

**LAS DISPOSICIONES
FISCALES EN EL TRATADO
POR EL QUE SE ESTABLECE
UNA CONSTITUCIÓN PARA
EUROPA**

MARTA VILLAR EZCURRA
*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo CEU*

SUMARIO: I. Consideraciones generales.- II. Disposiciones fiscales y Disposiciones con transcendencia fiscal.- III. Prohibición de tributos internos discriminatorios o protectores.- IV. Las medidas de armonización fiscal.- V. Las medidas de asistencia mutua y cooperación administrativa.- VI. Problemas sin resolver propuestas de lege ferenda.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

El sistema de cesión de competencias de los Estados a las Comunidades Europeas, pieza clave en la organización supranacional comunitaria, no incluye la materia tributaria¹. La soberanía fiscal sigue residiendo en cada uno de los Estados miembros, pese a la parcial cesión que supone el que los elementos esenciales de determinados impuestos indirectos resulten armonizados por directivas, y se hayan aproximado las legislaciones en aspectos muy concretos de la imposición directa, a saber, la fiscalidad de las operaciones de fusión, escisión y otras formas de reorganización empresarial, la fiscalidad de determinadas rentas (dividendos, intereses y cánones) transferidas entre sociedades matrices y filiales; y más recientemente, la fiscalidad de determinados productos del ahorro en forma de interés, percibidos por personas físicas, sin perjuicio de aquellas disposiciones de Derecho derivado específicamente fiscales contempladas para actuar en política medioambiental².

Esta situación se mantiene en la Constitución Europea, pues la fiscalidad se sigue considerando ámbito de competencia compartida con los Estados miembros en la medida en que la «Constitución» atribuye a la Unión competencias específicas en ámbitos no declarados de competencia exclusiva. En particular, *las competencias en materia fiscal se conciben como necesarias para la realización del mercado interior*³.

¹ Las bases competenciales de la actuación comunitaria en materia fiscal se deducen de los artículos 93, 94 y 175 TCE. El artículo 93 TCE es base de la armonización fiscal de los impuestos indirectos; el artículo 94 TCE, de las medidas de aproximación en impuestos directos y el artículo 175 TCE, de aquellas disposiciones, esencialmente de carácter fiscal, que incidan en el medio ambiente.

² La integración en las Comunidades Europeas implica una «autolimitación que supone la transferencia a la Comunidad de competencias o si se prefiere de soberanía», en palabras de J. MARTÍN QUERALT y A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *vid.* «La política fiscal europea» en

³ VV.AA. *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Civitas, 1986, pág. 271 y ss.

vid. artículos I-14, III-130 y III-171 de la Constitución Europea.

Tan sólo respecto al impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas, o al arancel aduanero común podría hablarse de un verdadero «poder tributario propio» de la Unión Europea, pues las instituciones comunitarias delimitan el tributo, siendo reglamentos directamente aplicables en los Estados miembros los que contemplan la regulación material. Históricamente, la primera preocupación de los redactores del Tratado de Roma, fue instaurar una unión aduanera entre los países miembros, para lo que hubo que dismantelar aranceles y exacciones de efecto equivalente en el intercambio comercial entre Estados en el período transitorio establecido. Sólo el entusiasmo de los primeros años explica que se consiguiera el dismantelamiento arancelario antes de los plazos marcados por el Tratado⁴. Y lograda la unión aduanera, el modelo comunitario de integración económica ha ido avanzando en sintonía con la estrategia funcionalista hasta llegar a una unión económica y monetaria.

En el estadio actual del proceso de unión política para los países pertenecientes a la Unión Europea, existe un acercamiento de sistemas fiscales para lograr la consecución de los objetivos del Tratado, fundamentalmente canalizado jurídicamente por las normas prohibitivas del Tratado y por las directivas armonizadoras y de aproximación de legislaciones.

La Unión Europea no requiere los mismos impuestos ni siquiera la misma estructura en cada uno de ellos⁵. Esta regla general se excepciona en el caso de los impuestos indirectos, especialmente en el impuesto sobre el valor añadido, y gran parte de la explicación del éxito de la adopción de la Sexta Directiva IVA, reside en que un porcentaje de lo que los Estados recaudan por dicho impuesto financia el presupuesto comunitario⁶.

⁴ El desarme arancelario para los productos industriales fue más rápido de lo previsto en el Tratado, se consiguió año y medio antes, en concreto el 1 de julio de 1968. Sin embargo, para los productos agrícolas el desarme se realizó a medida en que se fueron aprobando los reglamentos de las organizaciones comunes de mercado para cada producto o gama de productos.

⁵ Se insiste en ello en el Informe definitivo del Grupo IV «Gobernanza económica» de la Convención Europea, de 21 de octubre de 2002, cuando a propósito de los cambios sugeridos, se opina que «el objetivo de dichos cambios no debería ser el establecimiento de unos impuestos unificados (...)», CONV 357/02, pág. 6.

⁶ En efecto, el sistema de financiación de la Unión Europea, se basa desde la Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970 (DOCE L 94, de 28 de abril de 1970) en un sistema de «recursos propios», que pretende garantizar su autonomía financiera, aunque la historia del presupuesto comunitario viene demostrando su insuficiencia para cubrir los gastos. Pese a que la Decisión entró en vigor en 1971, la implantación del sistema fue progresiva dada la inexistencia, entonces, de una base uniforme común en el impuesto sobre el valor añadido

Sin ser propiamente resultado del Derecho comunitario, existe una acción *coordinadora* de las políticas fiscales de los Estados miembros⁷ aprovechando la dinámica de las reuniones del Consejo de Ministros de la Unión Europea, compuesto por los representantes del gobierno de cada uno de los Estados miembros⁸. Así, en los últimos años se ha decidido en el seno del Consejo, entre otras cosas, actuar en el fomento de los sistemas alternativos a los planes de pensiones para paliar los agudos problemas de envejecimiento de la población; promover reformas fiscales y simplificadoras para favorecer a las pequeñas y medianas empresas, principales agentes generadores de empleo; rebajar la presión fiscal de las rentas de trabajo, potenciando el uso de los gravámenes ecológicos y los impuestos indirectos sobre consumos específicos (tendencia ya iniciada que se reforzará en los próximos años) en línea con las exigencias del desarrollo sostenible; o finalmente, introducir cambios en la imposición sobre las rentas de capital para evitar discriminaciones en la colocación del ahorro. El éxito de la acción coordinadora sobre esta última cuestión, se ha plasmado en la aprobación de la Directiva de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses⁹, que incorpora un sistema de intercambio automático de información al objeto de garantizar la tributación efectiva de las personas físicas beneficiarias de rendimientos en forma de interés desde un Estado distinto al de su residencia. Esta medida estaba prevista en el denominado *Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas*, que persigue eliminar la competencia fiscal perniciosa entre los Estados miembros de la Unión Europea¹⁰. Puede que el *soft law* en materia fiscal esté siendo en la mayor parte de las ocasiones más eficaz el *hard law*¹¹.

(que se arbitraría por la Sexta Directiva 77/388, de 17 de mayo de 1977). El Presupuesto de 1980 fue el primero financiado íntegramente por recursos propios, recursos que han sido objeto de importantes reformas por Decisiones del Consejo.

⁷ Vid. el Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios, de la Comisión Europea (COM (6) 54 final, de 22 de octubre de 1996). Desde entonces se propone pasar de la «armonización de mínimos» a una estrategia global.

⁸ Las políticas económicas de los Estados miembros, se consideran cuestión de interés común (artículo 99 TCE), que explica las medidas de coordinación de las mismas (artículos 1-15 y III-177 de la Constitución Europea).

⁹ Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos de ahorro en forma de pago de intereses (DOUE, L 157, de 26 de junio de 2003, pág. 38).

¹⁰ Vid. Anexo a las Conclusiones del Consejo ECOFIN, de 1 de diciembre de 1997 (DOCE C 2, de 6 de enero de 1998, anexo I).

¹¹ La expresión *soft law* se atribuye a Lord Mc. Fair, aunque el concepto fue redefinido y desarrollado por el profesor Dupuy durante el coloquio de La Haya sobre protección al medio ambiente. Él mismo lo tradujo al francés con la expresión *droit mou*, refiriéndose más

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

Pese a estas consideraciones, la *armonización fiscal comunitaria*, sin embargo, sólo afecta a lo necesario para el funcionamiento del mercado interior, esto es, tiene carácter instrumental. La opción armonización jurídica v. coordinación de políticas, depende de cómo se interprete en cada caso el principio de *subsidiariedad*, según el cual «en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado»¹². Se trata de un principio típico del modelo federal de organización política, que junto al principio de *proporcionalidad* modula la intervención comunitaria y el grado de su intensidad en ámbitos competenciales concurrentes. Desde la perspectiva de los Estados miembros, se mantiene la competencia exclusiva del núcleo duro de los derechos constitucionales nacionales, del que no forma parte la fiscalidad, donde de hecho, la intervención comunitaria resulta modulada por cláusulas flexibles o de armonización.

