



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

INTEGRACIÓN ECONÓMICA EUROPEA Y FISCALIDAD

Por Dra. Marta Villar Ezcurra. Profesora Adjunta de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad San Pablo-CEU

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN.
2. EL SISTEMA COMUNITARIO COMO MODELO DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA.
 - 2.1. Estrategia funcionalista: Plan Schuman como respuesta a otros intentos de construcción europea. Integración económica progresiva: Desde la Unión Aduanera hasta la Unión Económica y Monetaria (UA-MC-MI-UEM).
 - 2.2. La aceptación del "acervo comunitario" y los principios de primacía y efecto directo. Asunto 6/64 Costa/ENEL, STJCE de 15 de julio de 1964, Asunto 26/62 Van Gen and Loos/c Administration Fiscale Néerlandaise, STJCE de 5 de febrero de 1963.
3. LA NECESIDAD DE ARMONIZAR LA NORMATIVA IMPOSITIVA Y LA SITUACIÓN ACTUAL.
 - 3.1. Las Directivas como instrumento armonizador.
 - 3.2. La armonización del IVA, de los Impuestos Especiales y del gravamen de las operaciones societarias.
 - 3.3. La armonización de la imposición directa: matrices y filiales y operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canjes de acciones.
4. LAS PROHIBICIONES DE DISCRIMINACIÓN EN EL TRATADO Y LA LABOR DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (TJCE).
 - 4.1. Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana y los tributos discriminatorios. Artículos 12 y 95 TCE.
 - 4.2. La libertades comunitarias y la jurisprudencia tributaria del TJCE: artículos 6, 48, 52, 58 TCE. Asuntos Biehl, Schumacker, Werner, Wielocks, Asscher, Avoir fiscal, Commerzbank, Bachmann.

5. LOS PROBLEMAS DE FRAUDE Y EVASIÓN ANTE LA MOVILIDAD DE LOS MERCADOS FINANCIEROS.
 - 5.1. Determinación de los principales problemas.
 - 5.2. Cooperación de las Administraciones nacionales.
 - 5.3. Acciones coordinadas de política fiscal en el seno del ECOFIN.
6. LA NECESIDAD DE REVISAR LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS.

1. INTRODUCCIÓN¹

Aunque actualmente preocupa el euro y las fechas clave del proceso de convergencia y pese a que no vayan a suponer en sí mismos considerados pasos radicalmente importantes en lo que al terreno fiscal se refiere², cabe afirmar que la transición a la tercera fase de la UEM, los criterios de convergencia económica y el Pacto de Confianza para el Empleo hacen ahora más necesaria una mayor concertación de políticas fiscales, para hacer frente a importantes desafíos de carácter estructural, tales como la estabilización de los ingresos fiscales de los Estados miembros, el correcto funcionamiento del Mercado Interior, el fomento del crecimiento económico y la reducción del desempleo³.

De ahí que sea oportuno hacer una revisión del proceso de integración económica desde la vertiente fiscal, tanto para no perder el horizonte del sentido de las reformas que estamos viviendo como para comprender su verdadero significado y si acaso poder prever el rumbo hacia donde se orientan los distintos sistemas fiscales de los países que integran la Unión Europea.

El tema que se aborda en las líneas que siguen, *integración económica europea y fiscalidad*, admite múltiples perspectivas, la económica, la jurídica, la teórica, la práctica, la institucional, la del ciudadano, la del asesor, la de las Administraciones públicas, etc., y sin duda representa una realidad verdaderamente inabarcable.

Las reflexiones que aquí se formulan parten de un enfoque estrictamente jurídico y centrado únicamente en las cuestiones que se consideran de mayor actualidad o interés en el sugerente y complejo campo de la fiscalidad, prescindiendo de abordar los aspectos concretos de los impuestos sujetos a armonización, que serían merecedores cada uno de ellos de un estudio más detallado⁴, evitando describir los aspectos normativos por todos conocidos. Se pretende tan sólo ofrecer una visión de conjunto de la situación de la fiscalidad en el marco de la prosecución de objetivos comu-

- 1 El presente trabajo recoge en lo esencial la conferencia impartida en la Universidad de verano "Casado del Alisal", el 17 de julio de 1997, en el ciclo sobre "La Convergencia Económica Europea y el Euro", dirigido por el profesor César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA.
- 2 Aunque deberán adoptarse medidas normativas que garanticen la neutralidad fiscal de la implantación del euro y hagan frente a las diferencias entre los sistemas fiscales comunitarios que se acentuarán al estimularse la competencia, una vez eliminados los riesgos de tipos de cambio y una vez facilitada la comparación entre los servicios ofertados desde los países que participan en la moneda única. Y en este sentido, debería avanzarse en el estado actual de la imposición indirecta armonizada, para evitar una fiscalidad impuesta por los factores de mercado en detrimento de la equidad en materia tributaria. Vid. sobre esta cuestión *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Conferencia Técnica del CIAT, Benalmádena, 1992, IEF, Madrid, 1993.
- 3 Recogemos las ideas expresadas por la Comisión Europea en su documento "La fiscalidad en la UE", de 20 de marzo de 1996, preparado para la reunión informal de los ministros ECOFIN, celebrada en Verona el 13 de abril de 1996. Esta preocupación se refleja en los documentos e informes emanados de instituciones comunitarias en los que se aprecia una preocupación por alcanzar decisiones en materia fiscal que armonicen con otros objetivos del Tratado, como son la consecución del mercado interior o la política medioambiental.
- 4 De hecho, contamos ya con importante bibliografía española en este sentido, de la que dan muestra, entre otras, las obras de CAYÓN GALLARDO, A., FALCÓN y TELLA, R., DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la CEE y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, y de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: *Sistema fiscal español y armonización Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

nitarios y de su impacto en los sistemas fiscales de los Estados miembros. Para ello, con carácter introductorio, se hará referencia a cuestiones que precisamente por ser básicas merecen ser recordadas, cual es la descripción de los aspectos más característicos del sistema comunitario como modelo original de integración económica, sistema que en proceso dinámico pretende alcanzar una verdadera **unificación política**, y que, además, jurídicamente conlleva la imposibilidad de dar marcha atrás. A continuación, partiendo del respeto de la UE a las soberanías fiscales de los Estados miembros, se abordará la necesidad de armonizar las normativas nacionales en materia impositiva, tanto en lo que atañe a la imposición indirecta como a la directa, señalando qué aspectos están ya armonizados y cuáles están en vía de armonización. En tercer lugar, se tratarán las prohibiciones de discriminación que contiene el Tratado y la importante labor -aun hoy no muy difundida- que desempeña la jurisprudencia del TJCE⁵ para garantizar y favorecer las libertades del Tratado que a menudo se ve obstaculizada por motivos fiscales, básicamente por normas nacionales que impiden ciertas ventajas de naturaleza tributaria a los no residentes. En cuarto lugar, a los problemas del fraude, para terminar aludiendo a la necesidad de estar atentos a la normativa fiscal procedente de la CE y a su interpretación por el TJCE, no sólo para poder prever hacia dónde irán nuestros impuestos o la fiscalidad que afecta a nuestras actividades, sino por la circunstancia de que pueden llegar a variar -y de hecho así está ocurriendo en algunos ámbitos- nuestras categorías tributarias internas, las explicitadas en el artículo 26 de la Ley General Tributaria o los criterios de interpretación a utilizar.

2. EL SISTEMA COMUNITARIO COMO MODELO DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA

Al igual que otros procesos de integración económica, también el europeo determina las políticas fiscales de los países participantes. Por eso es una cuestión prioritaria entender cuál es el modelo y el grado de integración alcanzado o comprometido en el marco de la UE, así como de los objetivos que con ella se persiguen. Sólo así pueden llegar a comprenderse muchas de las cuestiones que aún hoy suscitan perplejidad, tales como por qué tuvimos que cambiar nuestro sistema de imposición indirecta por el IVA o por qué no funcionamos en Europa con los mismos tipos impositivos.

2.1. Estrategia funcionalista: Plan Schuman como respuesta a otros intentos de construcción europea. Integración económica progresiva: desde la Unión Aduanera hasta la Unión Económica y Monetaria (UA-MC-MI-UEM)

El modelo de integración alcanzado en los países de la UE es fruto de un cambio de estrategia, vivido en los años cincuenta, para conseguir la unión de los pueblos europeos, una unión que se vivía como una auténtica necesidad tras la Segunda Guerra Mundial. Y para dar respuesta a esa necesidad surgieron multitud de propuestas e iniciativas.

Históricamente, las vías de construcción europea probaron suerte no sólo en la vertiente económica, sino en la de seguridad y la política. Y no todos los resultados fueron de fracaso, sino que merece destacar algunos de los logros entonces alcanzados.

En la vertiente de la seguridad, se crearon organizaciones como la Comunidad Europea de Defensa (-CED- 1952) o la Unión Europea Occidental (-UEO- 1954), ahora relanzada como ámbito que canaliza la mayor cooperación de la UE en temas de defensa (art.4 TUE). En el seno de la OTAN (1949) se crearon dos grupos europeos: El EUROGRUPO (1968), que se reúne dos veces al año a nivel de ministros de Defensa, y el GRUPO EUROPEO INDEPENDIENTE DE PROGRAMA (1976), que funciona a nivel de subsecretario de Defensa.

En la política, se hace necesario referir al "Congreso de la Haya" (1948), al que acuden los representantes de la mayoría de los movimientos en favor de la unidad europea y cuyo resultado fue la creación del Consejo de Europa (1949), ámbito que permitió la firma de la Convención de Roma (1950) para la protección a los derechos del hombre y a las libertades fundamentales.

