciones. La participación necesaria para tener la condición de sociedad matriz a los efectos de la Directiva se reduce del 25 al 10 %, haciéndolo en dos fases: i) desde su aprobación hasta 31 de diciembre de 2008 el 15 % y ii) a partir del 1 de enero de 2009 el 10 %.

En cuanto al mecanismo alternativo de recuperar como crédito fiscal los impuestos pagados por la sociedad filial sobre los beneficios distribuidos, además de los de la sociedad filial directa se introduce que también lo puedan ser los de filiales de segundo y siguientes niveles. La aplicación de la Directiva se amplía a la distribución de resultados de los establecimientos permanentes situados en Estados miembros a filiales residentes en otros Estados miembros.

En virtud del punto 9 del Anexo II del tratado de Acceso de 14 de abril de 2003 se ha ampliado la lista de impuestos y entidades a los que se les aplica la Directiva matriz-filial, habiéndose extendido a las entidades e impuestos de Bulgaria y Rumanía en virtud de la Directiva 2006/98/EC.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 15 del acuerdo de 26 de octubre de 2004 firmado entre Suiza y la Unión Europea (Acuerdo del ahorro), las entidades residentes filiales de una matriz residente en algún Estado miembro y las residentes en Suiza quedarán exentas de impuestos cuando paguen dividendos a su matriz, en la misma forma y condiciones establecidas en la Directiva 90/435 matriz-filial. Este acuerdo no fue aplicable a España hasta la firma de un nuevo protocolo firmado entre España y Suiza el 29 de junio de 2006 en el que se incluía cláusula de intercambio de información.

---

<sup>5</sup> Directiva 2003/123/CE del Consejo de 22 de diciembre de 2003 que modifica la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros. Diario Oficial n ° L 007 de 13/01/2004 p. 0041 a 0044

## 2.5. OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN.

Una de las primeras Directivas que recogió medidas fiscales fue la Directiva de fusiones de 23 de julio de 1990 (90/434)<sup>6</sup>. En concreto, esta Directiva neutraliza la tributación de las plusvalías generadas en las fusiones o reestructuraciones de empresas residentes en Estados miembros y protege: (i) Las fusiones de una o más compañías por las que con disolución y sucesión universal se transfiere todo el patrimonio a otra sociedad ya existente o de nueva creación; (ii) Las escisiones de sociedades, con traspaso a otra u otras sociedades de nueva creación o ya existentes. El conjunto de bienes que por sucesión universal se traspasen a la sociedad receptora de formar una rama de actividad o unidad económica capaz de realizar de forma autónoma una actividad económica; (iii) Traspasos de un conjunto de bienes o de una rama de actividad a otra sociedad, recibiendo a cambio acciones de la misma. Como rama de actividad se entiende el conjunto de activos y pasivos de una sociedad que constituyen un negocio independiente o es capaz de funcionar de forma autónoma; (iv) Canje de valores, considerada ésta como una operación por la que la sociedad A recibe acciones de la sociedad B, pasando A a ser socio mayoritario de B, entregando A a los socios de B participación de su propia sociedad.

El objetivo de esta ya consolidada Directiva comunitaria es diferir la tributación de las plusvalías generadas en los traspasos producidos por operaciones de reestructuración empresarial, al momento en el que se realicen de forma efectiva. Este diferimiento afecta por igual a las sociedades que transfieren o reciben activos y a las personas físicas o jurídicas que transfieren o reciben participaciones en las sociedades que participan en las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de rama de actividad o canje de valores.

La Directiva 2005/19 ha extendido los efectos neutralizadores de la tributación en operaciones de reestructuración también a mutuas, cooperativas, cajas de ahorro, cerrando de esta forma

---

<sup>6</sup> Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 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 (90/434/CEE). DO L 225 de 20.8.1990, p. 1. Modificada por: Directiva 2005/19/CE del Consejo de 17 de febrero de 2005 L 58 19 4.3.2005; Directiva 2006/98/CE del Consejo de 20 de noviembre de 2006 L 363 129 20.12.2006. Modificada por: Acta de adhesión de Austria, de Finlandia y de Suecia C 241 21 29.8.1994 (adaptada por Decisión 95/1/CE, Euratom, CECA del Consejo) L 1 1 1.1.1995; Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión. L 236 33 23.9.2003

todo el espectro de personalidades jurídicas que pueden verse inmersas en un procedimiento empresarial transfronterizo.

### **3. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA: CONCEPTOS, OBJETIVOS Y ENFOQUES.**

#### **3.1. CUESTIONES GENERALES**

*Armonización fiscal<sup>7</sup>:*

*La armonización fiscal consiste en coordinar los regímenes fiscales de los países europeos para evitar modificaciones no concertadas que introduzcan la competencia entre las políticas fiscales nacionales, lo que podría perjudicar al mercado interior.*

*La consecución de una auténtica armonización fiscal en los veintisiete países es un proceso difícil, puesto que en este ámbito los Estados miembros siguen manteniendo en gran medida sus competencias. No obstante, se ha alcanzado un grado mínimo de armonización, por ejemplo con los límites comunes de los tipos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), que imponen un tipo mínimo de IVA sobre todos los productos (salvo exenciones y autorizaciones especiales).*

*La última ampliación aumentó considerablemente las diferencias fiscales dentro de la Unión. Paralelamente, con la adopción de la moneda única en doce países europeos se hizo necesario establecer verdaderos tipos comunes de IVA y normas comunes para la imposición de las empresas en la Unión Europea.*

*Desde 1997, los Estados miembros mantienen un amplio debate sobre las posibilidades de una acción coordinada para intentar controlar los efectos perjudiciales de la competencia fiscal. Se han abordado especialmente tres ámbitos: el impuesto sobre sociedades, la fiscalidad de los rendimientos del ahorro y la imposición sobre los cánones entre sociedades.*

En el ámbito de la imposición directa, la prevención de la evasión fiscal y la eliminación de la doble imposición son los dos objetivos específicos que marcan las decisiones fundamentales en la política fiscal existente en el seno de esta materia en la UE. Con un alcance más general, será necesario algún grado de armonización de la imposición sobre los beneficios (tanto del impuesto sobre beneficios de las sociedades como de la imposición personal sobre los dividendos) para evitar distorsiones de la competencia producidos en aquellos casos en

---

<sup>7</sup> Glosario UE. [www.europa.eu/scadplus/glossary/tax](http://www.europa.eu/scadplus/glossary/tax)



que los sistemas fiscales no son neutrales. La armonización podría estar justificada también para prevenir la erosión de los ingresos mediante la "competencia fiscal" y para reducir las posibilidades de recurso a la manipulación de la contabilidad (por ejemplo, mediante la fijación de precios de transferencia). El informe Ruding<sup>8</sup> señalaba que todos los sistemas fiscales de los Estados miembros practicaban algún tipo de discriminación entre inversión interior y extranjera. Señalaba asimismo que los efectos potencialmente distorsionadores se veían incrementados por la eliminación de las barreras a la movilidad de capital. Los expertos se han estado planteando si las distorsiones creadas por la competencia fiscal pueden ser eliminadas simplemente mediante la interacción de las fuerzas del mercado y la competencia entre los regímenes fiscales nacionales, o si se hace necesaria la actuación a escala comunitaria.

El papel de la armonización fiscal en este debate actual de la coordinación de las Políticas Económicas de los Estados miembros, es decir, dentro de lo que es una fase previa a cualquier planteamiento de unificación de las Políticas Económicas, con un diseño no exclusivamente nacional, sino europeo, de variables y objetivos económicos unificados, precisa de la revisión del papel atribuido a esta problemática en los orígenes de la CE.

Samir Amin<sup>9</sup> entendía que la armonización fiscal era un aspecto secundario en el diseño del original Mercado Común, como demuestra el hecho del escaso interés que el Tratado de Roma dedicaba a este tema: artículos 95 a 99 y, de forma descoordinada, el artículo 220. De esta forma, los temas tributarios siempre se exponían como apoyo o consecuencia de otras Políticas Comunitarias de mayor alcance; incluso, en los debates actuales, la armonización fiscal comunitaria se analiza en sí misma por las dificultades de compatibilizar políticas impositivas totalmente nacionales, que pueden ser competitivas y opuestas entre sí, cuando los Estados miembros van viendo reducida su capacidad de intervención económica.

Los temas tributarios siempre se han visto como medios para obtener otros fines comunitarios, pero nunca se han considerado Políticas Fiscales para, por ejemplo, tratar la redistribución de la renta y la riqueza. De hecho, no ha sido hasta nuestros días cuando el concepto de "Política Fiscal Comunitaria o Europea", comprensivo de las tres vertientes del

---

<sup>8</sup> Ruding, O. (1992): *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Luxembourg: Commission of the European Communities*. Informe del comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades.

<sup>9</sup> Samir Amin. *El capitalismo en la era de la globalización*. Ediciones Paidós Ibérica, SA

presupuesto: ingreso, gasto y gasto fiscal, se está planteando con propuestas concretas por miembros del aparato político de la UE.

Históricamente la armonización fiscal se ha considerado necesaria como fórmula para evitar las subvenciones indirectas a las exportaciones a otros países miembros y, en consecuencia, como mecanismos para evitar distorsiones en el seno del Mercado Común.

Y además, y como ya hemos comentado al inicio de este estudio, las limitaciones a la posibilidad de introducir un sistema fiscal europeo se manifestaron, jurídicamente, en la regla de la unanimidad para tomar decisiones en el terreno tributario, lo que impedía la adopción de normas en esta materia (normalmente, Directivas), sin un acuerdo de todos los Estados miembros.

Este contexto de limitación de objetivos y de disponibilidad de desarrollo normativo, explica la visión parcial que las autoridades comunitarias han tenido en el tema impositivo, a remolque siempre de los avances de la integración. De esta forma, se puede incluso hablar de un desfase entre las fases más significativas del proceso de integración europeo y la normativa tributaria subsiguiente.

El hecho de no depender los ingresos comunitarios con los que se formula el presupuesto de la UE de la fiscalidad, de no existir un tributo específicamente comunitario<sup>10</sup>, ni que exista una gestión tributaria común en la UE, lleva a que la armonización fiscal comunitaria nunca haya podido estar en el centro del interés de las Políticas comunitarias, ni ser utilizada para dirigir el rumbo de los grandes debates ideológico-políticos de la unión (ya primeramente como comunidad económica o actualmente como unión política).

Por si esto fuera poco, incluso, técnicamente la redacción original de los artículos 95 a 99 del Tratado de Roma, sustrato jurídico de la armonización fiscal y de contenido esencial en una Comunidad de Derecho, dirigida por el "imperio de la Ley", como pretende ser la UE, era muy defectuosa y ambigua; empezando por el propio concepto de "armonización" que pretendía diferenciarse de una "unificación" o "unidad" de los sistemas fiscales de la CE, pero cuya

---

<sup>10</sup> La Vanguardia. 13 de agosto de 2010. Estrasburgo quiere que la UE se financie con impuestos. La Eurocámara, reforzada por los nuevos poderes que le otorga el tratado de Lisboa, quiere negociar con los gobiernos una reforma de las vías de financiación de la UE para no tener que negociar cada año las aportaciones nacionales.

relación o diferencias con otros términos de raigambre comunitaria, supuesto de la "coordinación", nunca ha quedado suficientemente clarificada.

Hoy, el TFUE recoge la definición de armonización fiscal en su artículo 113 (antiguo artículo 93 TCE) con apenas variaciones y con el siguiente redactado:

*El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.*

### 3.2. LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA COMUNIDAD EUROPEA ANTES DE LA UNIÓN ECONÓMICA Y MONETARIA.

Si bien resulta difícil resumir las muchas disposiciones o propuestas europeas que se han formulado desde 1957, fecha fundacional de la CE hasta el 1 de enero de 1999, fecha oficial de entrada en vigor de la UEM, entendemos que sí es posible extraer de todas ellas un criterio común que se ha ido presentando a lo largo de estos años.

A lo largo del quinquenio previo a 1993, la perspectiva abierta por la creación del Mercado Único fue asentando la expectativa de cambios numerosos, complejos e importantes en la fiscalidad de todos y cada uno de los países pertenecientes a la Unión Europea. En el caso de España, país poco abierto en aquellos momentos a los mercados internacionales de bienes y de capitales, el panorama que diseñaba el Acta Unica suscitó el temor de que la competencia fiscal tuviera consecuencias muy negativas sobre el bienestar de los ciudadanos.