En este orden de cuestiones introductorias son también importantes los principios comunitarios de *autonomía institucional* y *responsabilidad del Esta-*

al carácter infralegal de ciertas reglas de conducta. Piénsese que el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas no es norma jurídicamente vinculante, y, sin embargo, esta siendo más eficaz, en términos de resultados, que algunas directivas reiteradamente incumplidas por los Estados.

¹² Aparece aludido por primera vez en el Acta Única Europea que introduce el artículo 130 R en el Tratado. Actualmente el principio se formula en el artículo 5 TCE, antiguo 3 B y en términos similares. La Constitución Europea, considera el principio de subsidiariedad, *principio fundamental* y lo incorpora en el artículo I-11.1.^o y 3.^o como principio rector del ejercicio de competencias de la Unión, remitiendo al Protocolo anexo a la Constitución, guía de enorme importancia para evitar los problemas derivados de la interpretación y aplicación del principio.

do, de construcción jurisprudencial¹³ que implican que el Derecho comunitario respeta el modelo de organización territorial del Estado, de manera que el sistema interno de distribución de competencias es, por principio, cuestión ajena a las exigencias comunitarias. Pero, frente a los incumplimientos del Derecho comunitario, el Estado es el único responsable ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya sean órganos centrales, autonómicos o locales los directamente causantes de las infracciones del Derecho comunitario, por vía normativa, reglamentaria o ejecutiva. La descentralización de potestades normativas en España que el Estado comparte con las comunidades autónomas respecto a las principales figuras impositivas es pues, cuestión ajena al Derecho comunitario, sin perjuicio de las cautelas del legislador estatal, al incorporar preceptos de *corresponsabilidad* para hacer frente a eventuales incumplimientos de comunidades autónomas¹⁴. Esta misma técnica se utiliza al objeto de garantizar el objetivo de estabilidad presupuestaria (auténtico principio jurídico reconocido en nuestras normas presupuestarias¹⁵) y en el marco de la regulación interna de reintegros de subvenciones¹⁶.

- ¹³ Deducidos del artículo 10 TCE, que pasa en la Constitución Europea a ubicarse en el artículo I-5.2 como principio de *cooperación leal*.
- ¹⁴ Hemos realizado un análisis crítico más extenso desde la cláusula de reversión competencial inserta en el artículo 19.2 LOFCA, entre otras ocasiones, al tratar de las «Consideraciones sobre las nuevas posibilidades de cesión», en la obra colectiva coordinada por J.L. PÉREZ DE AYALA y I. LÓPEZ DE AYALA, *Estudios del sistema de financiación autonómica*, págs. 117-146.
- ¹⁵ En concreto en las Leyes de Estabilidad Presupuestaria (Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, Complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria). Sobre el particular, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre General Presupuestaria, afirma en su exposición de motivos, que las leyes de estabilidad presupuestaria han introducido explícitamente el equilibrio presupuestario en nuestro ordenamiento jurídico, garantizando que la estabilidad presupuestaria sea, de ahora en adelante, el escenario permanente de las finanzas públicas en España, tanto a nivel estatal como a nivel territorial. Así pues, la medida trasciende del ámbito del Estado y afecta de pleno a comunidades autónomas y corporaciones locales, para hacer corresponsables de la estabilidad a todas las administraciones territoriales, sin excepción.
- ¹⁶ La Ley General Presupuestaria remite a la Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003, de 17 de noviembre) en materia de reintegro y responsabilidades financieras. Pero regula el supuesto en que en el marco de la Política Agrícola Común, la Comunidad Europea no asuma un importe previamente anticipado por las diferentes Administraciones públicas, estableciendo que el importe no reembolsado afectará a las diversas Administraciones públicas en relación con su respectiva actuación (artículo 84). Por su parte, la Ley General de Subvenciones contempla el reintegro de subvenciones (artículos 36 a 43) y entre las causas de reintegro menciona «la adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea, de una decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro» (artículo 37.1.h). La regulación específica de la responsabilidad financiera

Para que se llegara a un sistema fiscal uniforme serían necesarios radicales cambios en los Tratados y una fuerte voluntad política. La reforma de Ámsterdam, el 2 de octubre de 1997, sólo introdujo como novedad que podría ser relevante a efectos fiscales el principio o cláusula de *flexibilidad o cooperación reforzada* en virtud del cual podrán producirse integraciones sectoriales con fórmulas de «geometría variable»¹⁷, si bien no se prevé su aplicabilidad en el ámbito de la fiscalidad¹⁸. Más bien al contrario, después de las reformas de Ámsterdam y Niza para la adopción de medidas normativas fiscales sigue siendo necesaria la *unanimidad* en las decisiones del Consejo de Ministros para aprobar las directivas armonizadoras, unanimidad que explica la dificultad para avanzar en la armonización.

En este sentido, la Constitución Europea no ha flexibilizado el ámbito de las decisiones a adoptar por *mayoría cualificada*, pues, a diferencia del Proyecto, ni siquiera alcanza a las directivas —próximas leyes marco europeas— que se refieran a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, en el marco de los impuestos indirectos o directos, en los términos de los que más adelante nos ocuparemos.

II. DISPOSICIONES FISCALES V. DISPOSICIONES CON TRASCENDENCIA FISCAL

Las denominadas «disposiciones fiscales» (artículos III-170 y 171) de la Constitución Europea, se ubican en la sección 6ª del capítulo I relativo al *Mercado Interior* dentro del título III titulado *Políticas y acciones internas* de la parte III sobre *Las políticas y el funcionamiento de la Unión*, y coinciden en lo esencial con las «disposiciones fiscales» del segundo capítulo del Título VI del Tratado de la Comunidad Europea, rubricado como «*Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de legislaciones*»¹⁹. Las novedades incor-

derivada de los fondos procedentes de la Unión Europea se regula con detalle en el artículo 7, que dispone en su apartado 3 que «las compensaciones financieras que deban realizarse (...) se llevarán a cabo por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, mediante la deducción de sus importes en los futuros libramientos que se realicen por cuenta de los citados fondos e instrumentos financieros de la Unión Europea, de acuerdo con la respectiva naturaleza de cada uno de ellos y con los procedimientos que se establezcan (...)».

¹⁷ Sobre el tema, *vid.* «Integración diferenciada. La cooperación reforzada» en: M. OREJA AGUIRRE (dir.): *El Tratado de Ámsterdam, Análisis y comentarios*, volumen I, págs. 603-633.

¹⁸ En la Constitución Europea, es el artículo I-18 el que recoge la «cláusula de flexibilidad» y el I-44 la de «cooperaciones reforzadas».

¹⁹ Título VI TCE (antiguo V TCE en la versión anterior a la reforma de Ámsterdam).

poradas más significativas se refieren a la mención expresa de que se adopten «leyes y leyes marco» en el ámbito de la fiscalidad, lo cual da entrada, para el futuro, a la adopción de «leyes» equivalentes a los actuales reglamentos comunitarios, hasta ahora sólo propios de la normativa aduanera²⁰.

Sin embargo, las disposiciones fiscales no se limitan a los preceptos incorporados bajo esta rúbrica, sino que en otras secciones del Tratado se regulan disposiciones con trascendencia fiscal, cuya importancia no puede dejar de resaltarse, pues limitan el poder de los Estados miembros a la hora de diseñar su sistema fiscal y moldear los impuestos que lo integran, estableciendo prohibiciones específicas, obligaciones de no hacer, lo que la doctrina denomina la «armonización fiscal negativa o de segundo grado». Como afirma el profesor Casado Ollero, «los Tratados imponen determinados límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros, y (...) permiten a las Comunidades Europeas incidir en la legislación fiscal de los Estados miembros mediante una actividad de armonización»²¹, armonización que se ha venido a denominar «negativa»²². Por eso es posible decir con Berlin que no existen sectores de la fiscalidad, que los Estados puedan utilizar sin riesgo de vulnerar las normas de Derecho comunitario²³.

Así, y sin pretensión de exhaustividad, pueden ser citadas las prohibiciones de establecer entre los Estados de la Unión Europea nuevos derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente²⁴; las prohibiciones de ayudas otorgadas por los Estados miembros incompatibles con el

²⁰ En efecto, el artículo I-33 de la Constitución Europea, define la «ley europea» en los mismos términos que actualmente rige para el Reglamento: «es un acto legislativo de alcance general. Será obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro». De otro lado, la ley marco europea será la directiva de hoy, pues se define como «un acto legislativo que obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la competencia de elegir la forma y los medios».