Las propuestas **federalistas** (supranación) no tuvieron eco, básicamente por las reticencias de los Estados a ceder soberanía. Por otro lado, las organizaciones de **cooperación** (creando organizaciones internacionales mediante la firma de Tratados) se habían mostrado insuficientes.

En la imposibilidad de llegar a un consenso entre esas dos tendencias radica el éxito de una nueva estrategia que da su máximo fruto desde la vertiente económica,⁶ la vía de la integración de las economías por parcelas específicas donde los Estados estuvieran dispuestos a ceder soberanía, o dicho en otros términos, la **estrategia funcionalista**.

Merece recordarse que esta idea se presenta por Robert Schuman, ministro francés de Asuntos Exteriores en el Salón de L'Horloge del Quai d'Orsay, en la que hoy se conoce por la "Declaración" que lleva su nombre: "Europa no se hará de golpe ni en una construcción de conjunto: se hará mediante realizaciones concretas, creando, primero, una solidaridad de hecho". Esa solidaridad se pondría de manifiesto encargando a una Alta Autoridad -Comisión- la gestión de la producción franco-alemana del carbón y del acero al servicio de la paz". En realidad, el plan y el documento encuentran la autoría en Jean Monnet, un hombre muy brillante pero poco conocido por el gran público, que entonces era comisario del Plan francés de modernización. En 1950 se abren negociaciones entre Francia y Alemania, y al proyecto se unen Italia y los países del Benelux, firmándose el 18 de abril de 1951 el Tratado de París para constituir la CEEA. Después, tras la Conferencia de Messina se amplía el proyecto al sector de la energía atómica y a la economía en general. Los Tratados de Roma de 1957 crean la CEE y la CEEA, con el mismo esquema institucional del Tratado de París. No hay que decir que la CEE es de las tres la que más ha hecho avanzar a los países europeos hacia nuevas metas.

5 Es de agradecer que se hayan publicado recopilaciones de jurisprudencia tributaria del TJCE como las de los profesores CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CABRERO: *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997 o en materia de IVA, la recopilación de RAMÍREZ GÓMEZ, S., Aranzadi, Pamplona, 1997.

6 Ya se había creado la OEEC como respuesta al Plan Marshall para gestionar el plan y liberalizar la economía. Esta organización fue sustituida una vez alcanzados sus objetivos, en 1960, por la OCDE permitiendo la entrada a potencias económicas no europeas como los EEUU.

Con estos antecedentes, el modelo de integración al que pertenecemos, hoy en 1997 y desde la reforma de Maastricht, forma parte de una Unión Europea, apoyada en una Unión Económica y Monetaria y en una pretendida Unión Política⁷. Y dentro de la UEM, si nos centramos en la vertiente económica podemos explicarla con la idea de "paso a paso" como un sumatorio de elementos, algunos comunes con otros procesos de integración y otros sin duda originales.

Desde esta perspectiva económica, en el Tratado se establece como prioridad alcanzar entre los Estados miembros una unión aduanera, y se consigue incluso antes de los plazos marcados por el Tratado. A diferencia de las asociaciones de libre cambio, la integración no es sólo en el interior, haciendo desaparecer los derechos de aduana en el espacio integrado, sino que se cobra un mismo arancel exterior frente a terceros Estados (protección exterior). Y conseguida la unión aduanera, el modelo supone la consecución de un mercado común que añade la garantía a las cuatro libertades (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales). Si a estos elementos sumamos la desaparición de las barreras físicas, técnicas y fiscales, el resultado es la consecución de un mercado interior (desde el 1 de enero de 1993) que junto a la armonización de políticas económicas (política comercial) y monetarias, propician la consecución de la unión económica y monetaria.

Así pues, nos encontramos con lo siguiente:

ZLC (no DA) + misma protección exterior (AEC) =
 UA + LCM, LCP, LCS y LCC = MC + desaparición de
 barreras = MI + armonización pol.ec y mon.=UEM.

En conclusión, hay que entender que el proceso de integración europea es antes que nada un fenómeno político de primera magnitud que ha ido avanzado poco a poco, desde una integración económica hacia una Unión Política, de manera que cada logro debe interpretarse como precedente de una fase posterior más avanzada. Al respecto es muy expresivo el primer artículo del TUE (artículo A) donde se proclama la intención de construir "una nueva etapa en el proceso creador de una Unión más estrecha entre los pueblos de Europa".

2.2. La aceptación del "acervo comunitario" y los principios de primacía y efecto directo. As.6/64 Costa/ENEL, STJCE de 15.07.64, As.26/62 Van Gen and Loos/c Administration Fiscale Néerlandaise, STJCE de 5.02.1963

En la cumbre de la Haya de 1969, celebrada en una fase de relanzamiento y ampliación de la Comunidad, se emplea

por primera vez el término "*acquis communautaire*" traducido como "*acervo comunitario*", para hacer ver a los Estados que pretendían tener acceso al proceso de integración, que la CE es un proceso irreversible que no admite vuelta atrás y que los principios consolidados y el sistema institucional en el que se basa no son cuestiones negociables. Y dos de los principios comunitarios más esenciales son los de primacía y efecto directo, tan importantes que se consideran verdaderos "principios constitucionales" del orden jurídico comunitario. Hoy el término se recoge en el artículo B del TUE, que entre los objetivos de la UE cita el "mantener el acervo comunitario y desarrollarlo con el fin de examinar (...) la medida en que las políticas y las formas de cooperación establecidas deben ser revisadas, para asegurar la eficacia de los mecanismos e instituciones comunitarios".

Por lo tanto, y a los efectos de lo que en estas líneas se pretende abordar con carácter principal, es interesante destacar que cuando España ingresó en la entonces CEE se encuentra con una política de armonización fiscal que no puede discutir ni renegociar sino adaptarse a ella.

Los principios de primacía y efecto directo sólo pueden comprenderse tomando nota de las situaciones de conflicto que pueden plantearse entre los Derechos nacionales y el Derecho comunitario si estamos ante normas contradictorias. Como el ordenamiento jurídico comunitario no dispone de normas expresas que permiten resolver semejantes conflictos, el TJCE ha tenido que sentar los principios fundamentales del ordenamiento comunitario⁸.

- EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA:

Significa que el Derecho comunitario, en su conjunto, prevalece en su integridad sobre los ordenamientos jurídicos nacionales y frente a toda clase de normas, administrativas, legislativas e incluso de rango constitucional. Las razones que explican la necesidad de que se formulara este principio pueden resumirse en las dos siguientes:

1ª.- La necesidad de que el Derecho comunitario sea aplicado **de manera uniforme** en todos los Estados miembros para el cumplimiento de la misión de la CE.

2ª.-Por el principio de **competencia**. En efecto, la atribución de competencias por los Estados miembros a la CE implica pérdida del poder de legislar en los ámbitos cedidos.

Como consecuencia del principio, el Derecho comunitario no puede ser derogado por una norma estatal posterior, y una norma nacional contraria debe ser **inaplicada** por el juez

7 El TUE es la segunda gran reforma de los tratados comunitarios, la última etapa en el proceso de la realización de Europa a pequeños pasos. Supone que la UE se acerca ya al objetivo último de la unificación política. Se firmó el 7 de febrero de 1992 y en vigor en noviembre de 1993. Su estructura es enormemente compleja. El Tratado es el resultado de dos conferencias intergubernamentales, una sobre la Unión Política y otra sobre la Unión Económica y Monetaria; ambas conferencias iniciaron sus trabajos en Roma, el 14 de diciembre de 1990. Se utiliza comúnmente el símil del templo griego para facilitar el manejo del "Tratado de Tratados": Frontispicio: disposiciones comunes (art. A-F), basamento: disposiciones finales (art. L-S). Esa parte es común a todo lo que supone la UE. El frontispicio se apoya sobre tres pilares: 1º comunitario, 2º cooperación en PESC y 3º cooperación en justicia e interior. Cada pilar tiene sus propias normas de funcionamiento independientes entre sí aunque funcionen con las mismas instituciones como se deduce del artículo C. El segundo y tercer pilar son intergubernamentales, lo cual significa que funcionan con mecanismos de cooperación típicos de las organizaciones internacionales clásicas, cooperación que implica que no hay cesión de competencias soberanas en estos dos sectores y que las decisiones que se adoptan siguen el sistema de votación de la unanimidad a diferencia de lo que ocurre en el pilar comunitario, que se caracteriza por el método de integración que implica transferencias de poderes soberanos a las instituciones comunitarias y la posibilidad de adoptar decisiones por mayoría.

8 Básicamente son cuatro, a saber: primacía del Derecho comunitario sobre el nacional, aplicabilidad directa e inmediata (que se refiere a la forma en que el Derecho comunitario se integra en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y significa que la norma comunitaria no necesita un desarrollo normativo interno para su eficacia), efecto directo y, por último, subsidiariedad, hoy recogido normativamente en los artículos 3 b) TCE para actuar en el ámbito de competencias compartidas.

nacional (el TJCE no puede declarar la nulidad de una disposición nacional, ya que eso es competencia de los Tribunales Constitucionales -si es una ley- y de la jurisdicción contencioso-administrativa -si es un Reglamento-, sino su *inaplicación*).

El principio se formuló en la ya histórica sentencia dictada en el Asunto Costa/ENEL, del que recogemos los siguientes extractos:

"A diferencia de los tratados internacionales clásicos, los Tratados de las Comunidades Europeas han creado un ordenamiento jurídico propio que queda integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros, con ocasión de la entrada en vigor del Tratado y *que se impone a sus jurisdicciones*".