La realidad normativa siempre ha estado alejada de lo previsto por las instituciones comunitarias, los grandes proyectos de armonización fiscal (Informe Neumark, Informe Ruding,...)<sup>11</sup> nunca han podido ser llevados totalmente a la realidad europea, ni en su aspecto jurídico, ni en su aplicación; la resistencia de algunos Estados miembros, como Luxemburgo,

---

<sup>11</sup> La escasez de directivas en vigor contrasta con los cinco grandes informes existentes (informes de Newmark 1963, Van den Temple 1970, Werner 1971, Ruding 1992 y Monti 1996).

cuyo PIB se nutre básicamente de unos servicios financieros que compiten detrayendo rentas que formarían las bases tributarias de otros Estados miembros, ha sido intensa y continua. De esta forma, los programas armonizados de fiscalidad nunca han podido ser llevados a efecto más que de forma parcial, tardía e, incluso, descoordinadamente. Si observamos el Informe Neumark (1963)<sup>12</sup> vemos que el calendario y propuestas para implementar el primer "modelo europeo" de armonización fiscal comunitaria, han quedado muy alejadas de las propuestas comunitarias y de su real aplicación.

La fiscalidad ha sido vista como el último reducto de la soberanía nacional y los Estados miembros han rechazado cualquier fórmula que permitiese la adopción de las Directivas tributarias por medio de la mayoría cualificada; esto se ha traducido no sólo en conservar la regla de la unanimidad en el campo de la adopción de decisiones fiscales<sup>13</sup>, a pesar de su eliminación de otras Políticas comunes o de otras áreas de decisión, sino que ha permitido reforzar la diferenciación entre los modelos tributarios de cada Estado, entrando en competencia directa entre sí, buscando atraer inversiones y capitales de otros Estados miembros con diseños impositivos a la carta.

La armonización fiscal sólo ha podido producirse en aquellos impuestos, caso del IVA<sup>14</sup> y de los Impuestos Especiales, que era imprescindible coordinar en el seno de la UE para obtener los beneficios superiores de otra fase de integración europea; de esta manera, la imposición directa sobre la renta tiene armonizada exclusivamente aspectos como la tributación de las reorganizaciones empresariales que son coherentes con la idea de mercado único que exige también una empresa única, adaptada a la dimensión europea del mercado.

---

<sup>12</sup> Neumark, F. (1963): *Report of the Fiscal and Financial Committee in the E.E.C. on Tax Harmonisation* En el año 1963, ve la luz el informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE sobre armonización fiscal, más conocido como "Informe Neumark", que se ha convertido en el primer trabajo clásico en la materia. Dicho informe ha suscitado el debate sobre la doble imposición de dividendos y la integración de la imposición personal y societaria, lanzando la propuesta del "sistema de doble tipo".

<sup>13</sup> Diario Oficial de la Unión Europea nº C 191 de 29 de julio de 1992. Tratado de la Unión Europea. Con el artículo 100 A se blindó la defensa a ultranza de la capacidad nacional para mantener su soberanía impositiva: 22) El apartado 1 del artículo 100 A se sustituirá por el siguiente: «1. No obstante lo dispuesto en el artículo 100 y salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, se aplicarán las disposiciones siguientes para la consecución de los objetivos enunciados en el artículo 7 A. El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 189 B y previa consulta al Comité Económico y Social, adoptará las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.». El Tratado de la Unión Europea (TUE), marca una nueva etapa en la integración europea ya que permite la puesta en marcha de la integración política. Establece una Unión Europea formada por tres pilares: las Comunidades Europeas, la política exterior y de seguridad común (PESC) y la cooperación policial y judicial en materia penal (JAI). El Tratado establece una ciudadanía europea, refuerza las competencias del Parlamento Europeo y pone en marcha la unión económica y monetaria (UEM). Además, la CEE se convierte en la Comunidad Europea.

<sup>14</sup> Existe armonización en los parámetros configuradores de estos tributos (la base imponible del IVA está, más o menos, armonizada)

Por su parte, la tributación sobre el tráfico de bienes tuvo que armonizarse tanto porque el primer supuesto de integración europea fue la libre circulación de mercancías en el seno del Mercado Común como por la elección de una base uniforme del IVA como recurso propio comunitario fundamental. Sin embargo, esta armonización ha sido insuficiente. Este mercado interior que supone, como afirma la propia legislación comunitaria: "un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizado de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado" (artículo 7 A, segundo párrafo, del Tratado de la UE), tendría que haber traído consigo una tributación sobre el consumo en origen con unos tipos únicos en todo el territorio de la Comunidad; sin embargo, diversas circunstancias han llevado a configurar una situación de "régimen transitorio" en el IVA que se prolonga en el tiempo<sup>15</sup>, sin solución definitiva a corto plazo y donde aparecen hechos imponderables "invertidos" relacionados con las "adquisiciones intracomunitarias" primero de bienes y luego de bienes y servicios que son una auténtica contradicción en sí mismos.

También en los Impuestos Especiales, el "régimen suspensivo" que regula la circulación de los productos gravados por estos impuestos en el seno del Mercado único, unido a la ausencia de una armonización total de los tipos de gravamen, conducen a una enorme complejidad, a dificultades administrativas y a la proliferación de fraudes.

Señala Sevilla Segura<sup>16</sup> que, *"en el campo de la imposición directa es todavía más palpable la diferencia existente entre la idea del mercado único o interior, que sólo es lógico si el factor tributario sobre la empresa europea sino uniforme es, al menos, similar, y la realidad tributaria"*. Además, la libre circulación de factores productivos en el interior del espacio comunitario se ha manifestado de manera especialmente significativa para el capital, facilitado por la generación de un mercado financiero internacional y la ingeniería financiera, favoreciendo el "dumping fiscal" de aquellos países y territorios comunitarios que mantenían una clara opacidad, supuesto de las islas del Canal, Gibraltar y otros territorios donde la ausencia de gravamen sobre las rentas era el mayor reclamo para los inversores. Al aumentar el rendimiento después de impuestos se produce un hecho que supone un

---

<sup>15</sup> Directiva 91/680/CEE. El régimen transitorio tenía prevista una duración de cuatro años, en el que se mantenía el principio de tributación en destino, al término del cual el Consejo debía adoptar las decisiones pertinentes sobre la aplicación del régimen definitivo o la continuidad del régimen transitorio que todavía se mantiene vigente.

<sup>16</sup> José V. Sevilla Segura. Principios de la armonización fiscal en la C.E.E., Hacienda Pública Española, nº 6-7., pag.103-120

obstáculo a la teórica libre circulación de capitales, o más bien la fomenta pero a la inversa, es decir, no todos los Estados están en las mismas condiciones para recibir las inversiones exteriores, sino que los territorios de baja fiscalidad tienen una ventaja comparativa indudable, atrayendo inversiones que la propia lógica del mercado rechazaría, lo que conduce a la distorsión de las asignaciones de recursos productivos y a fenómenos muy negativos como la elevación de las tasas implícitas de imposición sobre el trabajo frente al capital.

Ello, a pesar de que la Directiva 88/361, de 24 de junio de 1988, con la cual se produjo la libre circulación de capitales en el seno de la CE (junto con la de cobros y pagos) era consciente de la contradicción que suponía eliminar por un lado los obstáculos más importantes a esta libre circulación, los conocidos "controles de cambio" y, sin embargo, mantener otros obstáculos a la inversa (cuya importancia salía reforzada), como era la diferenciación impositiva sobre el capital y, especialmente, sobre sus rentas. Pero esa pretendida igualdad entre todos los socios comunitarios fracasó<sup>17</sup> ante la resistencia de Estados como Luxemburgo a ceder su capacidad de seguir atrayendo capitales y rentas a su territorio con baja fiscalidad y "secreto bancario", y demostró que la unanimidad a la hora de decidir cuestiones comunitarias impedía prácticamente cualquier avance en la materia de armonización fiscal, por lo que era preciso esperar a otro momento histórico de la integración comunitaria, en este caso la UEM, en que deviniera imprescindible el replanteamiento de temas tributarios, junto con la aparición de nuevas instituciones e instrumentos jurídicos que evitasen los efectos de la regla de la unanimidad.

### 3.3. ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

Cuando una transacción económica afecta a dos o más jurisdicciones tributarias emerge la posibilidad de doble o múltiple imposición. En ausencia de algún criterio de coordinación, los intercambios pueden resultar severamente distorsionados, pudiendo en determinados supuestos escapar a toda tributación o, en el caso opuesto, soportar el doble gravamen de la operación.

Para evitar o minimizar los efectos negativos de la desregulación fiscal en el ámbito de la economía global, existen diferentes fórmulas o "*principios de coordinación fiscal internacional*"<sup>18</sup>. En materia de imposición indirecta existen dos principios o criterios impositivos polares: (i)

---

<sup>17</sup> "*level the playing field*" propuesta en la Directiva comunitaria de imposición mínima sobre el ahorro de 1989

<sup>18</sup> González-Páramo José Manuel (2000). *Armonización y competencia fiscal en Europa. Situación actual, perspectivas e implicaciones para España*. CREI, Universitat Pompeu Fabra,. Página 93-94

“*principio de origen*”, según el cual el país productor determina la carga fiscal con la que sus productos se exportan a otros países, y (ii) “*principio de destino*”, bajo el cual es el país importador el que grava las importaciones, al tiempo que elimina la carga impositiva de sus exportaciones mediante ajustes fiscales en frontera.

En materia de imposición directa (tanto sobre la renta como sobre los beneficios empresariales) existen a su vez dos principios básicos: (i) “*principio de residencia*”, según el cual el residente en un país tributará en éste por su renta mundial y los no residentes no pagarán impuestos, y (ii) “*principio de la fuente u origen*”, por el que cada país grava las rentas generadas en su territorio con independencia de la residencia del perceptor.

Los países, para evitar los efectos perniciosos de la diversidad fiscal no coordinada, vienen utilizando convenios bilaterales de abasto internacional para que los residentes fiscales de sus respectivos países no soporten la doble imposición.

Pero para buscar la equiparación de los tributos o “*igualación impositiva*” hay que hablar de la armonización fiscal como un “*proceso de aproximación más o menos intenso de los principales elementos de un impuesto o un sistema fiscal: tipos de gravamen, definición de las bases impositivas, retenciones, etcétera.*”<sup>19</sup>. Así pues, la armonización fiscal es una fórmula de coordinación que toma cuerpo en la adopción de decisiones legislativas y reglamentarias, resultantes de la negociación y el acuerdo entre países. Todo proceso de armonización debe conducir normalmente a la convergencia fiscal, pero no todo proceso de convergencia resulta de la armonización. La competencia fiscal traería consigo una convergencia espontánea de estructuras impositivas, a medida que los gobiernos reaccionasen para retener actividad económica y recaudación impositiva dentro de su territorio.

Según Villar Ezcurra, la armonización de la fiscalidad directa no ha sido considerada prioritaria en el ámbito comunitario, pues no impide tanto como la indirecta, la movilidad de factores ni pone en entredicho de forma notoria la eficacia de las libertades garantizadas en el Tratado de Roma, esto es, la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> González-Páramo José Manuel (2000). *Armonización y competencia fiscal en Europa. Situación actual, perspectivas e implicaciones para España*. CREI, Universitat Pompeu Fabra. Página 96

<sup>20</sup> Villar Ezcurra, M. (2001): “*Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario*”. *Crónica Tributaria* nº 100, pp-23-47. Página 31

Informes como los de Van den Temple (1970), Burke (1980) y Ruding (1992), que han versado sobre la armonización de la fiscalidad empresarial, la estructura del impuesto sobre la renta de las sociedades y sobre bases y tipos, no han llegado a tener un claro y definitivo impacto en las políticas fiscales de los Estados miembros. Por ello, las medidas normativas se centraron en lo necesario para garantizar la neutralidad fiscal de determinadas operaciones empresariales, como lo son las de fusiones y otras operaciones de reorganización empresarial cuando tienen carácter intracomunitario, y para evitar la doble imposición en las de operaciones entre matrices y filiales. El acercamiento de los sistemas de fiscalidad directa se ha ido produciendo 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. También la competencia fiscal está llevando a que la fiscalidad directa tenga una tendencia a ser más homogénea en el ámbito de la UE. Así, recientemente, se han ido anunciado e introduciendo reformas encaminadas a la rebaja de impuestos directos, especialmente en lo referido a la tributación de los beneficios empresariales.