²¹ Cfr. G. CASADO OLLERO, «Voz Armonización fiscal», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I, Civitas, 1995, pág. 551.

²² La dicotomía «armonización positiva»-«armonización negativa» es terminología que Pinder (1968) acogió de Tinbergen (1954) referida al fenómeno de la integración «positiva y negativa» que ha sido posteriormente extendida en el campo de lo económico y lo jurídico, como ha recordado A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, en «La armonización de la imposición directa en las Uniones Económicas: lecciones desde la «Unión Europea», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, n.º 5, 2000, pág. 223, nota 8.

²³ Cfr. D. BERLIN, «Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario», *Noticias CEE*, n.º 32, 1987, pág. 106.

²⁴ Artículo 25 TCE (artículo III-151 de la Constitución Europea).

mercado común²⁵—que, como es sabido, afecta a las ayudas fiscales—; las bases jurídicas para luchar contra el fraude a los intereses financieros comunitarios—que incluye el fraude fiscal—²⁶; para adoptar medidas fiscales de protección al medio ambiente²⁷; de aproximación de legislaciones—entre otras, en materia fiscal—²⁸; o la obligación de adecuar los monopolios fiscales (petróleos, tabacos) a las normas de libre competencia²⁹. Además de ello, las cláusulas del Tratado de la Comunidad Europea que prohíben a los Estados discriminar por razón de nacionalidad³⁰, se aplican a los Estados en la medida en que la discriminación puede traer su causa de diferencias impositivas en función de la residencia, según reiterada doctrina del Tribunal de Luxemburgo³¹, a la que aludiremos más adelante. Debe observarse también, que muchas de estas disposiciones gozan de efecto directo por lo que pueden ser invocadas directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

De otro lado, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, al hilo de un buen número de sentencias ha enunciado principios comunitarios que han de ser respetados en la actuación normativa, ejecutiva y judicial en materia tributaria³². Muchos de ellos tienen incidencia directa en la aplicación interna

²⁵ Artículos 87-89 TCE (artículos III-167-169 de la Constitución Europea).

²⁶ Artículo 280 TCE (artículo III-415 de la Constitución Europea). Sobre el tema, puede consultarse el trabajo de A. LOZANO MANEIRO, sobre la lucha contra el fraude en esta misma obra.

²⁷ Artículo 175 TCE (artículo III-234 sin perjuicio de lo establecido en el III-172 de la Constitución Europea).

²⁸ Artículo 94 TCE (artículo III-172 de la Constitución Europea).

²⁹ Artículo 31 TCE (artículo III-155 de la Constitución Europea).

³⁰ Artículos 12, 39.2, 43.2 y 49 TCE (artículos I-4.2, y III-133.2, III-137.2 y III-144 de la Constitución Europea).

³¹ Actualmente, existen comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que deben tenerse en cuenta. Así, M.A. CAAMAÑO ANIDO y J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, tomo I, 1992-1995, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997; M.A. CAAMAÑO ANIDO, J.M. CALDERÓN CARRERO y A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, tomo II, 1996-1999, La Ley-Actualidad, Madrid, 2000; P.M. HERRERA MOLINA (director), *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas años 200-2001, 2002-2003*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, 2003. Han de tenerse en cuenta también los comentarios de jurisprudencia comunitaria de D. BERLIN, en «Chronique de jurisprudence fiscale européenne», *Revue trimestrielle de Droit Européen*, Dalloz.

³² Como afirma A. RODRÍGUEZ BERELJO, representante personal del Presidente del Gobierno en la Convención encargada de redactar la Carta de los derechos fundamentales de la UE y presidente del Consejo para el debate sobre el futuro de la Unión Europea «el proceso de

de los tributos y configuran auténticos derechos comunitarios de los contribuyentes, actuando en la esfera de los deberes y obligaciones formales, en la determinación de infracciones y sanciones, y en otros ámbitos materiales y procedimentales³³.

Así ocurre con los principios de proporcionalidad, no discriminación, claridad y transparencia en la determinación de derechos y deberes, seguridad jurídica en su vertiente de confianza legítima, o equivalencia y efectividad en lo que se refiere a los procedimientos de devolución de cantidades ingresadas por tributos, con posterior declaración de que la aplicación de los mismos se ha realizado con infracción del Derecho comunitario. En este sentido, «el respeto al principio de equivalencia exige, que el procedimiento controvertido se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones»³⁴, mientras que el principio de efectividad, requiere que el sistema interno no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Tal principio se ha enunciado con ocasión de la invocación por algunos Estados de plazos de prescripción o caducidad, ante reclamaciones de devolución de ingresos indebidos, más cortos por referencia a los plazos aplicables ante infracciones de orden interno, aunque se ha reconocido «la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados»³⁵.

integración europea y la ampliación de la acción comunitaria con incidencia directa en la esfera jurídica de los ciudadanos de los Estados miembros demanda una garantía jurídica de protección de los derechos fundamentales frente a la creación y aplicación de las normas comunitarias más allá de la limitada protección que deriva de su fragmentario reconocimiento en los Tratados (...) y del activismo judicial en la creación de derechos desplazado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas cuando ampara (...) los derechos fundamentales en cuanto principios generales de Derecho comunitario», en «La carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 192, 2001, pág. 9.

³³ Un desarrollo más extenso sobre el tema puede encontrarse en M. VILLAR EZCURRA y P.M. HERRERA MOLINA, «Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del contribuyente», *Quincena Fiscal* n.º 10, 1999, págs. 9-30.

³⁴ STJCE, de 15 de septiembre de 1998, As. *Edilizia industriale Siderurgica Srl (Edis)/Ministero delle Finanze*, C-231/1996, Rec.4951.

³⁵ *Ibidem*.

Siguiendo a Calvo Ortega, si las normas se producen a la vista de principios concretos que tratan de realizar valores determinados o, más sencillamente, una política jurídica concreta, se hará preciso sistematizar los principios comunitarios e integrarlos en nuestros Derechos, pues los objetivos que subyacen a los principios comunitarios y a los nacionales no siempre son fácilmente conjugables. Comprobar las diferencias de naturaleza y de principios que existen dentro del grupo normativo sólo es posible «a partir de esta diferenciación constitutiva», pues no debe «tratarse de una cohesión arbitraria, lo que exige la existencia de núcleos suficientes, aunque no una homogeneización absoluta», pues «la producción de normas y su aplicación dentro de cada uno de estos bloques se realiza de acuerdo con principios también distintos»³⁶.

De otro lado, no puede dejar de silenciarse la importancia de la constitucionalización de la Carta de los Derechos Fundamentales, que expresamente recoge el derecho de propiedad (art. II-77 de la Constitución Europea) y que ha permitido ya el acceso de las cuestiones fiscales al Tribunal de Estrasburgo de Derecho Humanos³⁷.

Las «disposiciones fiscales» —*stricto sensu*— de más trascendencia se refieren a la prohibición de tributos internos discriminatorios o fiscales (artículo III-170.1) y a la armonización fiscal (artículo III-171), por lo que serán objeto de consideración específica en los epígrafes que siguen.

Haremos ahora una referencia breve al resto de «disposiciones fiscales». El artículo III-170.2 establece que «los productos exportados de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente». Tiene su precedente en el artículo 91 TCE y prohíbe la utilización de medios fiscales —devolución de tributos internos— para favorecer la salida de productos del territorio del Estado impositor hacia otros Estados miembros. Por su parte, el artículo III-170.3 según el cual «en cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se

³⁶ R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. Civitas, Madrid, 7ª edición, 2003, pág. 50.

³⁷ Vid. asunto *Dangeville*, de 16 de abril de 2002, en el que el TEDH, ante una violación del respeto a la propiedad, reconoce que la mejor forma de obtener la reparación a una violación del respeto a la propiedad consiste en el reembolso del IVA indebidamente ingresado como indemnización equitativa (apartado 70 de la sentencia). Con la constitucionalización de la Carta, el control de la interpretación de sus disposiciones no puede residenciarse sino en el Tribunal de Justicia de Luxemburgo. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, «La carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 192, 2001, pág. 20.

podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones de los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las disposiciones proyectadas hayan sido previamente aprobadas, para un período de tiempo limitado por una decisión europea adoptada por el Consejo, a propuesta de la Comisión», reproduce en términos similares lo previsto por el artículo 92 TCE y tiene el mismo objetivo que el precepto anterior, evitar el proteccionismo fiscal, en este caso prohibiendo para los tributos distintos de los impuestos indirectos contemplados, tanto la utilización de exoneraciones o reembolsos a las exportaciones como el establecimiento de gravámenes compensatorios a las importaciones.

III. PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS INTERNOS DISCRIMINATORIOS O PROTECTORES

Las denominadas «disposiciones fiscales» de la Constitución Europea comienzan con la prohibición a los Estados miembros de tributos internos discriminatorios o protectores, estableciendo el artículo III-170.1 que «ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros³⁸ con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones».

El precepto hereda literalmente lo previsto en el artículo 90 TCE por lo que le será aplicable toda la doctrina interpretativa del TJCE dictada a propósito del mismo y cuya síntesis extractaremos a continuación. Pero antes de ello, es preciso realizar unas observaciones generales a propósito del mismo, y lo primero es advertir que el precepto goza de efecto directo. Su objetivo es asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, garantizando la supresión de cualquier tipo de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos discriminatorios.

Se trata de una concreción del principio general de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de mercancías, que afecta a los «tributos» que en

³⁸ Esta norma no se aplica ni a los intercambios comerciales en un mismo Estado («cuestiones internas») ni a los realizados entre la Comunidad y terceros Estados («procedencia u origen no comunitarios»).

los Estados gravan los productos. Ha de tenerse en cuenta, además, como ha recordado el profesor Casado Ollero, que «en una primera etapa el TJCE vinculó las exigencias de la no discriminación con la libre circulación de mercancías, proyectándolas básicamente sobre la fiscalidad indirecta para impedir que los Estados miembros utilizaran el instrumento fiscal, en este ámbito, con fines discriminatorios o proteccionistas que amenazaran con obstaculizar la creación de un espacio sin barreras aduaneras, basado en la libre competencia y en la libre circulación de mercancías» y ser conscientes del protagonismo de este precepto (el entonces artículo 95 TCE) no sólo en la inicial configuración jurisprudencial de la no discriminación fiscal, sino en el refuerzo del control jurisdiccional, hasta el punto de potenciar el desarrollo de una abundante jurisprudencia fiscal en la resolución de los que se dieron en llamar «contenciosos de la discriminación» a través de la cual «se fueron configurando algunas de las principales características del Derecho Comunitario actual»³⁹.

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

Aunque el precepto alude a «tributos internos», la jurisprudencia ha entendido que el ámbito de la prohibición cubre las exacciones nacionales, regionales o locales, y no sólo si constituyen tributos en sentido estricto, sino también las exacciones parafiscales, ya que lo relevante es que la exacción nazca de «instancias públicas» y «la obligatoriedad de su pago»⁴⁰. No puede pues, hacerse una interpretación de este precepto con equivalencias conceptuales nacionales, pues el máximo intérprete es el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y los Estados miembros han de acoger sus pronunciamientos y categorías conceptuales, en el contexto de las normas interpretadas. De acuerdo con nuestra Ley 58/2003 General Tributaria, son tributos «los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por la Administración pública

como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos»⁴¹, pero el Tribunal Constitucional desde su STC 185/1995 ha dotado de relevancia constitucional⁴² al concepto de tributo y lo ha integrado en una categoría más amplia —prestación patrimonial de carácter público— que se ocupa de delimitar basándose en la nota de coactividad del supuesto de hecho que la genera. En nuestra opinión, la interpretación de tributo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se acerca más a la definición de prestación patrimonial de carácter público que hace nuestro Tribunal Constitucional que a la de tributo de nuestro legislador interno.

A diferencia de las exacciones de efecto equivalente que están absolutamente prohibidas⁴³, los tributos internos sólo lo están cuando son superiores —discriminatorios o proteccionistas— a los aplicados a productos importados iguales, similares o en competencia. Para apreciar el criterio de similitud y la potencial concurrencia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha atendido al grado de «satisfacción de las necesidades del consumidor», por poseer propiedades análogas o permitir satisfacer una misma necesidad (por ejemplo, el vino y la cerveza o los que tienen semejante sabor, graduación alcohólica, etc.) Esta regla afecta al impuesto sobre el valor añadido y, en general, a los diversos gravámenes indirectos sobre la producción o consumo de bienes específicos, y así se ha declarado por el TJCE la ilegalidad de determinados impuestos internos que gravan los vehículos de motor (en Francia, Grecia y Portugal) por provocar discriminaciones más o menos evidentes (diferentes tipos impositivos, el mayor afectando exclusivamente a los productos importados, o de forma más sutil, considerando la potencia del automóvil para graduar la cuota impositiva o la presencia de catalizador). Es indiferente la forma en que se discrimine o se proteja. Así, se tiene en cuenta no sólo el tipo impositivo del gravamen, sino también las disposiciones por las que se determina la base imponible, las cuotas tributarias, los sistemas de control del pago de la exacción, las normas dictadas para su recaudación o las modalidades de percepción del

³⁹ G. CASADO OLLERO, prólogo a la monografía de J. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001, pág. 32.

⁴⁰ Entre otras, STJCE de 25 noviembre 1981, *Hauptzollamt Flensburg/H.C. Andresen*, C-4/1981, Rec. 2835.

⁴¹ Artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴² El concepto constitucional de tributo se planteaba antes en la doctrina tributarista española pero adquiere nuevas dimensiones desde esta sentencia del Tribunal Constitucional que promueve una serie de estudios específicos, entre otros, de los profesores C. Palao Taboada, J. Martín Queralt, J. Ramallo Massanet, C. Lozano Serrano, A.J. Martín Jiménez y P. Yebra Martul-Ortega, *vid.* el reciente estudio de P.M. HERRERA MOLINA, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Documento de Trabajo n.º 26, 2003, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 101 y ss.

⁴³ Artículo 25 TCE, artículo III-151 de la Constitución Europea.

impuesto. También se ha señalado que el simple hecho de que un impuesto grave las importaciones no es suficiente para considerar que sea discriminatorio. El criterio decisivo es *la cuantía real* de las exacciones que gravan productos nacionales, por una parte, y los productos de otros Estados miembros por la otra.

Se admite, sin embargo, un régimen fiscal de favor para determinadas categorías de productores nacionales si dichas categorías resultan determinadas conforme a criterios objetivos, como son la naturaleza de las materias primas o los métodos de producción empleados, y siempre que dichas ventajas no excluyan «a priori» de su alcance a los productos de los demás Estados miembros. Se exige también por el TJCE que los objetivos de política económica perseguidos sean en sí mismos compatibles con las exigencias del Tratado.

El Tribunal ha tenido también ocasión de dejar claro que en determinados casos puede ser necesario valorar *el destino* que se da a los ingresos que generen las exacciones. Así, por ejemplo, una exacción que se aplique con los mismos criterios a productos nacionales y de otros Estados miembros puede constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, si el ingreso generado se destina *en su totalidad* a indemnizar a los productores nacionales de los productos gravados. Por contra, si el destino de las cantidades recaudadas es ayudar a los consumidores de los productos gravados, la licitud del gravamen tendría que juzgarse al amparo de las disposiciones sobre ayudas estatales. Podrá entonces considerarse que el aparente tributo interno es una exacción que tiene un efecto equivalente a un derecho de aduana o que es una ayuda estatal cuando le sean aplicables bien las disposiciones del artículo 25 o del artículo 87 TCE⁴⁴.

IV. LAS MEDIDAS DE ARMONIZACIÓN FISCAL

En todo proceso de integración económica, no sólo en el modelo comunitario europeo⁴⁵ se plantea la necesidad de armonizar normativas tributarias.

⁴⁴ Sobre la relación y delimitación del ámbito de aplicación de los artículos 25, 90 y 87 TCE, puede consultarse nuestro trabajo «Las ayudas estatales de carácter fiscal y el Derecho Comunitario: Algunas notas sobre su diferencia de los tributos internos discriminatorios y las exacciones de efecto equivalente a propósito del primer Informe sobre el Código de Conducta Fiscal», *Aranzadi Fiscal, Boletín mensual* n.º 2, 1999, págs. 1-7.

⁴⁵ Pese a que los objetivos y el carácter de la Comunidad Andina de Naciones o el propio MERCOSUR son bastante más limitados de los de la Unión Europea, pues no constituyen un auténtico mercado común, siguen muy de cerca el proceso de integración europeo y

fundamentalmente para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y distorsionen el régimen de libre y leal competencia, pues las condiciones no son equitativas si unos productores soportan más carga fiscal que otros. Pero también, porque la plenitud de soberanía fiscal de los Estados miembros se pone en entredicho si es necesario aproximar las políticas económicas generales de los Estados miembros o instaurar una política común en ciertos sectores. En cualquiera de los casos, la armonización fiscal resultante no supone la creación de un modelo nuevo de imposición ni la unificación de los sistemas fiscales nacionales. Y en concreto, en el ámbito comunitario, la armonización tiene un verdadero carácter instrumental para alcanzar los fines explicitados en los Tratados, por lo que no puede conceptuarse como un fin en sí mismo⁴⁶.