"La cesión de atribuciones por parte de los Estados miembros a la Comunidad ha limitado sus derechos soberanos y ha creado un Derecho aplicable tanto a los nacionales como a los propios Estados" ... "la integración del Derecho comunitario en el Derecho de cada país miembro, de disposiciones que provienen de fuente comunitaria ... tiene por corolario la imposibilidad para los Estados de hacer prevalecer contra un ordenamiento jurídico aceptado por ellos sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral ulterior, que no puede, en consecuencia, serle opuesta".

- EL EFECTO DIRECTO:

Significa el derecho de los particulares a invocar una norma de Derecho comunitario ante sus jurisdicciones nacionales, y se formula con gran claridad en el Asunto Van Gend and LOOS, de 5 de febrero de 1963, en el que se afirma que "la CE constituye un nuevo orden jurídico cuyos sujetos no solamente son los Estados miembros sino igualmente sus nacionales". Y se establecen cuáles son los requisitos que ha de cumplir una norma para que le sea predicable el efecto directo, a saber: que sea una norma clara y precisa (efectivamente imperativa), que cree derechos subjetivos en los particulares, que sea incondicional y que no conceda margen de interpretación o discrecionalidad ni a los Estados miembros ni a las Instituciones comunitarias

En definitiva, el modelo de integración económica está embridado, reforzado, por reglas de Derecho, se deduce de la existencia de un verdadero ordenamiento jurídico propio, de naturaleza supranacional, que los Estados inmersos en el proceso no pueden cuestionar ni negociar al margen del sistema institucional del Tratado y en el que la labor del Tribunal es especialmente importante, pues a él le debemos la elaboración de principios tan importantes como la primacía o el efecto directo. La integración implica renuncia a la soberanía y a los modos clásicos de cooperación propios del Derecho internacional.

3. LA NECESIDAD DE ARMONIZAR NORMATIVA IMPOSITIVA Y SITUACIÓN ACTUAL

Todo proceso de integración económica determina la necesidad de armonizar normativas tributarias. ¿Por qué? Básicamente por dos razones:

1ª.- 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 de competencia no son equitativas si unos productores soportan más carga fiscal que otros.

2ª.- La plenitud de soberanía fiscal de los Estados miembros se pone en entredicho si es necesario aproximar las políticas económicas generales de los EM o instaurar una política común en ciertos sectores. Y ello por la importancia del impuesto no sólo como instrumento recaudatorio sino en su función de instrumento de intervención económica (4 LGT).

Y es importante advertir que la armonización no supone la creación de un modelo nuevo de imposición ni la unificación de los sistemas fiscales nacionales. La armonización en el ámbito comunitario tiene un verdadero carácter instrumental para alcanzar los fines explicitados en el artículo 2 TCE, que constituyen la "misión de la Comunidad".

El avance ha sido y sigue siendo lento, especialmente respecto a los impuestos indirectos, debido a diversos obstáculos que pueden sintetizarse del modo que sigue:

1. Obstáculos ideológicos: Concretados en las reticencias a la pérdida de parcelas de la soberanía fiscal manifestadas por los distintos Estados de la CE, en la desconfianza hacia las tendencias de las instituciones comunitarias de las que se critica su déficit democrático, en la afirmación del tradicional e histórico derecho a votar los impuestos o en la puesta en cuestión del principio de legalidad.

2. Obstáculos de carácter técnico: Sin duda puede afirmarse que se encuentran en situación de conflicto dos objetivos comunitarios; la aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros y la armonización de los sistemas fiscales. Por otro lado, el requisito de la unanimidad para aprobar las Directivas armonizadoras frena notablemente el proceso.

3. Obstáculos estructurales: Los sistemas fiscales de los Estados miembros responden a:

- sus diversas estructuras económicas y sociales.
- la importancia relativa de las cuotas de Seguridad Social.
- la proporción de impuestos directos e indirectos.
- las inversiones y servicios que ha de prestar el sector público.
- una distinta concepción del papel de la fiscalidad en general y en los casos particulares.
- una diferente concepción de cómo ha de redistribuirse la riqueza nacional por la vía fiscal.

A continuación, haremos una breve referencia a las Directivas en tanto en cuanto constituyen el instrumento normativo armonizador por excelencia de la CE y centraremos nuestra atención en lo esencial del estado actual de los aspectos impositivos armonizados separando dos bloques: la tributación directa y la indirecta. Podemos avanzar que la armonización de los impuestos directos ha registrado muchos menos progresos que los indirectos, lo cual es lógico, pues la imposición indirecta distorsiona en mayor medida los intercambios comerciales entre los países de la UE.

3.1. Las Directivas como instrumento armonizador

Las Directivas, según el artículo 189 TCE, obligan a los Estados miembros en cuanto a los resultados a alcanzar, dejando a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios. Entre las normas derivadas de las instituciones, constituyen la forma más original de crear Derecho, no esta-

blecen reglas que obliguen a todos sino sólo a los Estados miembros. Además, dejan libertad para dar cumplimiento al contenido de la regulación con actuaciones normativas propias que el Estado podrá elegir. Las Directivas en materia de fiscalidad son básicamente de armonización, lo que nos obliga a una precisión terminológica y conceptual. A menudo se habla indistintamente de armonizar, aproximar, coordinar o unificar. Se trata de técnicas normativas diferentes que tienen en común el presuponer la existencia de sistemas fiscales nacionales diversos al tiempo que el pretender reducir esas diversidades, pudiendo establecerse entre ellas una relación gradual de menor a mayor⁹. Si es conveniente resaltar que cuando el Tratado utiliza el término "convergencia" está atendiendo a **resultados** conseguidos teniendo en cuenta factores económicos, globalizaciones económicas o desarmes arancelarios, mientras que el término "armonización" implica algo más de **estrategia**, eliminar las divergencias que impiden alcanzar el resultado deseado, en materia fiscal, la integración económica y el Mercado Interior. Se pretende evitar que las distorsiones que pudieran producirse en el caso de que no se adoptasen al unísono en los respectivos ordenamientos nacionales, las medidas legislativas de instauración del mercado interior.

En materia fiscal, la adopción de Directivas exige **unanimidad** en las decisiones del Consejo (artículo 99 TCE) respecto al establecimiento de medidas de armonización, lo que ha difcultado como factor técnico un mayor y más rápido avance.

Respecto a la posibilidad de invocar directamente ante tribunales internos las Directivas en materia de fiscalidad, se admite el efecto directo vertical (frente al Estado) y se sigue negando el horizontal (frente a particulares), si bien es cierto que la progresiva ampliación del concepto de Estado que se viene afirmando en los pronunciamientos del TJCE¹⁰ relativiza en cierta medida la negativa a su reconocimiento.

3.2. La armonización del IVA, de los Impuestos Especiales y las operaciones societarias

Las denominadas normas fiscales del Tratado -artículo 95 y siguientes- sólo prevén la armonización de la imposición indirecta, más importante desde el punto de vista inmediato para eliminar las distorsiones a la realización de las libertades comunitarias.

El informe Neumarck (1964) supuso la primera gran reflexión sobre el proyecto de armonización fiscal comunitaria y, en general, puede decirse que su filosofía armonizadora aún se mantiene, al menos, en el área de la imposición indirecta. Las líneas de actuación que se deducían del Informe pueden resumirse en las que a continuación se indican:

1. Predominio absoluto de la imposición indirecta en la línea armonizadora para limitar las "distorsiones al comercio" y la competencia desleal de los productos nacionales.

2. Concepción "etapista" del proceso armonizador. Los avances se harían paso a paso.

3. El IVA se configuraba como el tributo estrella de la armonización fiscal.

Sus características eran las más apropiadas en un mercado integrado:

- Neutralidad respecto a las decisiones económicas.
- Proporcionalidad en la carga tributaria.
- Desgravaciones a la exportación.

4. Las "accisas" o Impuestos especiales debían armonizarse a la par que el IVA, reduciendo su número y simplificando sus características, así como homogeneizándolas en la CE.

5. El "droit d'apport" no es un tributo racional y debería, en consecuencia, suprimirse.

Todo este planteamiento debería ir dirigido por el órgano motor de la Comunidad, la Comisión de las CE. Como ya se ha apuntado, el proceso de armonización fiscal, dada la sensibilidad racional de los sistemas tributarios de los países miembros, avanzó muy lentamente, con ritmo inferior al previsto.

De ahí la razón de que se haya producido un mayor avance en el campo de la imposición indirecta y no en la directa. Los pasos dados por la normativa comunitaria sobre fiscalidad indirecta pueden sintetizarse de la siguiente manera:

A) IVA: Es sin duda el tributo más representativo de la armonización comunitaria. Se sustituyeron los impuestos generales sobre las ventas, monofásicos o acumulativos en cascada, que existían en todos los Estados miembros menos en Francia, por un impuesto general plurifásico sobre el valor añadido, proporcional, neutro y que se hace efectivo en el consumidor. La **eliminación de fronteras fiscales** prevista para el 1 de enero de 1993 se plasmó respecto al IVA instaurado por una Directiva de 1977 (la sexta Directiva sobre armonización de bases imponibles y modalidades de percepción y aproximación de tipos¹¹), en la necesidad de cambiar el principio de tributación en "**destino**" por el de "**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 (que se calculará sobre estadísticas de consumo), con objeto de evitar alteraciones en la distribución de la recaudación, ya que el IVA ingresado en un Estado sería deducible por el adquirente aunque estuviera situado en un Estado miembro distinto.