Aunque el proceso comunitario ha puesto poco énfasis en la armonización de la imposición directa, y como ya hemos comentado a lo largo de los puntos anteriores del presente trabajo, sí se han aprobado directivas armonizadoras en aquellas operaciones de alcance transnacional que precisaban, con mayor urgencia, una coordinación fiscal necesaria para fomentar la interacción y expansión de las propias empresas por los diferentes territorios de los Estados miembros.

Como luego analizaremos con mayor detalle, también se ha producido un acercamiento de la imposición directa por acción del TJUE. Al margen de las medidas normativas, se viene constatando un acercamiento de la imposición societaria y personal por vía de la aportación del TJUE, en lo que se ha venido a denominar la armonización de segundo grado o negativa, sobre todo desarrollando el principio de no discriminación por razón de nacionalidad. De esta forma, la jurisprudencia del TJUE acerca los ordenamientos tributarios nacionales por la vía de la indicación de lo que éstos no pueden hacer, por contravenir el principio de no discriminación.



### 3.4. FUNCIONES DE LA ARMONIZACIÓN.

La armonización fiscal busca equiparar los niveles de tributación para evitar que el factor impositivo sea una variable a considerar en la adopción de medidas de inversión empresarial y creación de actividad, pero si analizamos el grado de coordinación fiscal en otras zonas en las que existe un mercado de libre intercambio, vemos que no existe un criterio o patrón único en relación con el fenómeno armonizador. Por ejemplo, el grado de armonización fiscal en los EE.UU. (respecto a sus estados federados) es bajo en contraste con los casos de Australia o de Alemania, países en los que la coordinación viene determinada a nivel central, ocupando Canadá y Suiza posiciones intermedias<sup>21</sup>.

Concluimos entonces, que la armonización fiscal tiene no sólo una función instrumental de tipo económico, sino también una función política, con valor intrínseco e independiente de su dimensión económica. Al servicio de la función instrumental, la armonización puede ser contemplada como necesaria para crear un mercado interior, en la medida en que permite eliminar obstáculos a la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas, garantizando estándares mínimos de eficiencia y equidad en el reparto de los fondos públicos. La armonización es, normalmente, tanto más necesaria cuanto más abundan en el sistema fiscal elementos que fijan la tributación en los lugares de generación de la operación económica (principios de origen en la imposición indirecta y de la fuente en la directa). Es ahí cuando la armonización fiscal es considerada como algo intrínsecamente deseable.

En una federación política como la de los EEUU, el grado de armonización fiscal refleja más la idiosincrasia y el deseo de mantener símbolos de identidad que la necesidad estricta de acercar los sistemas fiscales por razones económicas. En un mercado común, precisamente por no ser una unión política<sup>22</sup>, la armonización juega un papel intrínsecamente político y no meramente instrumental. Desde una óptica política, la armonización se juzga deseable también porque implica un necesario grado de consenso acerca de las normas fiscales que

---

<sup>21</sup> Tanzi, V.; H. Zee (1998). *Consequences of economic and monetary union for the coordination of tax systems in the European Union: Lessons from the US experience*, IMF Working Paper; Treff, K.; D.B. Parry (1998). *Finances of the Nation*, Canadian Tax Foundation; Keen, M. (1999). *EMU and tax competition*, XI Seminario Internacional sobre Taxation and fiscal policy after EMU. Tanzi y Zee, Treff y Perry, y Keen, llegan a la conclusión que la descoordinación fiscal es mayor en Canadá y EE.UU. que en la Unión Europea, y sin embargo, nadie podría deducir de esta situación de hecho que Canadá o los EE.UU. estén menos unidos económica o políticamente que la Unión Europea..

<sup>22</sup> González-Páramo José Manuel (2000). *Armonización y competencia fiscal en Europa. Situación actual, perspectivas e implicaciones para España*. CREI, Universitat Pompeu Fabra. Págin 129. El gobierno central de la federación más descentralizada es políticamente más importante que su equivalente en el mercado común más centralizado.

se aplicarán en los libres intercambios, asegurando un reparto equitativo de las ganancias del mercado interior a través de una división de los ingresos fiscales mutuamente aceptable y una suavización de los incentivos al arbitraje fiscal. Este principio requiere que los esfuerzos armonizadores se concentren con más intensidad sobre aquellos impuestos que recaen sobre bases altamente móviles (fiscalidad de los rendimientos del ahorro y la inversión) o que constituyan potenciales fuentes de distorsión al desaparecer los controles en frontera (fiscalidad indirecta), lo que coincide con la filosofía mantenida por la Comisión Europea hasta el presente.

### 3.5. COOPERACIÓN ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Las normas comunitarias favorecen la asistencia mutua y la cooperación en materia fiscal. Destaca la Directiva del Consejo 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977 (DO L 336, de 27.12.1977) relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos. Se prevén tres modalidades de intercambio de información: previa solicitud, intercambio automático e intercambio espontáneo. Al margen de las medidas normativas comunitarias, que encuentran su desarrollo en los ordenamientos internos, las instituciones de la UE promueven acciones específicas para la formación e intercambio de experiencias de altos funcionarios de los órganos nacionales cuya función es la aplicación de los tributos. Para prevenir y erradicar el fraude fiscal, se ha creado en el seno de la Comisión la OLAF<sup>23</sup> (*European Anti-Fraud Office*), sucesora de la UCLAF (Unidad de Coordinación de la lucha anti-fraude). Entre las competencias de sus funcionarios destacan la posibilidad de requerir la colaboración de cualquier inspector fiscal, fiscal o de los cuerpos especiales de la policía de un Estado miembro y la de realizar investigaciones in situ<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Con el fin de reforzar sus medios de lucha antifraude, la Comisión instituyó en su seno, la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) mediante la Decisión 1999/352/CE/CECA, de 28 de abril de 1999. La Oficina recibió el mandato de efectuar investigaciones administrativas antifraude confiriéndole un estatuto especial de independencia.

<sup>24</sup> En estrecha cooperación con los servicios de la Comisión y de los Estados miembros, el Comité facilita directrices y documentos de referencia sobre el fraude y otras irregularidades a las autoridades nacionales. El CoCoLAF se encarga también de reforzar la cooperación entre los Estados miembros y la Comisión (OLAF) prevista en el Artículo 280 del Tratado CE.

### 3.6. OBJETIVOS ACTUALES DE LA ARMONIZACIÓN

Si bien y como hemos dicho, la armonización fiscal fue inicialmente un tema secundario, cada día le es más reconocida su real importancia, pudiendo decir que el proceso de armonización fiscal comunitaria esté siendo considerado, en estos momentos, algo muy necesario para poder recuperar la estabilidad económica en el seno de la UE<sup>25</sup>, con una fuerte presión de los expertos que reclaman una plena integración fiscal en defensa del euro. La creciente petición para una política fiscal verdaderamente común se constata en las manifestaciones públicas que durante el año 2010 han venido haciendo ex altos cargos comunitarios en diversos foros<sup>26</sup>.

La Comisión Europea tiene previsto proponer en 2011 el debate sobre una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)<sup>27</sup>, encaminada a favorecer a todos aquellos agentes económicos que dispersen sus inversiones en centros productivos o de prestación radicados en diferentes Estados miembros. Para favorecer que la propuesta goce del beneplácito de todos los Estados miembros, se respeta la soberanía fiscal para que cada País aplique sobre la BICCIS el tipo impositivo que considere.

Pero los intereses de los diversos Estados miembros al respecto son muy diferentes y, en ocasiones, enfrentados, y si bien es comprensible que la plena integración requiere armonizar normativas tributarias para evitar que las disparidades fiscales distorsionen el régimen de libre y leal competencia, la soberanía fiscal de los Estados miembros y la voluntad política siguen siendo un muy importante obstáculo. Y ello por la importancia del impuesto no sólo como instrumento recaudatorio sino en su función de instrumento de intervención. El avance sigue siendo lento debido a diversos obstáculos ideológicos, técnicos y estructurales, tales como reticencias a la pérdida de parcelas de la soberanía fiscal, la desconfianza local hacia las instituciones comunitarias, la afirmación del tradicional e histórico derecho a votar los

---

<sup>25</sup> La Vanguardia. 23.11.2010. Rodrigo Rato, el ex director gerente del Fondo Monetario Internacional, criticó que Europa todavía no cuente con una política fiscal común que acompañe a la Unión Monetaria, resaltando la necesidad de un presupuesto federal, además de los nacionales, para hacer frente a la crisis. "Ya sé que es difícil, pero con todo el dinero que nos estamos gastando en estos momentos en ayudar a unos y otros, deberíamos ir pensando en tener un presupuesto federal. Hemos perdido un año y, tal como van las cosas, me temo que vamos a perder más tiempo".

<sup>26</sup> Financial Times. 19.11.2010. Se publica en ese diario una carta abierta suscrita, entre otros, por Jacques Delors, Pedro Solbes, Mario Monti y Ana Palacio, además de periodistas y abogados de renombre, solicitando una acción común de los Estados miembros en lo referido a una política fiscal común.

<sup>27</sup> Anunciado por el comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera Algirdas Semeta, que la considera clave en el Acta Única de Mercado, aprobada el 27 de octubre de 2010.

impuestos o en la puesta en cuestión del principio de legalidad, unanimidad para la toma de decisiones y en particular para aprobar las Directivas armonizadoras frena notablemente el proceso económica.

#### **4. RASGOS GENERALES DEL IMPUESTO DIRECTO EN LA UNIÓN EUROPEA. LOS IMPUESTOS SOBRE RENTA, RIQUEZA Y AHORRO EN LA UE.**

La carga fiscal en la UE difiere sustancialmente entre los países con mayor capacidad económica de los que más ayudas y recursos precisan.

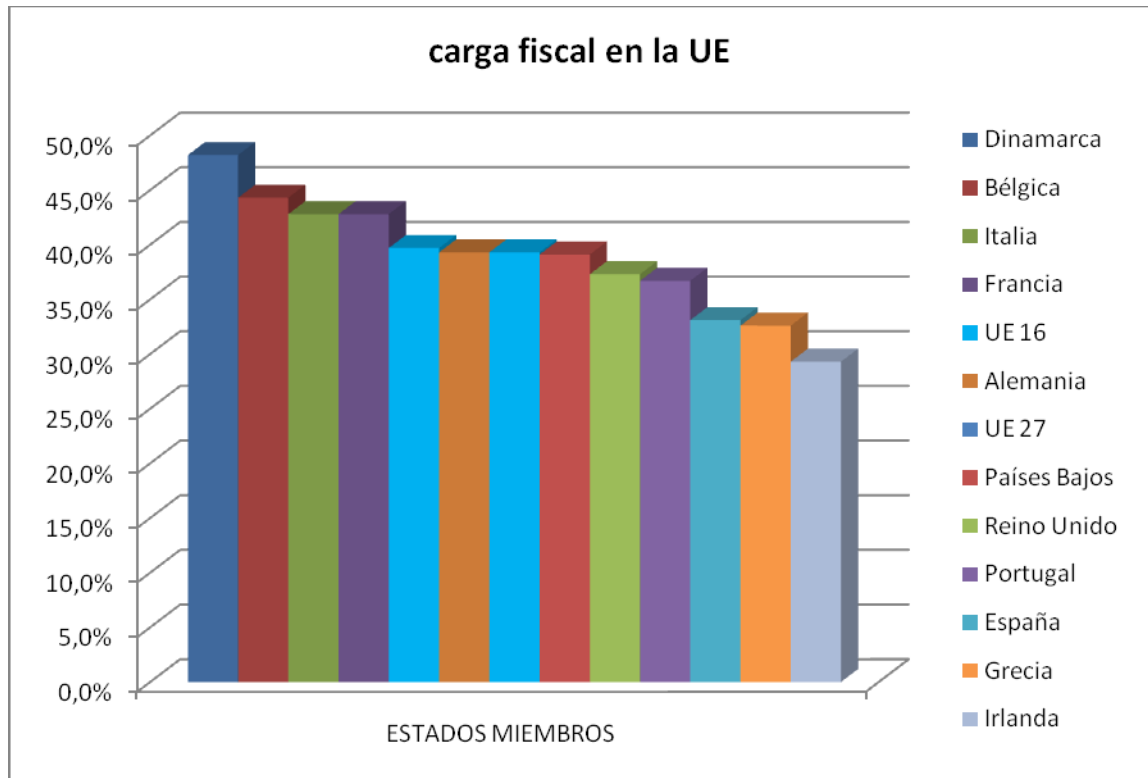
Adjunto unimos, como primer elemento comparativo, una tabla elaborada con datos extraídos de estudios desarrollados por Eurostat y referidos a la carga fiscal que soportan diversos países de la UE, carga que se determina por el porcentaje de impuestos que pagan los contribuyentes de los países analizados respecto al PIB generado por cada uno de ellos.<sup>28</sup>

<b>ESTADOS MIEMBROS</b>	<b>porcentaje de impuestos / PIB</b>
Alemania	39,3%
Bélgica	44,3%
Dinamarca	48,2%
España	33,1%
Grecia	32,6%
Irlanda	29,3%
Países Bajos	39,1%
Portugal	36,7%
Reino Unido	37,3%
Italia	42,8%
Francia	42,8%
<i>UE 16</i>	<i>39,7%</i>
<i>UE 27</i>	<i>39,3%</i>

---

<sup>28</sup> Fuente. Eurostat, elaboración propia.