El artículo III-171 de la Constitución Europea constituye la base competencial específica de la armonización de los impuestos indirectos en la Unión Europea y sustituye a su antecedente inmediato, el artículo 93 TCE, en los siguientes términos:

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

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

reflejan ya deseos de armonización fiscal. Sobre el tema, *vid.* A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización de la imposición directa en las Uniones Económicas: lecciones desde la Unión Europea», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, especialmente pág. 222 nota 7 y *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, Series on International Taxation n.º 22, Kluwer, Londres, Boston y La Haya, 1999.

⁴⁶ Un análisis más pormenorizado sobre el tema puede encontrarse en M. VILLAR EZCURRA, «La armonización fiscal prevista por el Derecho Comunitario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 252, 1999, págs. 447-476. Sobre el concepto de armonización fiscal, *vid.* AA.VV., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990; M.ª T. MATA SIERRA, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

Tal y como está redactado el precepto, parece existir una contradicción en las técnicas reguladoras elegidas. La ley europea tiene como resultado la unificación de derechos mientras que la ley-marco europea los acerca, exigiendo la colaboración normativa de segundo orden, de parte de los Estados. Ello no obstante, se afirma en el artículo III-171 de la Constitución Europea que ambas son «medidas referentes a la armonización de las legislaciones». A menudo se habla indistintamente de armonizar, aproximar, coordinar o unificar legislaciones, pero se trata de técnicas normativas diferentes que tienen en común el presuponer la existencia de sistemas fiscales nacionales diversos al tiempo que pretenden reducir esas diversidades, pudiendo establecerse entre ellas una relación gradual de menor a mayor. Sí es conveniente resaltar que cuando el Tratado utiliza la expresión «convergencia» se refiere a resultados conseguidos tendiendo en cuenta factores económicos o desarmes arancelarios, mientras que el término «armonización» se reserva para las medidas estratégicas cuyo objeto es eliminar las distorsiones permanentes que impiden alcanzar el resultado deseado; en materia fiscal, la integración económica y la plena realización del mercado interior. Con la armonización se pretende evitar el efecto distorsión para el caso de que no se adoptasen al unísono en los respectivos ordenamientos nacionales, las medidas legislativas de realización del mercado interior. Las medidas de unificación, por contra, pretenden hacer iguales las situaciones reguladas.

Para las acciones específicas en materia de cooperación administrativa y lucha contra el fraude, el Proyecto de Tratado⁴⁷ flexibilizaba el sistema de adopción de leyes y leyes marco europeas, exigiendo mayoría cualificada en lugar de unanimidad y omitiendo —al menos formalmente— (párrafo 2º del artículo II-62) cualquier referencia al carácter instrumental de la medida.

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

⁴⁷ El Proyecto de Tratado de Constitución Europea adoptado por consenso de la Convención Europea los días 13 de junio y 10 de julio de 2003, fue presentado al Presidente del Consejo Europeo en Roma, el 18 de julio de 2003. El texto finalmente aprobado por los Jefes de Estado y de Gobierno en la conferencia intergubernamental, el 17 y 18 de junio, suprimió los entonces artículos III-62.2 y III-63, incluidos en la sección 6ª dedicada a las disposiciones fiscales, que aparecían ya en la versión consolidada provisional con la indicación «suprimido» (vid. CIG 86/04, págs. 120 y 121).

En efecto, todavía en nuestros días, existe una desconfianza hacia los nuevos protagonistas, las instituciones de la Unión Europea, a las que se critica un importante déficit democrático, que en parte explica las reticencias de los Estados miembros a perder nuevas parcelas de soberanía fiscal. La crítica se acentúa en lo referente al tradicional e histórico derecho a votar los impuestos, en otras palabras, en la medida en que se cuestiona el principio de legalidad en el orden tributario⁴⁸. Como Tremonti ha puesto de manifiesto, con la formación del mercado supranacional se está produciendo «la escisión entre elementos hasta ahora histórica y sólidamente conexos, como los Estados y los impuestos», erosionándose el principio de autoimposición al separarse el sistema de representación política de la plena titularidad del poder de imposición⁴⁹.

A los obstáculos anteriores se añaden los de carácter estructural, pues no cabe duda que cada diseño del sistema fiscal en los Estados miembros obedece a estructuras económicas y sociales muy diversas, con distinta proporción recaudatoria entre impuestos directos e indirectos, y variada concepción no sólo del papel de la fiscalidad en general sino de las inversiones y servicios que han de prestar los entes públicos.

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

A principios de los sesenta se aprobaba el Informe *Neumark*⁵⁰, primera gran reflexión sobre el proyecto de armonización fiscal comunitaria, cuya filosofía

⁴⁸ En palabras de A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, «singularmente, de entre los elementos de la Constitución Financiera más afectados por la consolidación del Derecho comunitario, el principio de legalidad tributaria ha sido, probablemente, el que más ha devaluado su posición y todo ello a pesar del «déficit democrático» de las instituciones comunitarias. Los Reglamentos comunitarios pueden crear prestaciones patrimoniales coactivas (v.gr., exacciones reguladoras del mercado agrícola, derechos antidumping, derechos de aduanas) sin estar sometidos a las normas constitucionales en materia de producción normativa y, especialmente, al principio de legalidad del artículo 31.3 CE y del artículo 133.1 CE. Así lo han reconocido los tribunales españoles y de otros países», *vid.* asimismo sus consideraciones a propósito de las Directivas comunitarias en «El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea», *Civitas*, REDF nº 109/110, págs. 154 y ss.

⁴⁹ TREMONTI, G.: «Completamento del mercato interno europeo e sistema fiscale italiano», *RDFSF*, 1989, vol. XLVIII, pág. 421.

⁵⁰ Informe Neumark, publicado por la Comisión, Bruselas, 1962.

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

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

Este «sistema definitivo» no ha entrado en vigor en la fecha prevista —1 de enero de 1997— pero, aunque la Comisión presentó inmediatamente un calendario que implicaba una dilación para que los operadores económicos

puieran adaptarse al nuevo sistema, el contenido básico de las propuestas sigue siendo el mismo, a saber, la necesidad de profundizar en la armonización. Además, la realidad ha demostrado que el sistema transitorio genera perjuicios a los operadores económicos intracomunitarios que intentan cumplir puntualmente sus obligaciones materiales y formales, como es la imposibilidad de deducir el impuesto soportado en otros Estados, la complejidad del sistema y la abundancia de las obligaciones formales. También incide en la gestión del impuesto, que resulta más costosa cuando las transacciones se realizan en un Estado miembro distinto del país de origen. Por estas y otras razones, las directivas armonizadoras del impuesto sobre el valor añadido se han visto obligadas a verdaderos malabarismos para conseguir que, en la mayor parte de los casos, el impuesto se devengue en el país donde vaya a ser deducible (así ha ocurrido con el tratamiento a las operaciones triangulares), lo que dificulta extraordinariamente la aplicación práctica del impuesto y desincentiva a las pequeñas y medianas empresas a realizar operaciones intracomunitarias⁵¹.

A la vista de estas circunstancias, las últimas directivas en materia de impuesto sobre el valor añadido no sólo se han preocupado por adaptar el impuesto a nuevas realidades como pueda ser el comercio electrónico, sino también, por incorporar medidas de simplificación, modernización, aplicación más uniforme y mayor colaboración administrativa, susceptibles de fomentar las transacciones comerciales legítimas en el mercado interior y la prevención del fraude esencial para el mantenimiento de la partida de ingresos mientras siga el actual sistema de recursos propios, a resultas de las propuestas de la Comisión de junio de 2000⁵².

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

⁵¹ Vid. R. FALCÓN y TELLA, editorial *Quincena Fiscal* n° 18, 1996.
⁵² COM (2000) 348.