Este "sistema definitivo" no ha entrado en vigor en la fecha prevista -1 de enero de 1997- pero, aunque la Comisión ha presentado un calendario que implica una dilación de dos

9 El concepto de "armonización fiscal" se ha contemplado como un proceso cuyo fin en sí mismo es conseguir la plena neutralidad de los sistemas impositivos nacionales, sin llegar a su uniformización (vid. FUENTES QUINTANA, E. en *Política Fiscal e Integración Europea. España ante la integración europea*, Ariel, Barcelona, 1966), pero también como un proceso dinámico hacia la uniformidad fiscal (vid. CALLE SALZ, R. "La Teoría de la armonización fiscal y la Armonización Fiscal Europea", en HPE número 6/1970, pág. 407). Sobre otras acepciones vid. *La armonización fiscal en la Unión Europea*, de ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y otros, Cedecs, Barcelona, 1997, págs. 20-25. Igualmente, *La armonización fiscal en la comunidad Económica Europea*, de MATA SIERRA, M^a.T., Lex Nova, Valladolid, 1993, págs. 33-65.

10 Vid. la ampliación del concepto Estado desde la sentencia Marshall (as. 152/84, STJCE de 26 de febrero de 1986) a Foster (as. 188/89, STJCE de 15 de mayo de 1990). Sobre esta cuestión puede consultarse el artículo de PAYA PUJADO, A.S.: "Los efectos de las Directivas comunitarias. Una visión crítica de la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1996", en la revista *La Ley* de 25 de junio de 1997, en particular, pág.3.

11 Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -sistema común del IVA: Base imponible uniforme.

años para que los operadores económicos puedan adaptarse al nuevo sistema, el contenido básico de las propuestas sigue siendo el mismo: la necesidad de profundizar en la armonización. La realidad ha demostrado que el "sistema transitorio" está generando perjuicios a los operadores económicos intracomunitarios que intentan cumplir puntualmente sus obligaciones materiales y formales: imposibilidad de deducir el IVA soportado en otros Estados, complejidad del sistema¹² y abundancia de las obligaciones formales¹³. También incide en la gestión del impuesto, que resulta cinco o seis veces más costosa cuando las transacciones se realizan en un Estado miembro distinto del país de origen.

Por otro lado, las Directivas sobre IVA se han visto obligadas a verdaderos malabarismos para conseguir, en la mayor parte de los casos, que el IVA se devengue en el país donde vaya a ser deducible¹⁴, lo que dificulta extraordinariamente la aplicación práctica del impuesto y desincentiva a las pequeñas y medianas empresas a realizar operaciones intracomunitarias.

Como ha afirmado FALCÓN y TELLA "asistimos a la paradoja de que un régimen destinado a suprimir las fronteras fiscales entre los Estados y a asegurar la existencia de un verdadero mercado único, en la práctica induce a renunciar a las operaciones intracomunitarias, o por lo menos induce a renunciar a declararlas"¹⁵, de ahí que el mayor nivel de "fraude" se asocie a este Impuesto.

Parece que el actual es un sistema imperfecto que sigue discriminando las transacciones exteriores en relación a las interiores, permitiendo que persistan grandes diferencias de tipos impositivos en los distintos Estados miembros¹⁶.

En tales circunstancias, la Comisión pretende presentar en sus propuestas un nuevo sistema común de IVA adaptado al mercado único¹⁷, redefiniendo las características que debería reunir un régimen común de IVA en el mercado único de manera que cumpla los requisitos siguientes:

- Poner fin a la fragmentación en 15 espacios fiscales.
- Ser simple y moderno para hacer frente a los desafíos del siglo XXI.
- Conceder la misma consideración a todas las operaciones realizadas en la Comunidad.
- Garantizar la seguridad y el control de la imposición, permitiendo así mantener el nivel de los ingresos procedentes del IVA.

La misma Comisión ha presentado, el 22 de julio de 1997, su programa estratégico con vistas a la introducción de un régimen definitivo del IVA basado en la imposición en el

Estado miembro de origen. El sistema se simplificará devolviendo al Impuesto su objetividad y, al mismo tiempo, garantizará una mayor prevención del fraude, al permitir a las Administraciones fiscales controlar mejor el Impuesto y estabilizar los ingresos. La Comisión estima necesaria una aproximación de los tipos impositivos

B) Impuestos Especiales: "Accisas" en la terminología comunitaria. Son fundamentalmente cinco: tabaco, aceites y derivados del petróleo, bebidas alcohólicas, vino y cerveza. Entre los problemas a los que se ha enfrentado la CE para armonizarlos cabe destacar los siguientes:

1. Las particularidades económicas y sociales, que hacen difícil la instauración de impuestos específicos sobre productos que con anterioridad han estado exentos de este tipo de tributación. El ejemplo más característico es la oposición italiana a la aplicación de un impuesto sobre el vino, que en España se introdujo por la Ley de Impuestos Especiales, número 38/92, de 28 de diciembre de 1992.

2. Las estructuras de consumo, por cuanto una modificación rápida de estos impuestos puede modificar sustancialmente el comportamiento de las estructuras de consumo en algunos países. Esto es particularmente serio en los países del sur de Europa, donde la dependencia de ciertos productos primarios susceptibles de ser gravados con impuestos especiales podría condicionar la evolución de sectores económicos básicos, por ejemplo el sector olivarero en Grecia.

3. Modificaciones en la recaudación de los Estados miembros, al quedar alterada la estructura de sus ingresos fiscales por la armonización.

C) Operaciones societarias: Respecto a la imposición indirecta que grava la concentración de capitales existen tres Directivas conocidas con la denominación de "droit d'apport" dirigidas a armonizar los aspectos referidos a la constitución y aumento de capital de las sociedades, emisión de acciones y obligaciones y obligaciones bursátiles sobre valores, cuyo objetivo es la progresiva reducción de estos impuestos hasta su completa supresión. En esencia, nuestro Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la reforma de la Ley del Mercado de Valores recoge estos preceptos, con pequeñas divergencias en relación a la definición de determinados hechos imponibles (por ejemplo, reducción del capital social).

3.3. La armonización de la Imposición directa¹⁸: matrices y filiales y operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canjes de acciones

12 Como dato curioso, puede comprobarse que existen más de veinticinco normas para determinar el lugar en que debe gravarse una operación.

13 A modo de ejemplo, no hay solución para las adquisiciones en régimen de viajeros de varios productos, sin que se demuestre su destino a una actividad empresarial, o en las operaciones entre pequeños empresarios fronterizos, casos en los que es frecuente que el transporte se realice con los medios propios de uno de ellos y al faltar el contrato de transporte y los documentos mercantiles habituales falla uno de los dos elementos de la definición de la adquisición intracomunitaria.

14 Vid. como muestra la Directiva 91/680/CE de 16 de diciembre de 1991 (DOCE L 376, de 31 de diciembre de 1991), que define las adquisiciones intracomunitarias, o la Directiva 92/111/CE, de 14 de diciembre de 1992 (DOCE L 384, de 30 de diciembre de 1992), sobre operaciones triangulares.

15 En la pág. 3 del editorial de *Quincena Fiscal* número 18/1996, titulado "¿Quién paga los platos rotos del mercado interior?".

16 Las diferencias del tipo medio son de más de 10 puntos porcentuales, mientras que respecto al tipo impositivo reducido las diferencias alcanzan los 21 puntos porcentuales.

17 Vid. DOCE de 22 de julio de 1996, Com (96) 328 final.

18 La armonización normativa se refiere al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, pues respecto al IRPF no existen normas comunitarias vinculantes, sino que cabe afirmar una armonización negativa por la mediación del TJCE.

El proceso comunitario ha puesto poco énfasis en la armonización de la imposición directa, pues no impide tanto la movilidad de factores ni la eficacia de las libertades del Tratado. De ahí que las **Directivas** armonizadoras se hayan centrado en dos tipos de medidas que afectan a las sociedades, que son las que a continuación recogemos:

1- Directiva 90/434, de 23 de julio, de fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros¹⁹: regula el sistema fiscal aplicable a estas operaciones cuando tienen carácter intracomunitario transfronterizo. Se fundamenta en normas fiscales neutras para estas operaciones introduciendo un régimen de **diferimiento** hasta su realización efectiva, de la tributación de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados como consecuencia de la reestructuración y/o concentración, así como para las plusvalías obtenidas por los partícipes de las sociedades transmitentes²⁰.

2- Directiva 90/435, de la misma fecha, sobre matrices y filiales de Estados miembros diferentes²¹. Trata de evitar la doble imposición de dividendos. La Directiva da opción entre gravar el dividendo admitiendo la deducción del impuesto satisfecho por la filial (imputación) o la exención. Para que se considere una relación matriz/filial, la Directiva exige una participación de al menos el 25% durante un tiempo. Se establece la eliminación de la retención en origen para el pago de dividendos, con la cautela de una cláusula antiabuso aplicable en el caso de que la sociedad matriz o la filial tenga su residencia fiscal en un territorio considerado paraíso fiscal o cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se detenten por una persona física o jurídica que no resida en un Estado miembro de la CE.

Ambas Directivas tuvieron su respuesta 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. También es interesante no olvidar el Convenio 90/436/CEE de supresión de la doble imposición en el caso de los beneficios de empresas asociadas²², que recoge un sistema amistoso y un procedimiento arbitral en virtud del cual las autoridades competentes de los Estados implicados han de adoptar una decisión de común acuerdo que garantice evitar la doble imposición de beneficios en caso de corrección de beneficios.