La comparativa constata las diferencias y el “gap” existente, por ejemplo, entre Dinamarca e Irlanda.



Veamos a continuación las particularidades de los impuestos directos principales, el que grava la renta de las sociedades y el que grava la renta de las personas físicas.

#### 4.1. EL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS

El impuesto sobre sociedades tradicional grava la diferencia entre los ingresos totales por la venta de bienes y servicios respecto a los gastos corrientes, la amortización de los activos y los intereses pagados por la financiación ajena.

En una economía basada en la libertad de movimientos e interactividad de los agentes económicos, la forma de determinar la renta gravable que tienen hoy por hoy los 27 Estados miembros supone un problema que incide en la falta de neutralidad respecto a las principales decisiones empresariales (inversión, financiación, distribución de beneficios y forma de

constitución legal) y en la complejidad de su determinación práctica, lo que ocasiona importantes costes de implantación e inseguridad jurídica.

Una solución, ante esta situación, sería armonizar la imposición societaria de forma que, con independencia del lugar de realización de la actividad, la regulación legal fuese la misma. Sin una armonización en la fiscalidad empresarial, los países acaban compitiendo por atraer capitales a sus territorios. La dificultad en armonizar directamente el sistema impositivo ha dado lugar a un proceso de armonización competitiva con reformas que se han materializado en unas determinadas tendencias en los principales elementos de la estructura del impuesto; concretamente, reducción del tipo impositivo legal, ampliación de la base imponible y aproximación de los tipos efectivos a los legales.

La disminución del tipo impositivo legal del impuesto ha sido generalizada tanto en los países de la OCDE como en la Unión Europea, si bien la disminución ha sido más acusada en la Unión Europea (6.6 puntos) que en la OCDE (5.1 puntos), con un tipo impositivo para la media de la Unión Europea en 2006 del 25.3% frente al 28.6% en la OCDE<sup>29</sup>.

Dentro de la Unión Europea, al observar la evolución del tipo impositivo legal por países en los últimos quince años, comprobamos que la disminución del tipo impositivo legal se intensifica a partir del año 2000 y es especialmente acusada desde 2004, entendemos que debido a la incorporación de diez nuevos países miembros procedentes en su mayoría de la Europa del Este que entran en la Unión Europea con unos tipos impositivos legales muy bajos en relación a los vigentes en el resto de países en esa fecha. Como dato sirve comparar para el año 2004 la media Unión Europea-15 (31,4%) con la media de los nuevos Estados miembros-10 (21,5%)<sup>30</sup>.

El análisis de las tendencias resulta más complejo cuando se refiere a la base Imponible, al no poder realizar comparativas sin analizar cada una de las legislaciones aplicables. Por ejemplo, no existe homogeneidad en los sistemas de amortización permitidos (desde amortización lineal hasta amortizaciones aceleradas), tampoco en los sistemas de valoración de existencias (FIFO/LIFO), en la regulación de las provisiones, ni en las deducciones con el

---

<sup>29</sup> Jerez Barroso Lourdes. *Universidad de Extremadura. El impuesto sobre la renta de sociedades en la Unión Europea: situación actual y alternativas de reforma* Página 4. XVI Encuentro de Economía Pública Granada. 2009.

<sup>30</sup> Incluidos los 10 nuevos Estados miembros: República Checa, Chipre, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, República Eslovaca y Eslovenia, e incluye también a Rumania y Bulgaria, incorporadas a la Unión Europea el 1 de enero de 2007.

fin de incentivar determinadas actividades. Aún así, es posible apreciar una cierta armonización en la eliminación de incentivos a la inversión (la escala de deducciones y exenciones se ha reducido), así como evitar regímenes fiscales preferenciales<sup>31</sup>.

Un indicador que proporciona información sobre las tendencias anteriores (disminución del tipo legal y ampliación de la base imponible) es el tipo impositivo implícito<sup>32</sup>. Analizando la evolución de ese tipo implícito, se constata como se está reduciendo la divergencia con el tipo impositivo legal hasta alcanzar sólo 4.1 puntos (la más reducida del periodo considerado) lo que confirma la ampliación generalizada de la base imponible del impuesto en todos los países europeos con la intención de aproximar los tipos impositivos efectivos a los legales.

El siguiente cuadro muestra la evolución del Impuesto de Sociedades en los países de la OCDE de 1995 a 2009 (la última columna corresponde a la variación total, y la última fila a la media de los países)<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> El Código de Conducta obliga a eliminar muchos incentivos fiscales contemplados en las distintas legislaciones fiscales con el fin de compensar las disminuciones del tipo impositivo legal y evitar pérdidas de recaudación considerables

<sup>32</sup> Jacobs, O. H.; Spengel, C.; Finkenzeller, M. y Roche, M. (2004): "Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors", *Company Taxation in the New EU Member States*, ZEW and Ernst&Young. Jacobs calcula el tipo impositivo promedio efectivo para una empresa alemana que opera con filiales en cada uno de los nuevos Estados miembros (incorporados a la Unión desde 2004). El trabajo pone de manifiesto las diferencias en la legislación de cada país a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, a través de las divergencias en los tipos impositivos promedio efectivos calculados: por ejemplo, entre Malta y Lituania existe una diferencia de casi 20 puntos.

<sup>33</sup> Fuente: The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization,

Country	1995	2000	2005	2009	Change 1986-2009
Australia	36	36	30	30	-6
Austria	34	34	25	25	-9
Belgium	40	40	33	33	-7
Canada	44	44	36	33	-11
Denmark	34	32	28	25	-9
Finland	25	29	26	26	+1
France	36	36	33	33	-3
Germany	59	51	38	29	-30
Greece	35	40	32	25	-10
Iceland	33	30	18	15	-18
Ireland	48	24	12	12	-36
Italy	53	41	37	31	-22
Japan	51	42	40	40	-11
Korea	n/a	30	27	24	-6
Luxembourg	40	37	30	28	-12
Mexico	34	35	30	28	-6
Netherlands	35	35	31	25	-10
New Zealand	33	33	33	30	-3
Norway	28	28	28	28	0
Portugal	39	37	27	25	-14
Spain	35	35	35	30	-5
Sweden	28	28	28	26	-2
Switzerland	28	25	21	21	-7
Turkey	44	33	30	20	-24
United Kingdom	33	30	30	28	-5
United States	40	40	40	40	0
<b>Average for 26 OECD Countries</b>	<b>37</b>	<b>34</b>	<b>29</b>	<b>27</b>	<b>-10</b>

Se aprecia claramente que la tendencia de los últimos años ha sido de clara reducción del tipo impositivo, con una reducción promedio de 10 puntos en los últimos quince años.

Actualmente no existe una normativa común para los miembros de la UE en relación con el impuesto sobre beneficios y el tipo aplicable de tributación. El Comité Ruding proponía introducir un tipo mínimo del 30 % y un tipo máximo del 40 %, pero es una proposición no adoptada por el momento.

Desde el uno de enero de 2010 el tipo general aplicable en cada uno de los 27 países es el siguiente<sup>34</sup>:

---

<sup>34</sup> Fuente: European Tax Handbook 2010. Global tax series.



<b>ESTADOS MIEMBROS</b>	<b>Tipo general en Imp. Sociedades</b>
Malta	35%
Bélgica	33%
Francia	33%
España	30%
Reino Unido	28%
Italia	27,5%
Suecia	26,3%
Finlandia	26%
Países Bajos	25,5%
Dinamarca	25%
Portugal	25%
Austria	25%
Grecia	24%
Estonia	21%
Luxemburgo	21%
Eslovenia	20%
República Checa	19%
Hungría	19%
Polonia	19%
República Eslovaca	19%
Rumania	16%
Alemania	30%/15%
Letonia	15%
Lituania	15%
Irlanda	12,5%
Bulgaria	10%
Chipre	10%

Hacemos mención a uno de los países que utilizan como sistema de competencia fiscal la baja tributación, como es el sistema irlandés<sup>35</sup>, basado en un impuesto de sociedades del 12,5% frente a una media europea del 27%. Estas ventajas fiscales han causado la deslocalización de empresas hacia Irlanda que han generado un fuerte malestar en muchos países de la UE, que mantienen una imposición fiscal más elevada y menos diferenciada

---

<sup>35</sup> La posición de Irlanda ha sido calificada en muchas ocasiones como competencia desleal. En materia fiscal tanto el Comisario de asuntos económicos Sr. Rehn como Jean-Claude Trichet, presidente del BCE, insisten en que "es esencial que Irlanda haga honor a sus compromisos". Didier Reynders, ministro de Finanzas de Bélgica, considera que "si la consolidación fiscal tiene lugar en muchos países de la UE, puede ser beneficiosa para pensar en una armonización fiscal".

entre sí. En Francia y Bélgica, el tipo de sociedades es del 33%; en Alemania y España del 30% y en Reino Unido del 28%.

#### 4.2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL

El sistema dual de tributación en las rentas obtenidas por las personas físicas se está imponiendo en casi todos los sistemas fiscales de la UE. Así, la clasificación de rentas del ahorro (rendimientos del capital mobiliario y ganancias de patrimonio) y rentas generales (trabajo, de actividades empresariales y del capital inmobiliario) que son gravadas con dos tipos diferenciados, siendo no progresivo el tipo aplicable a las rentas del ahorro, armoniza de forma secundaria la fiscalidad de aquellos factores con mayor movilidad<sup>36</sup>.

Anexamos a continuación, un cuadro comparativo en el que se ofrecen las características principales de la imposición en un gran número de países europeos, a partir del estudio desarrollado por la red Europea de *business angels* EBAN, con la colaboración del conjunto de redes nacionales, entre las que se encuentra la Red Española de *business angels* ESBAN<sup>37</sup>.

<b>ESTADO MIEMBRO</b>	<b>Tipo de impuesto renta</b>	<b>Tipo plusvalía</b>
Alemania	48,09%	-
Austria	50%	-
Bélgica	54%	-
Dinamarca	59%	43%
España	43%	18%
Finlandia	58%	28%
Grecia	40%	5%
Hungría	38%	20%
Irlanda	42%	20%
Luxemburgo	38,95%	-
Noruega	55,30%	28%
Países Bajos	52%	25%
Polonia	40%	19%

<sup>36</sup> En España se introdujo el sistema de tributación dual de las rentas con la reforma de la Ley del IRPF de 1999, teniendo la definitiva asimilación a los sistemas de tributación de rentas de capital con la reforma del año 2006 (Ley 35/2006)

<sup>37</sup> Fuente: EBAN. Tax survey. Dirección General de Política de la Pequeña y Mediana Empresa. *Análisis de tributación comparada de la figura de los Business Angels en Europa. Catálogo general de publicaciones oficiales. Marzo 2009*

Portugal	40%	
Reino Unido	40%	10%
República Checa	32%	-
República Eslovaca	19%	5%
Suecia	58%	30%
Italia	-	12%
Francia	25%	-

El estudio pone de manifiesto las diferencias de tratamiento en el tipo del impuesto de la renta y en el tipo aplicable por las plusvalías generadas por la venta de participaciones.