La armonización de la fiscalidad directa, por el contrario, ha seguido otros derroteros, pues no ha sido considerada prioritaria en el ámbito comunitario. Obedece a que no impide tanto como la indirecta la movilidad de factores ni pone en entredicho de forma notoria la eficacia de las libertades comunitarias. La falta de éxito de las propuestas presentadas en los años sesenta no fue obstáculo para que la Comisión Europea siguiera proponiendo medidas, cada vez más ambiciosas, hasta que en los noventa cambió de estrategia⁵³ y propuso la aproximación de aspectos concretos de las legislaciones nacionales que supusieran desviaciones del principio de neutralidad. Es a raíz de entonces cuando se aprueban la «Directiva Fusiones»⁵⁴ y la «Directiva Matriz-Filial»⁵⁵. Ambas directivas tuvieron su respuesta directa en España en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, desarrollada por el Real Decreto 1080/91, de 5 de julio, sobre paraísos fiscales, si bien parte del contenido de la Ley 29/1991, se incorporó posteriormente al texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y a la regulación específica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Junto a estas directivas se decidió aprobar un Convenio en materia de eliminación de la doble imposición, para eliminar los problemas de ajustes de beneficios, entre empresas asociadas⁵⁶ que recoge un sistema de arbitraje implicando directamente a las autoridades competentes de los Estados miembros con vistas a evitar la doble imposición que se produce con ocasión de ajustes bilaterales en el Impuesto sobre Sociedades.

En el plano de las bases teóricas para una armonización del impuesto sobre sociedades, el Informe *Ruding*⁵⁷ fue fundamental en la descripción de los ejes

básicos de una futura armonización de la imposición societaria, pero como en buena medida se apartaba de los principios propuestos por la Comunicación de la Comisión, las instituciones reaccionaron con frialdad a las propuestas incorporadas en dicho Informe y las iniciativas quedaron paralizadas.

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

Un salto significativo de gran calado se ha dado a resultas de la aprobación del denominado *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas* para evitar la competencia fiscal desleal entre los Estados miembros de la Unión Europea tratando de captar bases imponibles, pues gracias a su impulso han sido aprobadas dos nuevas directivas en el ámbito de la imposición societaria, la Directiva 2003/48, que armoniza la imposición del ahorro en forma de interés de las personas físicas, implantando un sistema de intercambio automático de información, y que servirá para controlar la tributación de tales rentas⁵⁸ y la Directiva 2003/49, que armoniza la fiscalidad de intereses y cánones entre empresas asociadas⁵⁹. El Código de conducta ha servido también para enfatizar la acción de la Comisión y los Estados miembros en el control de las ayudas de Estado incompatibles con el mercado común.

No obstante todo lo anterior, debe resaltarse que la ausencia de medidas armonizadoras generales y de importante de calado (como existen respecto a los impuestos indirectos) en el ámbito de los impuestos directos, ha hecho adoptar al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas un papel sumamente activo en los asuntos fiscales. Se ha erigido en garante del principio de no discriminación y del seguimiento del respeto de los Estados miembros a las obligaciones de eliminación de restricciones a las libertades comunitarias, sobre todo desarrollando el principio de no discriminación por razón de

⁵³ Los criterios del cambio estratégico desvinculado de la centralización en la línea de la propuestas anteriores, para armonizar la imposición directa fueron expuestos en la Comunicación de 1990 «Orientaciones sobre la Imposición Societaria», SEC (90). 601 final. Bruselas, 20 de abril de 1990.

⁵⁴ Directiva del Consejo 90/343/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el sistema de imposición común aplicable a las fusiones, escisiones, transferencias de activos e intercambio de acciones entre sociedades de distintos Estados miembros (DOCE L 225, de 20 de agosto de 1999, pág. 1).

⁵⁵ Directiva del Consejo 90/345/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el sistema común de imposición aplicable en caso de sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros distintos (DOCE L 225, de 20 de agosto de 1999, pág. 6).

⁵⁶ Convenio 90/346/CEE, de 23 de julio de 1990, que recoge sustancialmente la propuesta de Directiva sobre la misma materia de 29 de noviembre de 1976 (DOCE L 225, de 20 de agosto de 1999, y DOCE C, de 21 de diciembre).

⁵⁷ Informe del Comité de Expertos Independientes en materia de imposición sobre las sociedades. Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1992.

⁵⁸ 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 (DOUE L 157, de 26 de junio de 2003, pág. 38, ya citada).

⁵⁹ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre empresas asociadas de diferentes Estados miembros (DOUE L 157, de 26 de junio de 2003, p. 49).

nacionalidad. Pero tal es en nuestros días el número de sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades declarativas de incumplimientos de Estado, que se ha abocado al efecto contrario. Las sentencias en materia de impuestos directos han dejado de ser puntuales y eventuales, y muy al contrario, cada día sorprenden con un nuevo y más original pronunciamiento que aboca a una respuesta disgregadora de los ordenamientos tributarios de los distintos Estados miembros de la Unión Europea, lo cual constituye la gran paradoja: en ausencia de armonización normativa de la imposición directa, la acción del Tribunal de Justicia provoca las reacciones normativas internas más diversas. Puede que lo que hasta ahora hayamos venimos denominado «*armonización indirecta, negativa o de segundo grado*» haya de encontrar un nuevo calificativo, «*efecto desarmonizador o de «big bang»*» (en expresión de García-Herrera y Herrera Molina)⁶⁰. Y es que como ha dicho Vanistendael, el juez conduce la integración europea allí donde las instituciones políticas no quieren o no pueden llegar⁶¹.

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

«Cuando el Consejo de Ministros determine, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, que determinadas medidas relativas al impuesto sobre sociedades se refieren a

⁶⁰ Los autores citados aluden a la indeseada consecuencia de los últimos pronunciamientos del TJCE. Así, en Prólogo a los *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Comunitaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, afirman que «la jurisprudencia comunitaria viene realizando una exaltación de las libertades comunitarias que rechaza el establecimiento de discriminaciones fiscales por parte de los Estados miembros. La doctrina es constante y, superadas ciertas vacilaciones, ofrece elementos para predecir la caída de diversos mecanismos previstos en las legislaciones nacionales como freno a la erosión fiscal (...) en los últimos tiempos, la jurisprudencia comunitaria ha realizado afirmaciones aún más peligrosas. Así, las últimas sentencias pueden provocar una verdadera explosión de la obligación real de contribuir tal y como se configura tradicionalmente en los países de nuestro entorno. Por un lado, el Tribunal considera comparables situaciones que difícilmente pueden admitirse como tales sin un cierto voluntarismo en la argumentación (*Gferritse, Schilling*). Por otro, *Barbier* atribuye una enorme importancia a la libertad de movimientos de capitales que, hasta ahora, había estado dormida» op. cit., pág. 2. No podemos extendernos en esta colaboración sobre este interesante efecto de la jurisprudencia comunitaria que hemos abordado con ocasión de otros estudios. Vid. M. VILLAR EZCURRA, «Aportaciones de la jurisprudencia comunitaria a la práctica fiscal», *Unión Europea, Aranzadi* n° 6, 2000, págs. 5-18.

⁶¹ Cfr. F. VANISTENDAEL, «The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases», *EC Tax Review*, 1996-3, pág. 114.

la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, adoptará por mayoría cualificada una ley o ley marco europea que establezca dichas medidas, siempre que las mismas sean necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

Obsérvese, sin embargo, que no se calificaban de medidas de armonización, que su objeto exclusivo era promover la cooperación administrativa o la lucha contra el fraude y que tenían carácter instrumental, pues debían ser necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia, por lo que técnicamente el precepto era más correcto que el artículo III-62.2 del Proyecto, que finalmente se ha convertido en el artículo III-171. Algunos Estados no admitieron la posibilidad de acudir a la mayoría cualificada ni respecto al impuesto sobre sociedades ni a los impuestos indirectos, pese a que el ámbito objetivo se limitara a la adopción de medidas de asistencia mutua y lucha contra el fraude, por lo que finalmente las bases jurídicas de las medidas de armonización y aproximación de legislaciones en materia fiscal sigue requiriendo unanimidad.

V. LAS MEDIDAS DE ASISTENCIA MUTUA Y COOPERACION ADMINISTRATIVA

La Constitución Europea no regula específicamente, a diferencia del texto del Proyecto presentado en Roma el 18 de julio de 2003, las medidas de asistencia mutua y cooperación administrativa para evitar el fraude fiscal y velar por el cumplimiento de las obligaciones fiscales y tanto en el ámbito de imposición indirecta como societaria, donde los datos actuales muestran importantes niveles de fraude.

La asistencia mutua comporta un conjunto de mecanismos que permiten la colaboración entre las Administraciones tributarias de distintos Estados. La colaboración puede consistir en la realización de actuaciones administrativas que puedan favorecer una mejor liquidación o recaudación de aquellos tributos debidos a cualquiera de las Administraciones implicadas⁶².