El "Informe RUDING" sobre recomendaciones a los Estados miembros para armonizar las normas del Impuesto sobre Sociedades es a la imposición societaria lo que el "Informe NEUMARCK" es a la imposición indirecta. El 21 de enero de 1990 se constituyó formalmente un comité de ocho expertos independientes, presidido por el ex ministro holandés de Hacienda, Onno Ruding, para reflexionar sobre la fiscalidad directa que afecta a las empresas. El comité emitió su informe el 18 de marzo de 1992 y lo presentó a la Comisión. Se constataba que existen importantes diferencias entre

las legislaciones fiscales de los Estados miembros que implican distorsiones que pueden falsear las inversiones y se propugna una armonización mínima y por fases de modo que se eliminen las distorsiones más importantes. Sus recomendaciones pueden resumirse como sigue:

- Tipo impositivo: entre el 30% y el 40%.
- Incentivos fiscales: no sobre la base. Preferible como crédito de impuesto y con moderación.
- Plusvalías. Exoneración de las derivadas de activos que se reinviertan, pero reduciendo la base de amortización de los objetos de la reinversión las plusvalías no reinvertidas: gravamen al tipo del Impuesto teniendo en cuenta el efecto de la infracción bajo la forma de indiciación del coste de adquisición del activo enajenado.
- Compensación de pérdidas: adopción de un sistema común.
- Retenciones en la fuente: ampliar el alcance de la Directiva matrices y filiales.
- Sobre los métodos de atenuación de la doble imposición internacional: preferencia del método de exención al de imputación (neutro y sencillo)²³.

Insta a los Estados miembros a celebrar convenios bilaterales y a posicionarse en común frente a terceros países.

En resumen, cabe afirmar que en el sistema comunitario se puede apreciar la tendencia generalizada al incremento relativo de la imposición indirecta (IVA y accisas sobre algunos consumos) en comparación con la directa (Impuesto progresivo sobre el IRPF e IS), que los sistemas fiscales son cada vez más próximos, y que existe un acercamiento de la imposición societaria y personal por vía de la aportación del TJCE a la que vamos a referirnos a continuación.

4. Las prohibiciones de discriminación en el Tratado y la labor del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)

4.1. Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana y los tributos discriminatorios

Suprimida la barrera arancelaria, los derechos de importación y exportación pueden reproducirse, de alguna manera, mediante instrumentos tributarios de efecto equivalente, que en definitiva discriminan producto nacional y extranjero de forma más o menos sutil, más o menos encubierta. Se trata de las denominadas exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, que el artículo 12 y siguientes del TCE prohíben y obligan a suprimir.

Igualmente se prohíbe un tratamiento discriminatorio en los sistemas impositivos internos en los artículos 95 y ss. Las exacciones de efecto equivalente constituyen un concepto jurídico indeterminado, por lo que la jurisprudencia del

19 DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

20 Es necesario una comunicación previa de las operaciones a las autoridades públicas nacionales para la aplicación de los beneficios fiscales, que son renunciables. Ciertas obligaciones contables son exigibles, como por ejemplo, la inclusión en la memoria anual de informaciones específicas, cual es el ejercicio en que se adquirieron los bienes susceptibles de amortización, último balance de la sociedad transmitente, o la relación de bienes adquiridos incorporados a los libros contables por un valor distinto al que figuraban en la entidad transmitente con anterioridad a las revalorizaciones contables.

21 DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

22 DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

23 Otras: sobre amortización con coeficientes máximos dependiendo de la duración de la vida de los activos. Respecto a la valoración inventarios, se aceptan los métodos basados en el coste medio, FIFO, LIFO, pero debe reconocerse mediante provisiones la pérdida de valor de las existencias.

TJCE ha sido la encargada de señalar las características de las exacciones de efecto equivalente, permitiendo corregir las conductas estatales del más variado tipo que en definitiva obstaculizan la libre circulación de mercancías.

El punto de arranque jurisprudencial se encuentra en el asunto "Pan de especies"²⁴, en el que se define la noción para los casos en que hay producción nacional que proteger. Luxemburgo y Francia cobraban unos derechos especiales al pan de especies procedente de otros Estados miembros en el momento en que se emitía la licencia de importación. Antes de finalizar el período transitorio deciden aumentar el importe de este derecho. La Comisión entiende que existe un incumplimiento al artículo 12 respecto a la obligación de no aumentar las exacciones de efecto equivalente. Por tanto, inicia un proceso por incumplimiento que termina en sentencia condenatoria y aprovecha para establecer una definición del concepto de exacción de efecto equivalente, del modo que sigue: "Se trata de un derecho unilateralmente impuesto por un Estado miembro que afecta a productos importados por el hecho de traspasar la frontera en dicho momento o en un momento ulterior y que teniendo como resultado el alterar el precio del producto tiene la misma incidencia que un derecho de aduana"²⁵.

El segundo asunto clave sobre la noción es el Asunto "Fondo social de los diamantistas belgas"²⁶, donde se plantea la cuestión de saber si existe exacción de efecto equivalente en ausencia de producto nacional. En Bélgica existía un fondo para los trabajadores del diamante que concedía ayudas de tipo social. Este fondo se financiaba con unos derechos que debían pagar los importadores en Bélgica de diamante bruto. El importe de estos derechos era de un tercio del valor del diamante. Unos importadores se negaron a pagar estos derechos y se les reclama judicialmente el pago. El juez nacional planteó al juez comunitario una cuestión prejudicial en el sentido de saber si este derecho constituye una exacción de efecto equivalente, teniendo en cuenta que en Bélgica no existe ninguna producción de diamante (no hay efecto protector) y que lo recaudado por estos derechos no iba destinado al Estado sino a un fondo de carácter social. El Tribunal asienta la siguiente definición de exacción de

efecto equivalente: "Toda carga pecuniaria distinta de un derecho de aduana, aunque sea mínima, cualquiera que sea su denominación y la técnica de percepción, que grave productos nacionales o importados por razón de su paso por la frontera, aunque no se perciba en beneficio del Estado, no tenga efecto discriminatorio protector o no haya producción nacional competidora".

Posteriormente, el Tribunal fue refinando la noción y estableciendo límites al respecto. Las exacciones de efecto equivalente pueden estar permitidas por el Derecho comunitario únicamente en tres circunstancias:

1º.-Si responden a un servicio efectivamente prestado.

2º.-Si responden a un interés comunitario.

3º.-Si se trata de un tributo interno no discriminatorio (art. 95 TCE)²⁷.

El artículo 95 TCE prohíbe los tributos internos discriminatorios para los productos de otros Estados miembros tanto si en el Estado impositor existe producción igual o similar²⁸ (apartado 1º), el criterio es determinar si existe una discriminación directa o indirecta, por.ej. estableciendo tipos diferentes como en el caso contrario (apartado 2º). Cuando no existe producto nacional ni igual ni similar al importado de otro Estado miembro, el criterio prohibitivo se basa en el carácter proteccionista en relación con el producto nacional sustitutivo. Recogemos a continuación los asuntos más conocidos.

El que enjuició el régimen fiscal del vino y la cerveza en Reino Unido²⁹. La carga fiscal era más gravosa para el vino en su mayor parte importado. Se decidió que al menos existía una potencialidad de sustitución entre el vino corriente y la cerveza por lo que concluyó que era contrario al artículo 95.2 TCE.

IVA: Com/Italia: La legislación fiscal italiana recogía tres tipos impositivos distintos en el IVA, el normal 18% se aplicaba a los vinos espumosos fermentados de forma natural en la botella sin que el procedimiento sea obligatorio en virtud de una reglamentación nacional, el reducido del 10% aplicable a los vinos espumosos no fermentados en botella, y el 38% aplicable a los vinos espumosos con denominación de

24 As. 2 y 3 /62 Comisión contra Bélgica y Luxemburgo, STJCE de 14 de diciembre de 1962.

25 Recordemos que el derecho de aduana grava los productos importados o exportados y que tiene bien un efecto protector bien recaudatorio si no existe una producción nacional que se pretenda proteger.

26 Asuntos acumulados 2 y 3 /1969, STJCE de 1 de julio de 1969.

27 Resumidamente, se entiende que existe **servicio efectivamente prestado** cuando la carga pecuniaria sea impuesta unilateralmente por un Estado al producto importado pero como contraprestación de un servicio que el Estado presta efectivamente al importador reportándole una **ventaja específica**, y siendo el importe de esa carga **proporcional** al coste del servicio la exacción de efecto equivalente estará justificada y no prohibida. En el caso del derecho de almacenaje que cobraba Bélgica por el tiempo en que las mercancías se depositaban en una almacén público en el Asunto 132/82, STJCE de 17 de junio de 1983, Comisión contra Bélgica. Por su parte, el **interés comunitario** se manifiesta desde el momento en que exista una norma comunitaria que admita la licitud de una conducta estatal que constituya una exacción de efecto equivalente, pues aunque la carga pecuniaria se imponga unilateralmente, se estará cumpliendo una norma comunitaria que justifica que no esté prohibida. Los casos más frecuentes se refieren a los controles sanitarios, veterinarios y fitosanitarios. Este tipo de controles a la exportación se posibilita por una serie de directivas comunitarias y por convenios suscritos por la Comunidad con países en vías de desarrollo. En estas normas se prevé la posibilidad de que se cobre una tasa por la realización de estos controles. Por último, **imposición interior** existe cuando la carga pecuniaria grava al producto importado pero también al nacional en principio, de ahí que constituya no una exacción de efecto equivalente sino un tributo interno no contrario al Derecho comunitario. Sin embargo, en la medida en que este sistema puede discriminar directa o indirectamente al producto importado ésta estaría prohibida, pero por una disposición distinta, por el artículo 95 TCE.

28 Respecto a qué haya de entenderse por producto nacional similar, se huye del criterio formal de atender a las clasificaciones de mercancías del arancel exterior común o las fiscales. De acuerdo con este criterio, los productos serían similares cuando entran en una misma categoría arancelaria o fiscal. El TJCE ha seguido un criterio material: son similares cuando están en la misma fases de comercialización o producción y presentan a la vista de los consumidores propiedades análogas y responden a las mismas necesidades. En cuanto a qué haya de entenderse por "tributo superior", hay que atender a la cuantía final a ingresar en aplicación del tributo sea cual sea la técnica (tipo más elevado, diferente cálculo de la base, distintas deducciones, etc.).