Las normativas y los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas también son competencia de los Estados miembros, salvo excepcionalmente para aquellos casos en los que la renta puede tener origen y destino transfronterizo, en los que son de aplicación normas comunitarias, como puede ser el ahorro personal, la participación en beneficios de sociedades residentes en diferentes Estados miembros o la percepción de pensiones de jubilación generadas por trabajos desarrollado en más de un país de la UE y percibida en cualquier otro Estado miembro.

La libre circulación de capitales (artículos 63 a 66 del TFUE, antiguos 56 a 60 del TCE) y de personas (artículo 45 y siguientes del TFUE, antiguos 39 y ss. del TCE), y en ausencia de una coordinación de los regímenes nacionales relativos a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro, pueden facilitar el eludir el gravamen sobre rentas percibidas en un Estado miembro distinto de aquél en el que residen, creando distorsiones que son incompatibles con el mercado interior y fomentando la evasión fiscal, pero paralelamente deben ser protegidos los principios de libertad de movimientos que el Tratado garantiza.

De ahí que la Comisión Europea haya tomado medidas que (i) permitan que los intereses del ahorro percibidos en un Estado miembro por personas físicas que tienen su residencia fiscal en otro Estado miembro estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último Estado miembro, (ii) aseguren que los dividendos entrantes no pueden someterse a una imposición superior a la que se aplica a los dividendos nacionales, medida adoptada inspirándose en la jurisprudencia del TJUE y (iii) garanticen que

no haya problemas de transferencia y fiscalidad de los derechos de pensión tales que disuadan a los ciudadanos de la UE de trabajar en otros países.<sup>38</sup>

La Directiva 2003/48/CE<sup>39</sup>, en el marco del «paquete fiscal» destinado a luchar contra la competencia fiscal perjudicial, se aprueba como un instrumento normativo para atenuar las distorsiones existentes en la imposición efectiva de las rentas del ahorro, concretándose en la regulación del pago de intereses y tiene por objeto permitir que los rendimientos del ahorro (limitados a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses sobre créditos) generados y liquidados desde un Estado miembro en favor personas físicas con residencia en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro. Para evitar fraudes y evasiones fiscales, la autoridad competente del Estado miembro del agente pagador debe comunicar a la autoridad competente del Estado de residencia del beneficiario efectivo, la información de las rentas y perceptores. Para salvaguardar los privilegios sobre la opacidad bancaria que se regula en determinados países, consiguiendo que aceptasen la promulgación de la directiva, se estableció una disposición transitoria que afecta a las rentas generadas y liquidadas en Bélgica, Luxemburgo y Austria. Durante ese periodo, los tres Países podrán abstenerse de intercambiar información sobre los rendimientos del ahorro regulados por la directiva si aplican a los mismos rendimientos un sistema de retención en origen. Este sistema transitorio se aprobó inicialmente como una medida de presión para que otros países de Europa<sup>40</sup> no pertenecientes a la UE también aceptasen aplicar el intercambio efectivo y completo de información, previa petición, respecto de los pagos de intereses, y hasta que el Consejo obtuviese por unanimidad que los Estados Unidos se comprometen a intercambiar información, previa petición, según el Acuerdo modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Así, Bélgica<sup>41</sup>, Luxemburgo y Austria sustituyeron el

---

<sup>38</sup> Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 diciembre de 2003, titulada «Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior» [COM (2003) 810 final - no publicada en el Diario Oficial].

Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001, consagrada a «La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo» [COM (2001) 214 final - no publicada en el Diario Oficial].

<sup>39</sup> La directiva se basa en el consenso logrado en el Consejo Europeo de Feira de 19 y 20 de junio de 2000 y en posteriores sesiones del Consejo ECOFIN de 26 y 27 de noviembre de 2000, 13 de diciembre de 2001 y 21 de enero de 2003.

<sup>40</sup> La Confederación Suiza, el Principado de Andorra, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Mónaco y la República de San Marino.

<sup>41</sup> Bélgica empezó a aplicar el intercambio de información en el marco de la Directiva "Ahorro" a partir del 1 de enero de 2010.

intercambio automático de información por un sistema de retención en origen del 15% durante los tres primeros años del período de transición, del 20% durante los tres años siguientes y del 35% posteriormente. Por último, en cuanto a las dobles imposiciones, la directiva impone al Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo la obligación de procurar que se eliminen todas las dobles imposiciones que podrían resultar de la exacción de la retención en origen.

La Comunicación -COM (2003) 810 final- analiza la imposición de los dividendos percibidos por personas físicas que ostentan inversiones en cartera, ya que el caso de la imposición de los dividendos percibidos por sociedades ya fue resuelta, en gran medida, por la Directiva matrices-filiales. En esta Comunicación se proponen directrices sobre la incidencia del Derecho comunitario sobre los sistemas de imposición de dividendos aplicados por los Estados miembros, con el fin de ayudar a estos últimos a velar por la compatibilidad de sus disposiciones fiscales con las obligaciones del mercado interior. Los Estados miembros aplican sistemas diferentes para la imposición de los pagos de dividendos percibidos por personas físicas. Para los 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 impuesto de las sociedades y del impuesto sobre la renta<sup>42</sup>, aplicando o un sistema de consignación o un sistema cedular. Si los Estados miembros conceden un tratamiento fiscal diferente según que se trate de dividendos nacionales, de dividendos entrantes o de dividendos salientes, se produce una restricción potencial de las inversiones transfronterizas, que puede traducirse en una fragmentación de los mercados de capitales en la Unión Europea y podría ser contraria al artículo 63 del TFUE. En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (antes TJCE) examinó esta cuestión a la luz de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales. En el principal asunto resuelto, que se analiza con mayor profundidad en el capítulo siguiente<sup>43</sup>, el TJUE sentenció la incompatibilidad entre un tratamiento fiscal discriminatorio para los dividendos en función de su procedencia con los objetivos fundamentales de la Unión Europea. La Comisión consideró que el análisis de esta jurisprudencia permitía sacar conclusiones fundamentales con respecto a la concepción de los sistemas de imposición: *“los Estados miembros no pueden aplicar una imposición superior a los dividendos entrantes o salientes respecto a los dividendos nacionales”*. Estas modificaciones deberían permitir garantizar una asignación óptima de los recursos de capital

---

<sup>42</sup> En España, antes de la reforma de la Ley 35/2006, en el IRPF se aplicaba un mecanismo de corrección que permitía eliminar total o parcialmente la doble imposición del beneficio empresarial.

<sup>43</sup> Asunto C-35/98, Verkooijen, de 6 de junio de 2000, Repertorio 2000 I -4071

en el mercado interior, aunque una neutralidad total sigue siendo imposible debido a la ausencia de armonización fiscal. Así pues, la Comunicación proporciona a los Estados miembros orientaciones sobre la manera de compatibilizar con el Tratado de la UE sus sistemas de imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.

El Comunicado -COM (2001) 214 final- analiza la problemática referida a la tributación de las pensiones, ya que no todos los Estados miembros aplican las mismas reglas de imposición o de exención para las cotizaciones de pensiones, las prestaciones de jubilación y las rentas de las inversiones y plusvalías de los organismos de pensiones. Tal divergencia puede causar problemas cuando los trabajadores por cuenta ajena se jubilan en un Estado miembro tras haber trabajado en otro. Puede ocurrir así, por ejemplo, que una pensión se grave en un Estado miembro y que sus cotizaciones en otro no sean deducibles o, a la inversa, que una prestación de jubilación no se vea gravada en un Estado miembro y que sus cotizaciones en otro gocen de una exención. Dados los problemas de doble imposición y doble exención que ocasiona la heterogeneidad de los regímenes fiscales, la Comisión preconiza, además de una mejor coordinación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, una mayor aplicación del «sistema EEG» (cotizaciones exentas, rentas de las inversiones y plusvalías del organismo de pensiones exentas, prestaciones gravadas). La Comisión con este Comunicado propone algunos medios para solucionar los problemas de doble imposición y doble exención, entre ellos, particularmente, una mejor coordinación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Las soluciones propuestas van desde la concesión unilateral de desgravaciones fiscales hasta la celebración de acuerdos bilaterales o multilaterales, pasando por la adopción de medidas de coordinación a nivel comunitario.

## **5. PRINCIPALES INSTRUMENTOS PARA LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL ÁMBITO DE LA UE. EL PAPEL DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA.**

La armonización fiscal tiene un enorme obstáculo o hándicap a superar: la unanimidad necesaria para adoptar decisiones sobre la materia. En consecuencia, la aprobación de

instrumentos normativos vinculantes que permitan ir introduciendo medidas armonizadoras (reglamentos, directivas o decisiones) queda seriamente lastrada.

Es por ello que la Comisión ha venido emitiendo un gran número de Comunicados sobre la Política Fiscal a seguir en la UE. Estos enfoques no legislativos son conocidos como *soft law* o legislación blanda. La Comisión señalaba<sup>44</sup> que la utilización de estos instrumentos no legislativos (recomendaciones), especialmente en aquellos ámbitos en los que el Tribunal de Justicia se ha pronunciado, permite resolver problemas fiscales creados por el diferente planteamiento jurídico que para un mismo asunto presentan las normas fiscales internas. Decía la Comisión que la utilización de estos mecanismos de *soft law* “*pueden poner de manifiesto posibles problemas jurídicos e indicar posibles maneras de avanzar en su solución con el fin de evitar conflictos legales o incluso litigios. En segundo lugar, estos instrumentos pueden contribuir al desarrollo de nuevas normas fiscales en los casos en que el Tribunal ha declarado ilegales las anteriores.*”

Para alcanzar los objetivos de competitividad y eficiencia que se fijaron en el Consejo Europeo de Lisboa de marzo de 2000, la Comisión inició, mediante la técnica de *soft law* comentada, la promulgación de diversos mecanismos que facilitasen las transacciones de las empresas europeas, entre las que ya podemos encontrar la referida a la creación de la base fiscal consolidada para las actividades de las compañías de ámbito transfronterizo que diez años después sigue en fase de consenso y que comentaremos en el punto final del presente estudio.

La Comisión propuso la *Home State Taxation*, que implica tributar en el país de residencia de la cabecera con las normas tributarias correspondientes a ese mismo país, así como la *Common Consolidated Tax Base*, que supone aplicar un nuevo conjunto de normas fiscales comunes para todos los Estados miembros.

Además de las dos anteriores y principales propuestas, la Comisión también propuso la creación de un Impuesto sobre Sociedades Europeo, aplicable a las multinacionales, y cuya recaudación total o parcialmente podría ir a las propias arcas de la Unión Europea, propuesta que como también comentaremos vuelve a ponerse sobre la mesa.

---

<sup>44</sup> Comisión UE, Política Fiscal en la unidad Europea, Prioridades para los próximos años presentada el 23 de octubre de 2001

Otra ambiciosa propuesta consistía en aprobar una norma armonizada para determinar la base imponible del impuesto sobre el beneficio de las empresas, norma que sustituiría a los sistemas nacionales.

La Comisión organizó en abril de 2002 la Conferencia Europea sobre tributación empresarial, en la que decenas de expertos fueron citados para debatir sobre las propuestas presentadas por la misma Comisión entre 2000 y 2002, y si bien tampoco se pudo alcanzar allí un acuerdo unánime sobre alternativas técnicas y políticas que facilitasen la armonización fiscal, si hubo una confirmación generalizada sobre la necesidad de seguir avanzando en un proceso de armonización gradual de la imposición directa en la UE. Pero esa voluntad, transcurridos ya ocho años, se ha materializado en la comunicación de unas cuantas recomendaciones y en la publicación de unas pocas normas ya comentadas en anteriores puntos del presente estudio.

Y es, ante la dificultad de crear normas, donde las decisiones del Tribunal de Justicia adquieren una enorme importancia. El papel creciente de la denominada armonización fiscal negativa emanada de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han conllevado una importante armonización inducida, habiéndose llegado a hablar, por esta circunstancia, de la “*jurisprudencia platónica del TJCE*”<sup>45</sup>.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene determinadas funciones reconocidas y reguladas en los artículos 251 y siguientes del TFUE (antiguos 221 y ss. en el TCE), que analizaremos sumariamente antes de entrar en la revisión de aquellas resoluciones que han tenido una particular incidencia en la armonización fiscal de la imposición directa en el seno de la UE.