Históricamente, para garantizar que la supresión de los controles fiscales fronterizos asociada al mercado interior no fomentara el fraude y las distorsiones de competencia, se impulsó un sistema de cooperación estrecha y duradera, a todos los niveles, entre las Administraciones nacionales de los Estados miem-

⁶² Vid. A. GRAU RUIZ, *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, 2000, pág. 37.

bros, comenzando por el ámbito aduanero y de fiscalidad indirecta. La razón está en que el fundamento básico de la cooperación administrativa entre los Estados miembros en materia fiscal ha radicado en el artículo 280 TCE referido a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (lo que explica que aduanas, impuesto sobre el valor añadido y exacciones reguladoras agrícolas fueran campos pioneros en medidas de asistencia mutua), promotor de medidas específicas en el control de fraude en los recursos propios.

Desde mediados de los años setenta, las Administraciones de los Estados miembros cuentan ya con bases normativas comunitarias⁶³ que permiten la cooperación en distintos ámbitos del orden tributario (de mayor alcance que lo estrictamente relacionado con los recursos propios), con ventajas significativas respecto a los sistemas de intercambio de información que incorporan los acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición⁶⁴. Con la entrada en vigor

⁶³ Interesa destacar la Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales (DOCE C, 35, de 14 de febrero de 1975), primer eslabón en la dirección de implicar a todos los Estados miembros en el diseño de un sistema de control, asistencia entre Estados e intercambios de información orientados a combatir el fraude y la evasión internacionales. La declaración de intenciones de esta Resolución se plasmó inmediatamente en la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre (DOCE L, 336, de 27 de diciembre) relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (tras varias reformas). Destaca también la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del FEOGA así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana (DOCE L 73, de 19 de marzo). No es sino en los años noventa cuando se alcanza a delimitar un concepto de fraude fiscal internacional. En la Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994 sobre lucha contra el fraude (DOCE C, de 2 de octubre de 1994), se hace referencia al fraude como entendiéndolo como actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mínimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen perjuicio al presupuesto de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas y que supongan desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos, por un lado, y disminución abusiva de ingresos, por otro (cfr. punto 7.a) de la Resolución citada).

⁶⁴ Respecto a la Directiva 76/308/CEE se ha opinado que la primera ventaja es su carácter multilateral, la segunda podría ser su carácter preferencial en relación con el convenio bilateral a la hora de aplicarse, según se ha ido perfilando en la jurisprudencia. Y, en tercer lugar, «no debe olvidarse que las Directivas comunitarias no pueden ser modificadas por los Estados miembros en la medida en que éstos están obligados a incorporarlas a sus ordenamientos (...) En su contra, la Directiva anota el hecho de que, a diferencia del Convenio, no se ha ocupado del Impuesto sobre Sucesiones». Cfr. L.M. ALONSO GONZALEZ, J.F. CORONA RAMÓN y F. VALERATABUEÑA, *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 202 y ss.

del Reglamento del Consejo de 27 de enero de 1992⁶⁵, además, las autoridades competentes de cada Estado miembro mantienen una base electrónica de datos en la que éstos se almacenan y se trata la información que se recoge de conformidad con la Directiva de 1977 sobre asistencia mutua.

Estas medidas se completan con diversas acciones específicas en el ámbito de la recaudación que los Estados miembros desarrollan. Así por ejemplo, en España, el Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, incorpora las modificaciones de determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, y se dicta además en cumplimiento de determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua entre los estados miembros de la Unión Europea en el cobro de determinadas exacciones, derechos e impuestos y otras medidas. Este Real Decreto ha sido desarrollado por la Orden del Ministerio de Hacienda de 31 de julio de 2003, cuyo objeto es el establecimiento de normas y procedimientos dirigidos al cobro en territorio español, a petición de un Estado miembro de la Unión Europea, de los créditos amparados que hayan nacido en ese Estado miembro, y al cobro en cualquier Estado miembro de la Unión Europea de los créditos nacidos en territorio español en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación. En particular se prevén normas detalladas para la tramitación de las peticiones de información, notificación, adopción de medidas cautelares y cobro de créditos. Asimismo, se establecen normas para la conversión de monedas, transferencia de las cantidades cobradas, fijación de una cantidad mínima para los créditos que puedan dar lugar a una petición de asistencia y forma de transmisión de las comunicaciones entre autoridades.

Los créditos amparados por la asistencia mutua en materia de recaudación son los siguientes: las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del FEOGA, incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones; las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado común del azúcar; los derechos de importación; los derechos de exportación; el impuesto sobre el valor añadido; los impuestos especiales sobre las labores del tabaco, el alcohol y las bebidas alcohólicas y sobre los hidrocarburos; los impuestos sobre la renta y el patrimonio; los impuestos sobre las

⁶⁵ Reglamento 218/92/CEE del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (DOCE L 24, de 1 de febrero de 1992, pág. 1). Este Reglamento ha sido derogado y sustituido por el Reglamento 1798/2003, del Consejo, de 7 de octubre de 2003. El nuevo Reglamento determina las condiciones de cooperación entre las autoridades administrativas nacionales encargadas de la aplicación de la legislación relativa al IVA.

primas de seguro y, finalmente, los intereses, recargos, sanciones administrativas y gastos de los créditos antes relacionados, con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida⁶⁶.

Recientemente, se ha aprobado una nueva directiva referida a la fiscalidad directa, la Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004, que viene a reforzar la cooperación en materia de lucha contra el fraude, actualizando la Directiva 77/799/CEE, para poder combatir el fraude que supone, especialmente la posibilidad de utilizar los precios de transferencia en el ámbito de fiscalidad directa. El retraso en la adopción de nueva directiva sobre asistencia mutua se debió al cambio de base jurídica desde el artículo 95 TCE en beneficio de los artículos 93 y 94 TCE, que exigen unanimidad⁶⁷.

En palabras de Falcón y Tella, «no cabe duda de la enorme trascendencia teórica y práctica de la asistencia mutua, sin la cual la armonización quedaría vacía de contenido, al no poder contar los Estados con información suficiente para aplicar sus sistemas tributarios»⁶⁸. No obstante, a la asistencia mutua en su forma actual «se le reprocha que no tenga su expresión jurídica en todos los instrumentos convencionales y que no satisfaga las exigencias de la opinión pública, por no respetar las formas jurídicas»⁶⁹. Queda pues todavía mucho camino por recorrer en la concreción y el desarrollo de los derechos, deberes y garantías de los particulares en estos procedimientos de cooperación administrativa y asistencia mutua.

La opción final de la Constitución Europea no ha sido la de reforzar las medidas de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias de los distintos Estados con bases normativas específicas que permitieran la adopción de decisiones por mayoría cualificada. Esta opción hubiera dotado a las instituciones comunitarias de cláusulas flexibles que hubieran permitido avanzar en este ámbito de las potestades administrativas y los procedimientos, tan importante como puede ser el estrictamente sustantivo o material en la armonización de los impuestos, y que hubiera favorecido un acercamiento del Derecho tributario formal o procedimental de los Estados miembros.

Y sin embargo, el contexto internacional y de globalización económica lo requiere. Como se ha puesto de relieve, una de las claves esenciales de todo sistema fiscal es la *tecnología de la recaudación*. Según McLure ésta incluye la capacidad de delimitar la base imponible de cualquier contribuyente y verificar el cumplimiento de sus deberes tributarios, y todo este esquema puede entrar en crisis por la desmaterialización de las operaciones económicas canalizadas por lo que se conoce como comercio económico. También debe tenerse en cuenta que internet permite hacer negocios sin intermediarios y que el fenómeno de «desintermediación» económica, plantea graves problemas a las administraciones tributarias, dado que éstas venían sirviéndose de determinado tipo de intermediarios (entidades financieras, determinados profesionales, etc.) como fuente de información. Desde la OCDE se viene augurando un nuevo modelo de gestión tributaria, para evitar las distorsiones provocadas por la opacidad que proporciona la red de internet⁷⁰.

VI. PROBLEMAS SIN RESOLVER Y PROPUESTAS DE *LEGE FERENDA*

Entiendo que el principal escollo insalvable es el que se mantenga en la Constitución Europea la *unanimidad* como sistema decisonal para promover las normas necesarias para la armonización impositiva material, pues seguirá bloqueando las diversas propuestas.

En el estado actual de la armonización fiscal, muy especialmente en materia de impuestos directos, donde para personas físicas la regulación comunitaria es prácticamente inexistente y el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea está asumiendo un papel «armonizador» muy importante, se hace necesario favorecer la adopción de medidas armonizadoras positivas, lo que hubiera podido hacerse, incorporando la cláusula prevista para imposición indirecta (artículo III-171) específicamente también en el marco de la imposición directa, previendo un apartado específico referido a los impuestos directos.