29 STJCE de 9 de julio de 1987, As.356/85.

origen para los que la reglamentación nacional obliga a la preparación mediando fermentación natural en botella. Sólo ciertas reglamentaciones extranjeras preveían la obligación de recurrir a ese procedimiento de fermentación para acreditar una denominación en origen, y el ejemplo más típico era el del champaña francés, por lo que el TJCE estimó que la reglamentación italiana constituía una violación patente al artículo 95 TCE.

Finalmente, en el Asunto *Co-Fruta*³⁰, Italia había establecido un impuesto sobre el consumo de plátanos. Se consideró por el Tribunal que se trataba de un tributo interno discriminatorio porque gravaba los plátanos (en el caso concreto procedían de Bélgica, procedentes de Colombia y puestos en libre práctica) y no otras frutas producidas en Italia con las que se hallaba en relación de competencia potencial.

3.2. Las libertades comunitarias y la jurisprudencia tributaria del TJCE

Es muy importante la influencia que ha tenido en la evolución de la fiscalidad comunitaria la movilidad de los factores de producción en el ámbito espacial de la UE. Suprimidas las barreras fronterizas y en situación de libertad, mercancías, personas, servicios y capitales podrán utilizar las ventajas comparativas que ofrezcan las Haciendas de cada país, que invita a una competencia a la baja para captar bases imponibles. En el sistema comunitario, garante de las libertades económicas, los impuestos se conciben como elementos **distorsionantes** que impiden la igualdad de oportunidades, como un "engorro", por ello se entiende que el TJCE llegue a conclusiones que abogan por un tratamiento homogéneo entre residentes y no residentes y ven cada vez con mayor recelo los supuestos de discriminación de origen fiscal que afecten a aquellas libertades.

Por esta vía de las normas del Tratado que pretenden evitar las discriminaciones por razón de nacionalidad y de la interpretación del Tribunal de Luxemburgo, estamos asistiendo a lo que podríamos denominar una "**ARMONIZACIÓN INDIRECTA**" de determinadas normas de los impuestos nacionales directos que gravan la renta.

Con base en los artículos 6, 48, 52, 58 ó 73 b, c, d y e) TCE, el TJCE está evolucionando hacia posturas interesantes que permiten formular las siguientes cuestiones:

1º. ¿Pueden los Estados miembros tratar de forma diferente a los no residentes por razones fiscales? En principio sí, pero deben evitar discriminaciones encubiertas (con tipos mayores, no admitiendo al declarar la consideración de circunstancias personales) ante situaciones comparables (típicamente se plantean con trabajadores o profesionales fronterizos). Es lo que cabe deducir interpretando la sentencia dictada en el Asunto *Schumacker*.

2º. ¿Debe tratarse a los establecimientos permanentes de la misma manera que a las empresas nacionales? Básicamente sí. Así se deduce de los Asuntos *Avoir* fiscal y *Commerzbank*.

3º. Los Estados miembros, ¿deben tratar igual los pagos efectuados a residentes y a no residentes? La pregunta se plantea en el Asunto *Bachmann* (seguro de vida y su deducibilidad).

Trataremos de sintetizar las respuestas del Tribunal de Luxemburgo a estos interrogantes.

1º.- TRATAMIENTO FISCAL DIFERENTE A LOS RESIDENTES Y NO RESIDENTES

En la actualidad, el criterio admitido por la generalidad de los países, a excepción de algunos latinoamericanos, a la hora de establecer un vínculo obligacional en materia tributaria es el de vincular la ley a la residencia. Los residentes pueden tener en cuenta las circunstancias personales para disminuir la carga fiscal, no así los no residentes, al desconocerse las circunstancias personales y familiares.

Casi todos los países recogen esta diferencia. Lo que se plantea es si puede seguir haciéndose esa diferencia sobre la base de las normas del Tratado que impiden la discriminación, tanto de forma general (artículo 6 TCE por razón de nacionalidad), como respecto a las cuatro libertades (48, 52, 58, 73. b), c), d) y e) TCE.

Siguiendo las decisiones del TJCE, desde 1983 existe jurisprudencia sobre la diferencia de tratamiento fiscal, siendo de destacar los casos siguientes:

- 1990.-*As. Biehl*³¹: Sobre libre circulación de trabajadores. Se trataba de un nacional alemán residente en Alemania que trabajaba en Luxemburgo para del ejercicio fiscal que plantea el problema. En Luxemburgo se le retiene por los rendimientos de trabajo que obtiene sin tener en cuenta su situación personal respecto a la aplicación de la tabla de retenciones. Se le deniega la devolución del Impuesto en Luxemburgo. Se decide que es una discriminación encubierta por razón de nacionalidad prohibida por el artículo 41.2 del Tratado.

- 1993.- *As. Werner*³²: Sobre derecho de establecimiento. Se trataba de un odontólogo alemán que trabaja en Alemania y reside en Holanda, donde las casas son más baratas. No se beneficia del tratamiento de la fiscalidad alemana a los no residentes (doble sistema impositivo) y el Tribunal decide que el artículo 52 del Tratado no es aplicable porque la libertad de establecimiento no está en tela de juicio, por tratarse de un asunto puramente interno.

- 1995.- *As. Summacker*³³: Sobre libre circulación de trabajadores. El Sr. Summacker, de nacionalidad belga y residente en Bélgica, cruzaba cada día la frontera para trabajar en el país vecino, Alemania, donde había sido contratado para la realización de una obra. Su mujer y sus dos hijos residían en Bélgica y él era el único que aportaba ingresos a la unidad familiar. Se le practican retenciones conforme a un sistema distinto al aplicable a los residentes. No se tuvo en cuenta la tabla conjunta para matrimonios "splitting" ni hacer valer sus circunstancias personales y familiares. El Tribunal da la razón al Sr. Schummacker, pero por su específica situación, en ningún Estado se le permitiría hacer valer su situación personal y familiar. Afirma que lo determinante es el lugar de INGRESOS SIGNIFICATIVOS. El artículo 48 del

30 STJCE de 7 de mayo de 1987, as. 193/85.

31 Asunto 175/88, resuelto por sentencia del TJCE de 8 de mayo de 1990.

32 Asunto 112/90, resuelto por sentencia del TJCE de 26 de enero de 1993.

33 Asunto 279/93, resuelto por la sentencia del TJCE de 14 de febrero de 1995.

Tratado no impide el tratamiento diferenciado para residentes y no residentes, pero las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de nacionalidad.

Este asunto tuvo mucha trascendencia³⁴, y Alemania reformó su Ley el 11 de octubre de 1995, entrando en vigor en enero de 1996. Se dio de esta manera entrada al problema de los trabajadores fronterizos.

• **1994.- Wielockx³⁵**: Sobre derecho de establecimiento. Se trataba de un fisioterapeuta belga residente en Bélgica, que trabajó en los Países Bajos y en Edimburgo junto con otros especialistas. Según la legislación holandesa y el artículo 14 del Tratado bilateral, tributa únicamente en Holanda, de manera que se exigía su tributación en Holanda a pesar de su residencia en Bélgica. Pidió una deducción por la aportación a un fondo de pensiones que permanecía dentro de su propia empresa y el Ministerio de Hacienda holandés denegó tal deducción. El TJCE considera que se trata de una discriminación contraria al artículo 52 TCE. La coherencia del sistema tributario alegada por el Estado holandés no se considera justificada, pues la normativa holandesa aplicable a los no residentes les permite acogerse a la mayor parte de las deducciones

• **1996.- Asscher³⁶**: Sobre derecho de establecimiento. Se trataba de un nacional holandés residente en Bélgica. En Holanda, el IRPF tiene distintos niveles: el 13% para las rentas más bajas y el 25% para los no residentes. El Sr. Asscher era consejero de una empresa en Bélgica y accionista de varias otras, por ello percibía ingresos en Bélgica y en Holanda (la mayor parte), se le retuvo un 25% e impugnó la retención alegando violación al artículo 48 y 52 TCE. El TJCE resuelve que las dudas sobre las diferencias de tipos impositivos para residentes y no residentes, ¿constituyen una discriminación? ¿estaría ésta justificada para evitar que la presión fiscal favorezca a los no residentes -cotizaciones sociales-? Afirma que es una discriminación contraria al artículo 52 del Tratado y no justificada al no existir una diferencia objetiva relevante.

Este asunto supone un importante cambio respecto al caso Werner, pues se acepta la reclamación de un nacional frente a su Estado, aun tratándose de un asunto puramente interno.

2º.- ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: Sobre la discriminación fiscal que afecta a los mismos, el TJCE ha sido muy riguroso, como se refleja en los pronunciamientos que se resumen a continuación.

• **1983.- Avoir fiscal³⁷**. Compañía de seguros con sucursal en Francia. El sistema francés le niega el derecho al "avoir fiscal" que se otorga a los beneficiarios de dividendos distribuidos por las sociedades francesas por ser no residente (para evitar la doble imposición de beneficios). El Tribunal declara el sistema francés contrario al artículo 52 TCE sobre el derecho de establecimiento³⁸.

• **1991.-Commerzbank³⁹**. Se plantea la devolución por ingresos indebidos en el Impuesto sobre Sociedades de una sucursal en Reino Unido del banco estadounidense que facilitaba préstamos a clientes americanos, estando los pagos por esos beneficios exentos. Se reconoce su derecho pero la Administración se niega a pagar intereses de demora argumentando que la sucursal no es residente y la normativa de 1988 lo impide. El Tribunal resuelve a favor del Commerzbank. La normativa inglesa contraviene los artículos 52 y 58 TCE sobre derecho de establecimiento. Lo interesante de este asunto es que se centra en **normas procedimentales**, esto es, no materiales.