El TJUE es competente para resolver recursos directos por incumplimientos, omisiones o inactividad, así como recursos indirectos por excepción de ilegalidad (artículos 258, 259 y 260 del TFUE -antiguos artículos 226 a 228 del TCE-). También tiene competencia consultiva y competencia prejudicial: Cuestión prejudicial (art. 267 TFUE). El objetivo del recurso por incumplimiento es hacer cumplir el art. 10 TCE, esto es, cuando se produce cualquier vulneración de cualquier obligación por parte cualquiera de los 27 Estados miembros, entendiéndose por vulneración la del Derecho originario o del Derecho derivado, de un Acuerdo internacional de la UE, o también, de Principios Generales del Derecho. Están

---

<sup>45</sup> Carbajo Vasco Domingo. *La armonización fiscal comunitaria. Síntesis de los últimos trabajos en la materia. Revista Deloitte, marzo 2010.*



legitimados para iniciar los recursos tanto la Comisión (a instancia propia, de un particular o de un Estado miembro), un Estado miembro o el Banco Central Europeo<sup>46</sup>.

Además de este tipo de recursos por incumplimiento, también procede el recurso de anulación (artículo 263 del TFUE, antiguo art. 230 del TCE). El objetivo que persigue este recurso es proteger la legalidad comunitaria, es decir, controlar el cumplimiento de las obligaciones de las instituciones comunitarias en relación a aquellos actos jurídicos comunitarios con efectos externos (reglamentos, decisiones o actos atípicos obligatorios), pudiendo interponerlos (i) de forma privilegiada, la Comisión, el Parlamento Europeo, el Consejo o cualquier Estado miembro, (ii) como semiprivilegiados: el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas, y (iii) como no privilegiados, cualquier particular al que le afecte de manera directa e individual el acto recurrido.

La cuestión prejudicial (artículo 267 del TFUE, antiguo art. 234 del TCE) tiene como finalidad uniformar el Derecho comunitario por parte del último intérprete del mismo: el TJUE. Es por ello que adquiere especial relevancia en la armonización fiscal y en la revisión de los tratamientos discriminatorios por razón de residencia. Es planteada por los tribunales judiciales internos de los EM, quienes en base al Principio de Primacía del Derecho comunitario deben inaplicar el derecho interno contrario el Derecho comunitario. Este tipo de acciones se clasifican como de interpretación o de validez<sup>47</sup>.

Muchos son los Estados miembros que defienden la soberanía fiscal y luchan contra la armonización por la necesidad de proteger los ingresos del estado en cuestión. Y ha sido el TJUE el que ha interpretado en diversas resoluciones la necesidad de proteger el interés particular (el ingreso presupuestario nacional), pero sin perjudicar en modo alguno al interés común (aquellos derechos y obligaciones contemplados en el Derecho originario o en el Derecho Derivado).

Por ejemplo, a este respecto existe reiterada jurisprudencia que considera que la disminución de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general que

---

<sup>46</sup> Abellán Honrrubia, V.; *Lecciones de derecho comunitario*, 4ª ed., Editorial Ariel, Barcelona, 2005

<sup>47</sup> Interpretación: El juez interno (juez *a quo*) pregunta al TJUE (juez *ad quem*) sobre la interpretación de normas de Derecho derivado, normas de Derecho originario o jurisprudencia. La sentencia que dicte el TJUE vincula con autoridad de cosa juzgada al juez del EM, a las partes del proceso principal (efecto "inter partes") y al resto de EM (efecto "Erga Omnes"). De validez: El juez interno (juez *a quo*) pregunta al TJUE (juez *ad quem*) sobre la validez de una norma/s de Derecho derivado. La sentencia será declarativa y en el caso de declara la invalidez de la norma, tendrá efectos "erga omnes" y la Institución/es comunitaria/s que dictaron la norma deberán derogar o modificar la misma.

pueda ser invocada para justificar medida contraria, en principio, a una libertad fundamental, razonamientos recogidos en las sentencias de 8 de marzo de 2001 asuntos acumulados C-397/98 y C410/98 Metallgesellschaft y otros. Entiende pues el Alto Tribunal que la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro no puede ser utilizada para conculcar el “auténtico derecho del contribuyente a la planificación fiscal mediante el ejercicio de los derechos que el ordenamiento comunitario le confiere a través de las cuatro libertades consagradas en el Tratado de la CE”, y requiere de los Estados miembros que establezcan sistemas fiscales diversos, pero compatibles con el ejercicio de las libertades de libre circulación de personas, de capitales, de mercancías y de libre prestación de servicios o del derecho de establecimiento<sup>48</sup>.

El TJUE modula continuamente, y a veces con sentido pendular, la necesaria proporcionalidad entre la exigencia imperativa del interés general y el principio comunitario que pueda conculcarse. Hay que tener presente que es, también, un objetivo legítimo el reparto del poder tributario entre los Estados miembros, y que precisamente la falta de armonización exige que éstos coordinen bilateral o unilateralmente los sistemas fiscales para evitar la doble imposición y para acomodarlos a la práctica internacional, también conocida por el soft law que establece la OCDE. En este sentido el Tribunal de Justicia ya ha declarado en las sentencias de 21 de septiembre de 1999 Asunto Saint-Gobain C-307/97, de 12 de diciembre de 2002 Asunto De Groot C-385/2000, y de 23 de febrero de 2006 Asunto van Hilten-van der Heijden C-513/03, que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar los criterios de reparto de su poder tributario con el fin de suprimir la doble imposición .

La jurisprudencia del TJUE considera que la libertad de establecimiento se opone tanto a que un Estado miembro establezca obstáculos destinados a impedir la implantación de personas o de trabajadores en su territorio (restricciones a la entrada), como a que ese mismo país aplique medidas encaminadas a evitar o desincentivar la salida de dichos sujetos de su territorio (restricciones a la salida).

En relación con la libertad de establecimiento de personas físicas, encontramos jurisprudencia que regula el llamado *exit tax* (impuesto de salida) que en determinada normativa interna

---

<sup>48</sup> Cordón Ezquerro T, Calderón Carrero JM 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. 2007*

(p.e., en la española<sup>49</sup>) vulneraría la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE). Encontramos en este sentido el pronunciamiento que resuelve el asunto C-9/02 *Lasteyrie du Saillant* (STJCE de once de marzo de 2004). Según el Tribunal, la norma francesa que obligaba a pagar impuestos al Sr. Lasteyrie por su traslado a Bélgica infringía el principio de libertad proclamado por el Tratado, ya que las normas tributarias francesas “...*producen, por sí solas, un efecto restrictivo en la medida en que privan al contribuyente del disfrute del patrimonio ofrecido en garantía. De las consideraciones anteriores, resulta que la medida controvertida en el litigio principal puede restringir la libertad de establecimiento*”. Además, el Tribunal considera que no existe en la medida, la necesaria proporción entre la protección del interés general y la vulneración del principio de libertad de establecimiento. En este mismo sentido, se pronuncia el Alto Tribunal en la sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, asunto C-478/98.

En el caso *Amid*, Sentencia del TJCE de fecha 14 de diciembre de 2000, Asunto C-141/1999, se resolvió una cuestión controvertida en relación con la regulación de disposiciones establecidas en un CDI firmado entre dos Estados miembros. En el asunto, en el que una empresa belga con un establecimiento en Luxemburgo se vio imposibilitada en compensar pérdidas en virtud de lo previsto en el CDI firmado entre Bélgica y Luxemburgo, se dirimió ante los tribunales belgas la procedencia de la limitación de la compensación que el fisco de ese País determinó. El órgano jurisdiccional que se ocupaba del litigio planteó la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJCE (desde la entrada en vigor del TFUE conocido como TJUE), elevando la consulta sobre la posible vulneración del Tratado al discriminar la normativa interna a las empresas en función de su residencia. El Tribunal consideró que la normativa fiscal belga instauraba un trato fiscal diferenciado entre las sociedades constituidas conforme al Derecho nacional que sólo tenían establecimientos en el territorio nacional y las que disponían de establecimientos en otro Estado miembro. Esta diferenciación en el trato supone una desventaja fiscal que limita la libertad de establecimiento, y falló en contra del Estado belga.

La STJCE de 21 de enero de 2010, Asunto *Société de Gestion Industrielle S.A.* C-311/2008, ofrece sin embargo una justificación para el diferente trato entre residentes y no residentes. En el asunto concreto enjuiciado, se examina la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa belga que imputa un interés a un préstamo concedido por una sociedad

---

<sup>49</sup> En este año 2010, la Comisión ha iniciado un procedimiento contra el Reino de España por la normativa tributaria aplicable en España que grava las plusvalías latentes por cambio de residencia fiscal del sujeto pasivo, pudiendo vulnerar la misma los artículos 18, 39 y 43 del Tratado de Roma.

residente a otra no residente unida por vínculos de interdependencia, pero que no prevé dicha solución si esta última entidad estuviese también domiciliada en territorio belga<sup>50</sup>. La sentencia ha venido a ofrecer una justificación para el diferente trato, en esta materia, entre residentes y no residentes. El Tribunal examina la compatibilidad con el Derecho Comunitario de una normativa belga aplicable a una no residente unida por vínculos de interdependencia a una residente, pero que no prevé dicha solución si ambas vinculadas estuviesen domiciliadas en territorio belga. Y si bien en este caso considera que una normativa como la descrita implica una restricción a la libertad de establecimiento, entiende que dicha restricción se encuentra justificada en el caso concreto.

Como ya hemos comentado, la jurisprudencia comunitaria considera que una medida que puede restringir la libertad de establecimiento sólo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general.

Pero, además, es preciso que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

El Tribunal, en la resolución reseñada, encuentra, en primer lugar, que el objetivo es legítimo al garantizar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados, ya que en caso contrario, *"el Estado miembro de la sociedad que concede las ventajas anormales o benévolas estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa sociedad, a su derecho a gravar los rendimientos de ésta, en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad beneficiaria"*. En segundo lugar, la resolución que comentamos también admite el interés en la prevención de la evasión fiscal, aunque de manera matizada y vinculado a la justificación anterior. Y ello ya que este objetivo sólo se justifica en la medida en que la norma cuestionada tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate.

El Tribunal afirma que *"en este contexto, una normativa nacional que no tiene por objeto específico excluir de la ventaja fiscal que establece los montajes puramente artificiales,*

---

<sup>50</sup> El argumento vertido en esta sentencia adquiere un interés especial en España, ya que el redactado del artículo 16 del TRLIS (RD 4/2004), que obliga a valorar todas las operaciones vinculadas con los métodos de la OCDE y no únicamente aquellas realizadas entre partes vinculadas residentes y no residentes, fue introducido por la Ley de Prevención del Fraude Fiscal por existir serias dudas en el Reino de España sobre la conformidad de su anterior redactado con el Derecho Comunitario, de acuerdo con la jurisprudencia existente hasta ese momento.

*carentes de realidad económica, creados con la finalidad de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de actividades desarrolladas en el territorio nacional, puede, no obstante, reputarse justificada por el objetivo de prevención de la evasión fiscal considerado junto con el del mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros".* A colación con la motivación recogida en la sentencia, es oportuno recordar que la existencia de una justificación para implantar la medida nacional no es suficiente para afirmar su compatibilidad con el Derecho Comunitario, debiendo superar también un juicio de proporcionalidad. Esto es, se trata de verificar que la norma es adecuada para la consecución de aquellas finalidades y que no va más allá de lo necesario para alcanzarlos. El Tribunal en este Asunto considera cumplido dicho test de proporcionalidad, por dos razones: (i) primero, porque las partes intervinientes en la operación tienen la posibilidad de acreditar que el precio diferente al de mercado obedece a posibles motivos comerciales legítimos, y (ii) porque la corrección realizada por la Administración no va más allá de corregir la fracción del precio que no se corresponde con una operación pactada en condiciones de libre competencia.