Y este deseable precepto debería hacer referencia no sólo a medidas relativas al impuesto sobre sociedades (como se proponía en el Proyecto de Constitución Europea), sino a medidas de armonización de «impuestos sobre la renta y en su caso patrimonio», otorgando una base específica para promover la armonización fiscal en el ámbito de los impuestos directos, que hasta el momento ha

⁶⁶ Artículos 2 y 3 de la Orden del Ministerio de Hacienda 2324/2003, de 31 de julio (BOE nº 198, de 19 de agosto de 2003, págs. 31975-31975).

⁶⁷ Vid. DOCE L 127, de 29 de abril de 200, págs. 70-72.

⁶⁸ Vid. R. FALCÓN y TELLA, Prólogo a *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, op. cit., pág. 23.

⁶⁹ Vid. A. GRAU RUIZ, op. cit., pág. 73.

⁷⁰ J.M. CALDERÓN CARRERO y M. CAAMAÑO ANIDO: «Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *REDF* núm. 114, 2002, pág. 253.

venido de la mano de las disposiciones previstas, con carácter general para la «aproximación de legislaciones», por incidir en el funcionamiento del mercado interior, o, peor, de la mano de las cada vez más numerosas sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que en lugar de favorecer la armonización, están provocando el efecto inverso, las divergencias más absolutas de las disposiciones nacionales en cuestiones fiscales esenciales para las relaciones comerciales interestatales⁷¹.

Se trataría de partir del reconocimiento —como ha reiterado el Tribunal de Justicia— de que en ausencia de armonización fiscal en materia de impuestos directos, los Estados miembros no pueden adoptar medidas fiscales discriminatorias ni restrictivas en infracción a los preceptos comunitarios específicos del Tratado, para promover medidas de armonización fiscal positiva, directa, mediante la aprobación de normas directamente vinculantes. Al menos, como propuso el Grupo de trabajo de la Convención, se debería⁷²:

a) Facilitar una lista exhaustiva de los tipos de medida específicos —redactados de forma clara y sin ambigüedad— a los que debería aplicarse la votación por mayoría cualificada por razones prácticas y lógicas relativas al buen funcionamiento del mercado interior, o a ámbitos que afecten directamente a las libertades fundamentales, o cuando dichas medidas pudieran ser esenciales para el desarrollo sostenible.

b) Indicar de modo explícito que las medidas específicas adoptadas por mayoría cualificada no pueden afectar directa ni indirectamente a la sustancia de otros ámbitos de la política fiscal, en particular, a los impuestos sobre las personas físicas y sobre la propiedad.

Algunos miembros del Grupo desean que la votación por mayoría cualificada se aplique de modo más extenso en este ámbito. Otros declaran en cambio que no pueden avanzar más en el camino de la votación por mayoría cualificada y prefieren mantener la regla de la unanimidad para todas las decisiones relativas a la fiscalidad⁷³.

Hubiera sido deseable ampliar el ámbito de la mayoría cualificada para la armonización material de los impuestos, y hacer referencia a la imposición directa para favorecer la adopción de medidas armonizadoras.

En su ausencia, podría ser objeto de reflexión la posibilidad de utilizar la cláusula de *flexibilidad* y el sistema de *cooperación reforzada* en el ámbito fiscal para promover la aproximación de los sistemas de imposición directa en línea con las propuestas del Informe Ruding. Quizás también las medidas normativas europeas adaptadas en el ámbito mercantil (como el Estatuto de la Sociedad Europea) y contable se conviertan en acicate para la armonización del impuesto sobre Sociedades.

Bien es verdad que respecto a las cuestiones terminológicas la expresión «evasión fiscal ilegal» (artículos III-62.2 y 63 del Proyecto) no era del todo correcta pero podría haber sido reconducida o «traducida» por su homónima en el ámbito tributario interno e internacional de «elusión fiscal» (*tax avoidance*) o al menos «elusión fiscal ilícita» para evitar que se equiparara a «economía de opción»⁷⁴.

En cualquier caso, es ya una cuestión clásica en los estudiosos del Derecho Tributario el problema del fraude de ley en materia tributaria y las discrepancias en torno a la terminología más correcta para las normas que pretenden evitarlo

⁷¹ Así ha ocurrido por ejemplo, respecto a la norma anti-subcapitalización de los impuestos sobre sociedades. Desde los pronunciamientos del TJCE (*Bosal, Lankhorst-Hohorst*), distintos países, entre ellos España, han modificado sus normas para evitar incurrir en las prohibiciones de discriminación y restricciones a las libertades impuestas por el TCE, mientras que otros países que no contemplaban tal medida la han regulado y de forma distinta. De *Bosal* (STJCE de 18 de septiembre de 2003, as. C-168/01), por ejemplo, se ha deducido que implica «que una norma antielusión que impida considerar deducibles aquellos gastos que no estuviesen directamente relacionados con los rendimientos sometidos a tributación en dicho territorio sea contraria al Derecho comunitario. Esto puede dar lugar a un auténtico «agujero fiscal» en aquellos países que no contaran en sus ordenamientos internos con una norma anti-subcapitalización compatible con las libertades comunitarias», *vid.* C. GARCÍA-HERRERA y P.M. HERRERA MOLINA, *op.cit.*, pág. 3 y el comentario a la sentencia *Bosal* de J. ALMUDÍ CID en esta obra. En el caso *Lankhorst-Hohorst* (STJCE de 12 de diciembre de 2002, C-324/00) la norma alemana anti-subcapitalización se declaró incompatible con el principio de libertad de establecimiento. Tras este pronunciamiento España ha modificado el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (por Ley 62/2003) excluyendo desde 2004 del ámbito de aplicación de este precepto a las entidades residentes en la Unión Europea, salvo que residan en un paraíso fiscal.

⁷² Grupo VI «Gobernanza económica», resumen de la reunión celebrada el 29 de agosto de 2002.

⁷³ CONV 357/02, págs. 6-7.

⁷⁴ Este término se introdujo en España por el ministro Larraz en su *Metodología aplicativa del derecho tributario*, (Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952), que se expresaba así: «importa mucho no confundir el *fraus legis Fisci* con otra figura peculiar del Derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada, llamaré «economía de opción». La economía de opción tiene de común con el *fraus legis* la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da la simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero fuera de estos trazos comunes, fraude de ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley (...) en estos casos, ni se operan deformaciones anómalas del negocio jurídico, ni se viola el espíritu de la ley, que no llega a tanto como a querer que las adjudicaciones o las realizaciones se hagan con los bienes tributariamente «caros», o que toda fusión de sociedad observe el procedimiento de nueva fundación, sino solamente que, en el caso de que se proceda así, se practiquen las exacciones específicas correspondientes. En su virtud no ha lugar a plantear cuestión alguna de corrección casuística de la economía de opción (...).», *op. cit.*, págs. 61-63.

o corregirlo. Con ocasión de los debates, informes y comisiones para la elaboración de la Ley 58/2003 General Tributaria, se ha expuesto con más énfasis cómo el problema no sólo es conceptual sino también terminológico. Las conductas de «elusión fiscal» se han considerado en ocasiones lícitas por equipararse «economías de opción».

También es cuestión reiterada la crítica a las normas tributarias comunitarias, por el abuso de expresiones que no tienen equivalencia en nuestro sistema jurídico. Los problemas de las traducciones no deberían, sin embargo, servir de excusa para evitar la coherencia en la redacción de preceptos fiscales⁷⁵ o el intento de que la versión lingüística final sea lo más afín posible a las categorías jurídicas conocidas en cada Estado. El problema apuntado no hubiera tenido sin embargo trascendencia práctica pues las disposiciones fiscales de la Constitución Europea tendrán por objeto flexibilizar el sistema decisonal cuando se trate de aprobar medidas que refuerzan el control al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En definitiva, el temor de los Estados miembros a nuevas cesiones de competencia en materia tributaria debería sopesarse ante el efecto perverso y distorsionador que puede llegar a tener la acción del Tribunal de Justicia comunitario en la defensa a ultranza del principio de no discriminación y las libertades comunitarias, sobre todo en el ámbito de la imposición directa en el que la estrategia armonizadora de la Comisión, seguida hasta el momento, ha sido, en nuestra opinión, eficaz y práctica, pero insuficiente para evitar perversiones en el sistema.

A mi juicio, con la Constitución Europea se ha perdido la oportunidad de reforzar las medidas de asistencia mutua y no se ha podido hacer más por la armonización fiscal positiva de los impuestos directos, lo que hará que continúen los problemas de «desarmonización» que hemos destacado en este trabajo.

⁷⁵ La Sexta Directiva IVA es una de las que ha recibido más críticas en este sentido.