3º.- TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PAGOS A RESIDENTES Y NO RESIDENTES.

Sobre la discriminación fiscal en el destino de los pagos, se plantea la interpretación del artículo 74 b) TCE, en el asunto **Backmann⁴⁰** (1992), en el que se llega a una conclusión sorprendente, pues se falla a favor del Ministerio de Hacienda belga. Se trata de un alemán que pagaba primas de un seguro de vida, enfermedad e incapacidad laboral y cuotas a un plan de pensiones en Alemania, ejerce actividad laboral en Alemania. Se traslada a Bélgica y seguía deduciendo las cantidades abonadas como primas de su seguro. El Ministerio de Hacienda belga rechazó la deducibilidad de esas cantidades. El artículo 74 d) TCE introducido por el Tratado de la UE excepciona la prohibición de restricciones a los pagos, por motivos fiscales, en función de la distinción entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto al lugar de residencia o con respecto a los lugares en los que esté invertido su capital. Ampara la diferencia entre residentes y no residentes a instancia de Francia que abogó por ello, debido a su sistema de "avoir fiscal". Si hubiera prosperado otra solución todos los accionistas de fuera de Francia tendrían derecho a recuperar el "avoir fiscal".

Argumentaba el Tribunal la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario en relación a la admisión de deducción de primas pagadas y la tributación de cantidades percibidas y que las disposiciones tributarias sobre imposición directa como el IRPF pueden suponer en ciertos casos

34 Ha sido una de las sentencias del TJCE sobre fiscalidad más comentada no sólo en publicaciones españolas (vid.ad.ex. FALCÓN y TELLA, R., en *Quincena Fiscal* número 4/1995) y extranjeras (vid.ad.ex. KNOBBE-KEUK, B.: "Freizügigkeit und direkte besteuern", en *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* número 65/1995, págs.167-169, o "La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: Intervento della corte di giustizia", *Diritto e pratica tributaria* 1995, págs. 1471 y ss).

35 Asunto 80/94, resuelto por sentencia de 11 de agosto de 1995.

36 Asunto 107/94, resuelto por sentencia de 27 de junio de 1996.

37 Asunto 270/83, resuelto por sentencia de 28 de enero de 1986.

38 Con dos argumentos: 1º. "La sede de las sociedades sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sometimiento al orden jurídico de un Estado. Admitir que el Estado miembro del establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente por el solo hecho de que la sede de una sociedad esté situada en otro Estado miembro vaciaría de su contenido las disposiciones del Tratado". 2º. "La ausencia de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros no puede justificar la diferencia de trato en cuestión y el efecto directo del artículo 52, que prohíbe el establecimiento de condiciones de ejercicio de actividades distintas a las fijadas para sus propios nacionales".

39 Asunto 330/91, resuelto por sentencia de 13 de julio de 1993.

40 Asunto 204/90, resuelto por sentencia de 28 de enero de 1992.

que una restricción esté justificada para dar coherencia al sistema tributario.

Las conclusiones generales que pueden afirmarse de lo expuesto en este apartado y del análisis de la evolución jurisprudencial al respecto son las que a continuación se recogen:

1.- Tenemos discriminaciones disfrazadas en casi todos los Estados miembros, que pueden contrariar las normas originarias sobre exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana, tributos internos discriminatorios, o libertad de circulación de personas y derecho de establecimiento.

2.- Es de suma importancia para los Estados miembros la jurisprudencia del TJCE en materia de no discriminación y su repercusión en el IRPF, tanto que algunos Estados han empezado a reaccionar. Así, Luxemburgo ha eliminado la discriminación sobre los establecimientos permanentes. Asimismo, Alemania y Holanda han reformado sus legislaciones impositivas para acoger a los no residentes, considerando su situación personal, aunque con técnica distinta⁴¹.

3.- Es difícil aplicar como precedente los casos TJCE, pues los puntos de partida son diferentes y como es habitual en el ámbito comunitario, la solución es "caso por caso".

4.- Los Estados miembros deben otorgar a los trabajadores fronterizos las mismas ventajas que a sus residentes. Existía una Propuesta de Directiva sobre este asunto pero fue retirada. No puede dejar de citarse la Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993, sobre el tratamiento de determinadas rentas de no residentes a nacionales de la CE⁴².

5.- Puede apreciarse una tendencia a cambiar la corriente de tributación de los no residentes y a la aproximación de los conceptos de nacionalidad y residencia a efectos tributarios, lo que puede plantear problemas al contradecir las reglas de los modelos para evitar la doble imposición internacional.

6.- Todo ello nos lleva a afirmar que existen ya fisuras importantes en la distinción entre obligación personal y real de contribuir.

5. LOS PROBLEMAS DE FRAUDE Y EVASIÓN ANTE LA MOVILIDAD DE LOS MERCADOS FINANCIEROS

La movilidad de la mano de obra en la Unión Europea es, sin lugar a dudas, menor que la del capital: la internacionalización y la creciente integración de los mercados de capitales y la rápida introducción de las nuevas tecnologías de comunicación han contribuido de forma sustancial a fomentar la movilidad internacional de las actividades, especialmente en el sector financiero.

Si bien la liberalización de los mercados financieros ha ayudado considerablemente a optimizar la distribución de recursos y ha reducido el coste de la financiación, también ha

hecho posible una mayor planificación fiscal e incrementado las posibilidades de fraude y evasión fiscal, contribuyendo así a la erosión de la base de imposición en muchos países del mundo.

El Consejo reconoció este problema cuando acordó que la liberalización de los movimientos de capital debería ir acompañada de medidas fiscales adecuadas.

5.1. Determinación de los principales problemas

Los mayores niveles de fraude se encuentran en el IVA y en el ámbito societario. Respecto al IVA, con el sistema transitorio circulan libres de IVA en la Unión Europea bienes por un valor superior a 700.000 millones de ecus, de los cuales una parte podría perfectamente desviarse hacia la economía sumergida. La transición a un régimen en el que los bienes circulen con impuestos pagados protegería el sistema impositivo contra el fraude. Parece que el régimen actual no puede hacer frente correctamente a campos como el de las telecomunicaciones, en el que se han registrados espectaculares avances, incluso resulta inadecuado respecto a los servicios internacionales, que a menudo escapan a la aplicación del IVA aun cuando el consumo se sitúe en la Comunidad. Sin duda, también la complejidad de la normativa sobre el IVA incita a los operadores a no declarar sus actividades o a declararlas donde generen menos gastos. Los recursos y mecanismos para evitar el fraude del IVA son más que los de otros ámbitos impositivos.

5.2. Cooperación de las Administraciones nacionales

En materia fiscal, para garantizar que la supresión de los controles fronterizos asociada al mercado interior no fomentara el fraude, la evasión fiscal y las distorsiones de la competencia, se hizo necesario impulsar un sistema de cooperación estrecha y duradera, a todos los niveles entre las Administraciones nacionales sobre todo las responsables de la fiscalidad indirecta. El desarrollo de fórmulas de colaboración interadministrativa también es fundamental si se quieren evitar dobles imposiciones.

Desde finales de los años 70, las Administraciones de los Estados miembros cuentan con bases normativas que permiten la cooperación en distintos ámbitos del orden tributario, especialmente en el ámbito aduanero (Directiva de 1976 y Reglamento de 1981) y del IVA (Reglamento de 1992).

Existen Directivas comunitarias (1977 y 1979) relativas a la asistencia mutua en materia de información y de recaudación de impuestos, que han sido transpuestas por varias normas estatales. El Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, establece el procedimiento sobre intercambio de información tributaria⁴³. Por su parte, el Real Decreto 1068/1988, de 16 de septiembre, transpone las Directivas

41 Así, la solución alemana es hacer tributar a determinados no residentes (fronterizos) por obligación personal, mientras que en Holanda tributan como no residentes por obligación real pero atendiendo a sus circunstancias personales.

42 Recomendación 94/70/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquél en el que residen (DOCE L 39, de 10 de febrero de 1994), que aboga por considerar que existe una situación comparable a la del residente cuando el que obtiene renta en el Estado en que se desarrolla su actividad constituye, como mínimo un 75% de la renta total imponible del no residente.

43 Transponiendo las Directivas 77/799/CEE y 79/1070/CEE. Este Real Decreto se dictó en virtud de la disposición adicional 28ª de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987 que, por remisión, ya incorpora las Directivas 77/799/CEE y 79/1070/CEE.

76/308/CEE, 79/1071/CEE y 86/489/CEE sobre asistencia mutua en materia de recaudación⁴⁴.

El 27 de enero de 1992 se aprobó el Reglamento relativo a la **cooperación administrativa** en materia de impuestos indirectos⁴⁵, en el que se hace una referencia expresa al objetivo de lucha contra el fraude. Se basa en un sistema electrónico de bases de datos: en relación con la declaración recapitulativa (control *a posteriori*), los Estados miembros se obligan a almacenar en una base de datos electrónica los procedentes de las declaraciones de los sujetos pasivos durante cinco años (NIF de los adquirentes intracomunitarios y volumen total de la entrega y datos del que realiza las entregas), respecto al NIF, se exige conocer e incluso comprobar la condición de la entrega intracomunitaria (si está o no exenta). No obstante, el Reglamento tiene sus limitaciones y no se aplica si el número de peticiones impone a la Administración requerida una carga desproporcionada, si los Estados miembros requirientes no han agotado sus fuentes de información o si el requirente no actúa en condiciones de reciprocidad. Ante la negativa de cooperación se acude a los mecanismos de los acuerdos bilaterales y si fracasan al Comité permanente de cooperación administrativa. También el Reglamento contempla una serie de cautelas por secreto profesional.