Y creemos oportuno recoger lo dispuesto en un muy interesante auto del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010, por el que se eleva al TJUE una cuestión prejudicial referida a la interpretación de las disposiciones del TFUE en relación con una regulación nacional que, en el impuesto sobre sociedades y dentro de las normas para evitar la doble imposición internacional, prohíbe deducir las cuotas devengadas en otros Estados miembros de la UE por rendimientos sometidos a dicho tributo y obtenidos en su territorio, cuando, pese al devengo, no se pagan en virtud de exención o cualquier otro beneficio fiscal. Nuestro Alto Tribunal plantea la cuestión por no existir medidas de unificación o de armonización fiscal en materia de tributos directos, siendo los Estados miembros competentes para fijar los criterios de reparto de su poder tributario, pero, ante todo, debiendo respetar las libertades de circulación garantizadas por el Tratado<sup>51</sup>.

Destacamos algunas de las sentencias que son utilizadas por los autores expertos en la materia para ejemplificar la armonización negativa del TJUE:

- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, asunto Lankhorst-Hohorst GmbH y Finanzamt Steinfurt C-324/2000.

---

<sup>51</sup> Revista C y T. CEF, números 329-330. Repertorio de Jurisprudencia.

- Sentencia sobre la necesidad de respetar el derecho a la libertad de establecimiento, casos Daily Mail (Asunto 81/87) (TJCE 1989, 55), Matteo Peralta (C-379/92) (TJCE 1994, 127), Imperial Chemical Industries (C-246/96) (TJCE 1998, 175) y X AB e Y AB (C-200/98) (TJCE 1999, 274).
- Sobre la discriminación por razón de residencia, STJCE de 27 de junio de 1988, Asunto The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC 81/87.
- Sentencia Denkavit (STJCE de 17.10.1996, Asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94).
- Sentencia del TJCE de 28 de enero de 1986, Asunto Comision vs. Francia (C-270/83), relativa al avoir fiscal francés.
- STJCE, de 13 de abril de 2000, Asunto C.Baars vs. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem C-251/98.
- Sentencia del TJCE de 6 de junio de 2000, Asunto Staatssecretaris van Financiën vs. B.G.M. Verkooijen C-35/98.
- Sentencia del TJCE de 9 de marzo de 1999, Asunto Centros Ltd. vs. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen C-212/97.
- Sentencia del TJCE de 30 de septiembre de 2003, Asunto Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam vs. Inspire Art.Ltd C-167/01.

En resumen, ante la poca armonización fiscal publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea<sup>52</sup>, la principal armonización fiscal que se va implementando en Europa es la negativa y que se crea a través de las sentencias del Tribunal de Justicia de la UE, en las que se dice a los Estados lo que no pueden hacer. El TJUE está continuamente enmendando la legislación fiscal de los Estados miembros para acomodarla a las exigencias del principio de no discriminación fiscal, a la tutela de las libertades de circulación de personas, servicios y capitales y, entre otras cosas, eliminando todas las ayudas fiscales contrarias a los principios de la UE.

---

<sup>52</sup> DO. La fuente autorizada del Derecho comunitario. El Diario Oficial de la Unión Europea es el único boletín que se publica todos los días laborables en todas las lenguas oficiales de la Unión Europea. Se compone de dos series conexas (L para la legislación y C para las comunicaciones e informaciones) y el suplemento S (para los contratos públicos). También hay una sección electrónica para la serie C, conocida como DO C E. Los documentos publicados en el DO C E sólo se publican en formato electrónico.

Pero la vía de la armonización negativa puede dar lugar a importantes perjuicios para las Haciendas de los Estados. Para el TJUE las libertades fundamentales o el principio de no discriminación se anteponen sobre los intereses fiscales de los Estados. Y para algunos autores, hacer depender la evolución de la tributación directa de los Estados miembros al criterio de un Tribunal que enjuicia las cuestiones fiscales tomando como referencia principios de carácter general y que, en ocasiones, pueden tener un difícil encaje en materia tributaria, podría resultar peligroso, incluso para los intereses comunitarios.<sup>53</sup>

## **6. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA: LA COMPETENCIA FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS. LAS DIFICULTADES PARA CONSEGUIR LA ARMONIZACIÓN Y PERSPECTIVAS ACTUALES**

### **6.1.LA COMPETENCIA FISCAL.**

La libre circulación garantizada por el ordenamiento jurídico comunitario tiene también por efecto el promover “.. *que los agentes económicos puedan decidir la jurisdicción fiscal a la que someterse*”<sup>54</sup>. Los sujetos competidores son los propios Estados, quienes buscan atraer inversores aplicando medidas con especial atractivo para las empresas más móviles en el ámbito internacional.

En 2001 el ex Comisario Europeo Mario Monti afirmó que la Dirección General de Competencia examinaría todos los casos relevantes de ayudas fiscales en la imposición de sociedades. La constante preocupación de éstos países por la competencia fiscal perseguida por los países con menos capacidad y riqueza, y dada la dificultad ya comentada de poder avanzar hacia un nivel de imposición directa en la UE equilibrado, hizo que como una de las

---

<sup>53</sup> Almodí Cid José Manuel. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19/2003, Artículo Armonización Fiscal. Pag 2

<sup>54</sup> Villar Ezcurra, M. (2001): “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”. *Crónica Tributaria* nº 100, pp-23-47 Pag. 4

primeras medidas se incidiese en la elaboración de un Código de Conducta como instrumento de coordinación fiscal.<sup>55</sup>

La Comisión, en su Comunicación titulada “Paquete de medidas fiscales para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea” valoraba de manera positiva la competencia en materia fiscal al contribuir a una mejora en la factura fiscal de los contribuyentes y a facilitar la eficiencia económica. Esta competencia fiscal permitió introducir reformas en diversos sistemas fiscales de los Estados miembros que facilitaron determinar la base imponible del impuesto y reducir el tipo impositivo con el fin de alcanzar la máxima neutralidad de la fiscalidad sobre los beneficios.

El escenario de globalización de la economía internacional supone un entorno propicio para el desarrollo de la competencia fiscal, que es la situación antagónica a la armonización fiscal. Las posibilidades ofrecidas por los paraísos fiscales y la opacidad creada sobre sus sistemas son aspectos muy negativos de dicha competencia fiscal, con una incidencia clara en la pérdida de recaudación global. Ello ha llevado a los gobernantes de los países más desarrollados a adoptar medidas correctoras. La Unión Europea inició en 1998 un ejercicio regulador para sanear el ámbito de los regímenes de fiscalidad empresarial susceptibles de suponer competencia fiscal perjudicial. Su ámbito de actuación se limitaba a los EM y su finalidad es la eliminación de estos regímenes a partir del compromiso político de los Estados miembros<sup>56</sup>.

Un informe del economista Daniel J. Mitchell<sup>57</sup>, experto en reformas impositivas y paraísos fiscales, dice demostrar que la competencia fiscal entre países favorece la eficiencia y el crecimiento económico. Por el contrario, la UE, la OCDE y la ONU aspiran a la armonización fiscal, con una tendencia actual, quizá creada por la crisis, en subir impuestos. Según dice dicho informe, la competencia entre países favorece un marco atractivo para la empresa, el capital y los trabajadores. Dice también el estudio, que los impuestos altos, las regulaciones restrictivas, la inflación o la autarquía no seducen a los extranjeros, antes al contrario,

---

<sup>55</sup> Lamadrid De Pablo Alfonso. *El código de conducta en Materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de Estado. Instituto de Estudios Europeos. (2005). Universidad San Pablo CEU* Pag. 5

<sup>56</sup> Vallejo Chamorro José María (Consejero de Finanzas. Representación Permanente de España ante la Unión Europea.). *La competencia fiscal Perniciosa en el seno de la OCDE y la UNIÓN EUROPEA. Rev. ICE* Nº 825. Pag.147-160

<sup>57</sup> *The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization*, Adam Smith Institute - The free-market thinktank. Alerta sobre los intentos de armonizar los impuestos a escala global con el objeto de impedir las reducciones unilaterales de tributos



incentivan la deslocalización y la emigración de los nativos. En consecuencia, el Estado ve mermar su fuente de ingresos, y sus índices de bienestar económico y status se deterioran. Mitchell destaca que la OCDE, poco sospechosa de simpatizar con reducciones de impuestos, ha estimado que una disminución de un 10% de los tipos marginales se traduce en un aumento del 0,5% en el crecimiento económico.

A propósito de armonización y competencia fiscal, el que fue comisario europeo de Fiscalidad László Kovács señalaba en 2007 que *«My concluding remark is that the question is not whether we prefer tax competition, tax harmonisation or tax policy coordination. The answer is the proper mix of policies»*

## 6.2.PERSPECTIVAS ACTUALES.

Pese a este fracaso de armonización fiscal regulada, curiosamente la competencia fiscal ha provocado que la fiscalidad directa sea un poco más homogénea en el ámbito de la UE. También ha contribuido por vía de la aportación del TJUE, extensamente desarrollado en el punto anterior, sobre todo consolidando el principio de no discriminación por razón de nacionalidad.

La propuesta de la Comisión Europea sobre una base imponible común en el Impuesto de Sociedades, que parte de una propuesta de inicios del presente siglo, tiene como objetivo alcanzar una armonización fiscal en la determinación de la base imponible de todas las empresas que formen parte de un Grupo de empresas europeo. El régimen funcionaría por agregación de todas las bases imponibles, eliminación de los resultados por las operaciones intragrupo y determinación de una única base. La armonización no alcanzaría en ningún caso a los tipos impositivos. Y determinaría que los dividendos distribuidos entre las empresas que forman parte del grupo fueran eliminados, lo que resolvería definitivamente el problema de la doble imposición de dividendos en la UE para las personas jurídicas. También permitiría al grupo compensar las bases imponibles negativas obtenidas en unos Estados miembros, con las positivas generadas en otros. El problema está en que la fórmula de reparto que se utilice determinará el importe que cada Estado recaude de los grupos multinacionales, y ello tiene

un impacto real sobre la recaudación en cada país y obliga a una armonización paralela de procedimientos administrativos<sup>58</sup>.

La opción para hacer tributar, de manera armonizada, las empresas de mayor relevancia europea ha sido la de una base imponible consolidada común, conocida por BICCS, excluyéndose de la consolidación a las PYME, las cuales seguirían tributando, cualquiera que fuese el lugar de su actividad o la sede en la cual se generase el rendimiento, a través del mecanismo de “*imposición sobre las normas del Estado de origen*” o IEO.

Y hoy aparece una propuesta novedosa, comunicada por el Presidente de la comisión de Presupuestos en el Parlamento Europeo, Sr. Alan Lamassoure, y supondría la implantación de un “impuesto europeo” que permitirá nutrir, como un ingreso independiente, las arcas del presupuesto de la UE. Dicha propuesta, publicada en prensa<sup>59</sup> en varias ocasiones en esta segunda mitad del año 2010, es todavía embrionaria y difícilmente será aprobada, pero es otra muestra de la que parece ser necesaria armonización fiscal en la UE.

La aparición a partir de 1999 de la UM, exigió plantearse una mayor coordinación de las Políticas Económicas y, por tanto, de los componentes impositivos de las Políticas Públicas, utilizando especialmente el recurso del *soft Law*. La armonización fiscal se precisa cada vez más para evitar la deslocalización empresarial y de bases impositivas en el interior del espacio europeo, a la vez que permitiría reforzar la competitividad de las empresas europeas en un contexto de creciente globalización, haciendo, de esta forma, operativo el mercado interior. El debate sobre competencia fiscal desleal (*harmful tax competition*), hoy muy vivo, es una prueba contundente de la revalorización de los impuestos en el juego de la competitividad económica internacional.

Si dentro de un tiempo disponemos de una Directiva europea sobre armonización en base consolidada de las grandes empresas europeas, supondrá un salto definitivo en la armonización impositiva europea.

---

<sup>58</sup> El Instituto de Estudios Fiscales, tras analizar una muestra de 3.300 matrices y filiales radicadas en 24 países de la Unión, destaca el interés de la propuesta para España, y ello con independencia de los factores que escogiera la UE para el reparto entre países de los beneficios empresariales sujetos al tributo. Tanto si se tiene en cuenta sólo uno de los posibles factores de cómputo recogidos por Bruselas (volumen de ventas, empleo y salarios, o proporción de activos en cada país), como si el Consejo y el Parlamento Europeo, además de los 27 Estados, aceptasen la idea de la Comisión de equilibrar en el cálculo todos los factores, la Hacienda Española saldría beneficiada.

<sup>59</sup> La Vanguardia, 13-8-2010; 18-10-2010.

Recientemente se ha tratado de seguir la armonización de parámetros significativos de la imposición sobre las empresas de la UE, a partir de lo regulado por la jurisprudencia del TJUE, destacando (i) la compensación de bases imponibles negativas de manera transfronteriza; (ii) impedir la existencia de gravámenes discriminatorios a la salida de capitales o personas de la UE o entre EM; (iii) la creación de un régimen fiscal singular para nuevas personas jurídicas europeas, facilitando la transformación de otras entidades y el traslado de sede, por ejemplo, de la Sociedad Anónima Europea.

También se está tratando hoy la regulación de aspectos dirigidos a la lucha contra la evasión fiscal internacional, intentando diseñar una cláusula anti-abuso de Derecho europea, válida para los 27 Estados miembros de la UE.

Por último, y si bien no se trata de normas sobre imposición directa, queremos destacar dos reformas que, según nuestro criterio, suponen un importante avance en la armonización fiscal: (i) Por un lado, la inminente supresión del impuesto sobre las Operaciones Societarias a nivel de la UE, plasmada en la Directiva 2008/7/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, como fórmula para mejorar la competitividad de las empresas. (ii) Y por otro, la propuesta presentada por la Comisión para crear un impuesto que gravara, a nivel de la UE, la actividad financiera. La recaudación de dicho impuesto iría destinada a compensar las cuantiosas ayudas que las entidades financieras han recibido.

## CONCLUSIONES.

Si la Unión Europea quiere afrontar los retos de la globalización y alcanzar los objetivos establecidos en el Tratado y en recientes Consejos Europeos, no puede permitir que se mantengan los problemas y los obstáculos existentes en el seno de la Comunidad. Las instituciones comunitarias, respetando plenamente el principio de subsidiariedad, pero también las exigencias del mercado interior, deben intentar proseguir de manera más enérgica las vías de coordinación entre los distintos Estados miembros en materia de política fiscal.

En la imposición directa, la regla de la unanimidad que rige la adopción de decisiones en materia fiscal supone un importante obstáculo a los avances en este ámbito, y si bien la técnica del *soft law* que utiliza la Comisión permite ir avanzando, entendemos que sería muy interesante plantear la adopción de acuerdos por mayoría en aquellos y muy concretos impuestos que tienen un claro alcance supranacional, como es el impuesto sobre la renta de sociedades.

Entendemos que hay que utilizar el enfoque de aproximación para armonizar los sistemas de imposición directa referidos a los impuestos que tienen especial relevancia para garantizar el libre movimiento de personas, de capitales, de mercancías y de libre prestación de servicios o del derecho de establecimiento. Pero la armonización no debe exceder más allá de lo estrictamente necesario, ya que un sistema fiscal muy armonizado es poco flexible, y la rapidez con la que los cambios se suceden en nuestro entorno económico podría perjudicar la adopción de decisiones necesarias para adaptarse a cada situación.

Y hay que hacerlo aproximarse buscando la estrategia de armonización competitiva, que aporta claras ventajas de factibilidad y mantenimiento de la soberanía nacional en esta materia, pero en un marco amplio establecido a nivel de la UE, para evitar incertidumbres, mejorar la identificación de un entorno europeo, neutralizar la fiscalidad y evitar que sea una de las variables principales de toma de decisiones y, especialmente, para asegurar una equidad entre todos los EM.

Para evitar una competencia fiscal lesiva o desleal, la transparencia del sistema nacional y el intercambio de información entre las Administraciones debería ser riguroso, continuo, y efectivo.

La clave para resolver el problema que hemos ido detallando a lo largo del presente estudio, será encontrar el equilibrio entre la lucha contra las prácticas abusivas y la imposibilidad de limitar las libertades Comunitarias, y desde el equilibrio ideal fijar unas normas de juego claras de abasto supranacional, que serían de obligado cumplimiento para todos los EM.

Quizá, en estos momentos de crisis económica y financiera muy intensa, que ha supuesto la prestación de ayudas extraordinarias a Grecia y a Irlanda por parte de la UE, en el que países como Alemania o Francia han consolidado su posición dominante y de liderazgo entre los 27 EM, será posible alcanzar acuerdos sobre armonización fiscal.

Estamos pues entrando en una nueva fase en la que el inmovilismo que se ha mantenido en todos estos años en materia de armonización fiscal de los sistemas tributarios de los Estados miembros, puede empezar a cambiar. El principio de soberanía fiscal, como cuestión innegociable, se resquebraja por la capacidad de supervisión que tendrán las autoridades comunitarias de control presupuestario, autoridades que, siguiendo las directrices del ECOFIN, han sido creadas recientemente para autorizar los presupuestos nacionales.

## Bibliografía

- Abellán Honrrubia, V.; *Lecciones de derecho comunitario*, 4ª ed., Editorial Ariel, Barcelona, 2005
- Albi Ibáñez Emilio. *Instituto de Estudios Fiscales. La investigación económica y los criterios para su reforma en España. Doc. Nº 13/10.*
- Almudí Cid José Manuel. *Quincena Fiscal Aranzadí, núm. 19/2003, Artículo Armonización Fiscal*
- Amin, Samir. *El capitalismo en la era de la globalización. Paidós Ibérica. 2002*
- Cabrera Fernández José Manuel; Cabrera Herrero, María. *Todo IVA 2007. Editorial Ciss, S.A.*
- Calderón Carrero José Manuel. *Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿hacia la "comunitarización" de los CDIs?. Rev.Cronica tributaria, número 103/2002. Páginas 9-30.*
- Capital taxes group. *"Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s", London, Institute for Fiscal Studies. (1991).*
- Carbajo Vasco Domingo. *La armonización fiscal comunitaria. Síntesis de los últimos trabajos en la materia. Revista Deloitte, marzo 2010.*
- Cordón Ezquerro T, Calderón Carrero JM 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. 2007.*
- De Juan Casadevall Jorge. *El exit tax en el Derecho español: una perspectiva comunitaria. Revista Impuestos. 11/2010*
- Delgado Rivero Francisco J. y Fernández Llera Roberto. *Armonización fiscal y convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea. Boletín económico de ICE nº 2907 del 16 al 31 de marzo de 2007*
- Departamento de Economía Aplicada. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales Universidad de Santiago de Compostela. *Revista Galega de Economía, vol. 12, núm. 1 (2003), pp. 1-13.*
- Diario Oficial de la Unión Europea nº C 191 de 29 de julio de 1992. Tratado de la Unión Europea.
- Diario Oficial de la Unión Europea, 29.12.2006. Versiones Consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.
- Diario Oficial de la Unión Europea, 9.5.2008. Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. TÍTULO VII. Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones.
- Dirección General de Política de la Pequeña y Mediana Empresa. *Análisis de tributación comparada de la figura de los Business Angels en Europa. Catálogo general de publicaciones oficiales. Marzo 2009.*
- European Commission (2002): *Company Taxation in the Internal Market.*
- European Commission (2007): *Taxation Trends in the European Union*
- European Tax Handbook. 2010. Global Tax Series.
- Fernández Méndez, Andrés. *La política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años*
- González-Páramo José Manuel (2000). *Armonización y competencia fiscal en Europa. Situación actual, perspectivas e implicaciones para España. CREI, Universitat Pompeu Fabra, pp. 89-137*

- Gutiérrez Lousa Manuel. *Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea*. ICE. Marzo 2007.
- Hinojosa Martínez Luis M. *La armonización de la fiscalidad directa en la Unión Europea*. Rev.Euros, nº 74. Septiembre 1999.
- Hortalá Vallvé Joan. *Estudios financieros*. Revista de Contabilidad y Tributación, Abril 2004, pp 43-60
- Jacobs, O. H.; Spengel, C.; Finkenzeller, M. y Roche, M. (2004): "Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors", *Company Taxation in the New EU Member States*, ZEW and Ernst&Young.
- Jerez Barroso Lourdes. *Universidad de Extremadura. El impuesto sobre la renta de sociedades en la Unión Europea: situación actual y alternativas de reforma*.
- Keen, M. (1999). *EMU and tax competition*, XI Seminario Internacional sobre Taxation and fiscal policy after EMU.
- Lamadrid De Pablo Alfonso. *El código de conducta en Materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de Estado*. Instituto de Estudios Europeos. (2005). Universidad San Pablo CEU.
- Lampreave Márquez Patricia. *La competencia fiscal desleal en los Estados Miembros de la Unión Europea*. Aranzadi. 2010.
- López Rodríguez Juan. *Estudios financieros*. Revista de Contabilidad y Tributación, Mayo 2009, pp 3-44
- Maldonado García-Verdugo. A. (2001). *Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias*. Crónica Tributaria n.97
- Neumark, F. (1963): *Report of the Fiscal and Financial Committee in the E.E.C. on Tax Harmonisation*.
- Parlamento Europeo. *Fichas técnicas 3.4.8 Imposición sobre las personas e imposición sobre sociedades*.
- Rev. Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional Septiembre-octubre 2005. N.º 825. *La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea*.
- Ruding, O. (1992): *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*. Luxembourg: Commission of the European Communities.
- Ruiz Hidalgo Carmen (2002). *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su relación jurídica y jurisprudencial*. Marcial Pons.
- Sevilla Segura, J.V. (1970): "Principios de la armonización fiscal en la C.E.E.", *Hacienda Pública Española*, nº 6-7.
- Tanzi, V.; H. Zee (1998). *Consequences of economic and monetary union for the coordination of tax systems in the European Union: Lessons from the US experience*, IMF Working Paper.
- The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization, Adam Smith Institute - The free-market thinktank
- Treff, K.; D.B. Parry (1998). *Finances of the Nation*, Canadian Tax Foundation.
- Vallejo Chamorro José María. *La competencia fiscal Perniciosa en el seno de la OCDE y la UNIÓN EUROPEA*. Rev. ICE Nº 825. Pag.147-160
- Villar Ezcurra, M. (1997): "Integración económica y fiscalidad", *Comunidad Europea Aranzadi*, núm. 12, pp. 37-49.
- Villar Ezcurra, M. (2001): "Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario". *Crónica Tributaria* nº 100, pp-23-47

### **Webs con información referida a la armonización fiscal:**

<http://europa.eu/scadplus/glossary/tax>  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ>  
[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation)  
[http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014)  
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu>  
<http://publications.europa.eu>  
<http://www.ief.es/Publicaciones>

### **Noticias de prensa.**

La Vanguardia. 13.08.2010.  
La Vanguardia. 16.08.2010.  
La Vanguardia. 18.10.2010.  
La Vanguardia. 29.11.2010.  
Financial Times. 19.11.2010  
La Vanguardia. 23.11.2010.  
Cinco Días, 24-11-2010.

### **Casos analizados. JURISPRUDENCIA.**

caso Comision vs. Francia C-270/1983.  
caso Daily Mail 81/1987  
caso The Queen v. H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust C- 81/1987.  
caso Matteo Peralta C-379/1992  
caso Denkavit acumulados C-283/1994, C-291/1994 y C-292/1994.  
caso Imperial Chemical Industries C-246/1996  
caso Saint-Gobain C-307/1997  
caso Centros Ltd. vs. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen C-212/1997.  
caso C.Baars vs. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem C-251/1998.  
caso Staatssecretaris van Financiën vs. B.G.M. Verkooijen C-35/1998.  
caso X AB e Y AB C-200/1998  
casos acumulados C-397/1998 y C410/1998 Metallgesellschaft y otros  
caso Comisión/Bélgica C-478/1998  
caso Amid C-141/1999  
caso De Groot C-385/2000  
caso Lankhorst-Hohorst GMBH y Finanzamt Steinfurt C-324/2000  
caso Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam vs. Inspire Art.Ltd C-167/2001caso Lasteyrie du Saillant C-9/2002  
caso van Hilten-van der Heijden C-513/2003  
caso Marks & Spencer C-466/2003  
caso Société de Gestion Industrielle S.A. C-311/2008



## Anexo

*Abreviaturas más comunes de uso en nota o en el texto*

BICCIS	Base Imponible Consolidada Común Impuesto sobre Sociedades
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Comunidad Europea
COM	Comunicado de la Comisión
DO UE	Diario Oficial Unión Europea
EM	Estados Miembros
ECOFIN	Consejo de asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
OCDE	Organización de Cooperación y Desarrollo Económico
PIB	Producto Interior Bruto
TCE	Tratado constitutivo de la Comunidad Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UEM	Unión Europea Monetaria