Por otro lado, la Comisión Europea ha adoptado una propuesta relativa a un programa, denominado FISCALIS, concebido para reforzar las actividades de la Unión y los Estados miembros en la prevención y erradicación del fraude en lo que respecta al IVA y los impuestos especiales. Desde este programa se prevén varias acciones orientadas hacia la formación de los **funcionarios** en orden a potenciar la colaboración en actividades concretas de prevención del fraude.

5.3. Acciones coordinadas de política fiscal en el seno del ECOFIN

Se ha dicho que cuando desaparecen las fronteras, terminan las restricciones a la movilidad, cuando se vislumbra la estabilidad monetaria, la nueva moneda ... el factor fiscal se queda solo. Y esta afirmación es en parte cierta porque dentro de las políticas económicas las fiscales no se han cedido a la organización comunitaria, lo cual supone un respeto a la soberanía fiscal de los Estados miembros.

Sin embargo, la transición hacia la tercera fase de la UEM, el acercamiento de políticas de empleo, sociales o las disciplinas presupuestarias impuestas a los Estados miembros, les impone la necesidad de aproximar las políticas fiscales (la coordinación progresiva de las políticas económicas constituye uno de los objetivos del Tratado desde 1957). Y ello se promueve en el seno del ECOFIN, que empieza a ser consciente de que, con demasiada frecuencia, los debates se limitaban a propuestas fiscales aisladas cuando lo importante es abordar un **planteamiento global en materia fiscal**.

Del Informe de la Comisión, de 20 de marzo de 1996, que propuso líneas de debate a la reunión del ECOFIN, celebrado

en Verona el 13 de abril de 1996, se deduce este convencimiento desde el planteamiento de que aun cuando se mantenga el requisito de la unanimidad, se podrían registrar mayores progresos si se considerara con más detenimiento -ya en fase de presentación de las propuestas por parte de la Comisión- el alcance de las consecuencias que supone el no adoptar diversas propuestas. Los fracasos en la aprobación de las propuestas de armonización normativa y coordinación de políticas fiscales contribuyen a mantener las distorsiones en el mercado interior y a generar desempleo e incluso a facilitar a erosión de la base imponible, especialmente en los mercados que disfrutaban de una mayor movilidad.

La tendencia demuestra que los Estados miembros se han visto obligados, en mayor o menor medida, a gravar excesivamente el trabajo, lo que resulta contraproducente para el empleo y la distribución de la renta. También se pretende revisar el régimen fiscal de los no residentes, tales como los trabajadores fronterizos, los pagos de intereses transfronterizos, el régimen tributario de los establecimientos permanentes y la adecuación de los convenios fiscales bilaterales para un completo desarrollo del mercado interior.

6. NECESIDAD DE REVISAR LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS A LA LUZ DEL DERECHO COMUNITARIO

Como última cuestión de interés no podemos dejar de abordar una necesidad que nos parece de gran importancia práctica. El Derecho comunitario está introduciendo cada vez con mayor celeridad importantes "nociones" o "matices" que hacen que sea preciso revisar las categorías tributarias de nuestro sistema tributario español. Ello está ocurriendo con mayor incidencia que en otros ámbitos en materia de protección al medio ambiente con instrumentos económicos, a menudo denominados "cánones", "gravámenes" o con cualquier otro término que ha de extrapolarse al ordenamiento interno para, bien encorsetarse en una de las tres categorías tributarias que conoce nuestra Ley General Tributaria -impuesto, tasa o contribución especial-, bien encajar en la tan difícilmente catalogable noción de precio público.

Para ilustrar nuestro convencimiento con algún ejemplo que nos sirva para exponer el estado de la cuestión hemos elegido el de la Ley de envases y residuos de envases de 24 abril de 1997⁴⁶, que ha impuesto una serie de obligaciones pecuniarias a los consumidores de productos envasados y a los que participen en el "sistema integrado de gestión" de difícil encaje en las categorías jurídicas de Derecho público o privado. La Ley 11/1997 da respuesta a la necesidad de adaptar al ordenamiento interno la Directiva comunitaria 94/62, de 20 de diciembre, que explicita uno de los compromisos adquiridos por los Estados miembros en el Quinto Programa comunitario de acción en materia de medio ambiente⁴⁷.

Incluye en su ámbito de aplicación todos los envases y productos de envases y su prioridad es la de prevención de la generación de residuos de envases. Otras Directivas espe-

44 Vid. la aplicación de estas normas que se recoge en la resolución del TEAC de 25 de enero de 1995 a propósito del embargo de un vehículo por deuda alemana y como medida cautelar.

45 Se trata del Reglamento CEE 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), publicado en DOCE L 24/1, de 1 de febrero de 1992.

46 BOE de 25 de abril de 1997.

47 De ahí que sobre esta materia se suela hablar de armonización normativa programada [DOCE número C 138, de 17 de mayo de 1993, pág. 1, revisado en 1996, COM (95) 647, de 24 de enero de 1996].

cíficas se refieren a aceites usados (PCB y PTC)⁴⁸, pilas y acumuladores o lodos de depuradora, que completan el cuadro de concreción de la Directiva marco de 1975⁴⁹, con la que se refiere a residuos tóxicos o peligrosos⁵⁰.

En la medida en que la Ley impone coactivamente estas obligaciones al prestarse el servicio público de recogida y eliminación de estos productos sin que exista una actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, han de considerarse **prestaciones patrimoniales de carácter público**. Se trata de instrumentos económicos al servicio de la defensa del medio ambiente, por lo que cabría afirmar que estamos ante **tributos de carácter finalista**. Y todo ello con apoyo en las SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, y 37/1987, de 26 de marzo (constitucionalidad del fin extrafiscal del impuesto).

En el caso de las prestaciones descritas en el artículo 6 de la Ley que han de pagar los adquirentes-consumidores de envases, cabe entender que se trata de un **impuesto**, pues el servicio administrativo de recogida y tratamiento de residuos de envases y envases usados no afecta individualmente a los obligados -envasadores y comerciantes y consumidores por repercusión-, sino que de él dimana un beneficio común o general. Viene a reflejar el "coste social" derivado del daño que produce el contaminador-pagador. Respecto a las prestaciones que financian los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados, a cargo de los agentes que participan en el sistema, estamos en presencia de **tasas afectadas o finalistas**, pues su destino es financiar el servicio administrativo de recogida, tratamiento y eliminación de envases y residuos de envases. Los ingresos percibidos están, pues, afectados a finalidades muy concretas, contando con un régimen jurídico singular aunque falto de concreción; los ingresos percibidos quedan al margen de la previsión en los presupuestos públicos; los elementos esenciales de estas exacciones no están determinados en la Ley, como procedería en toda prestación patrimonial de carácter público, aunque su exacción deba de hacerse con arreglo a la Ley.

La Directiva comunitaria 94/62/CE y sus ambiciosos objetivos de eliminación de residuos y de corresponsabilidad en el proceso han potenciado las medidas fiscales adoptadas en la Ley española de envases y residuos de envases, deslizándose desde el ordenamiento comunitario medioambiental medidas normativas que obligan a revisar la dogmática sobre las categorías tributarias de nuestro sistema fiscal español. La misma necesidad se hace patente en los esquemas administrativistas para afirmar cuál es la naturaleza jurídica de los "sistemas integrados de gestión".

Así pues, las construcciones jurídicas clásicas de nuestro Derecho público deben ir "haciendo hueco" a las nuevas figuras que se recogen en normas comunitarias y que encajan mal en el encorsetamiento normativo al que nos obliga la Ley General Tributaria y otras normas de carácter general. De momento, y a la espera de la aplicación de la nueva Ley y de los pronunciamientos de los tribunales al respecto, hemos tratado de anticiparnos en la determinación de la naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales impuestas.

Finalmente, cabe advertir que las políticas al servicio del medio ambiente, que en España se amparan en los artículos 43 y 45 de la Constitución, en buena medida están predeterminadas por el Derecho de la Comunidad Europea, que está utilizando unas modalidades de servicio público que no se corresponden plenamente con las construcciones del Derecho administrativo tradicional⁵¹. La misma previsión del legislador que se anticipa a la necesidad pública que generarían los envases y residuos de envases está dando lugar a que surjan fórmulas que liberen en el futuro al sector público -principalmente a las entidades locales- de obligaciones que tendría que financiar con recursos tributarios a cargo de sus presupuestos de gastos. La Ley 11/1997 trata de evitar los costes que irremediamente se producirían si no se diera una solución -anticipada- a la recogida y el tratamiento de los envases usados.

Por ello, tal vez, no podemos encajar las fórmulas financieras de hoy en el repertorio de instrumentos tributarios de ayer. Se está intentando liberar a la Hacienda Pública de obligaciones futuras al servicio de la salud y del medio ambiente, y para ello se encomienda a la propia colectividad una cooperación que evite o haga innecesaria la intervención directa de las Administraciones públicas en época futura.

La Ley, cumpliendo con la Directiva comunitaria, llama a la sociedad para que no se den los resultados negativos o impactos ambientales que la Administración pública tendría que corregir por la responsabilidad que a esta última alcanza en esta materia⁵². Este encuadramiento de la actividad estatal mediante transposición de las Directivas comunitarias -en el caso examinado de la 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo-, plantea una cuestión más, que todavía no ha calado con toda su extensión en nuestra doctrina jurídico-tributaria, y es la incidencia de las normas tributarias emanadas de la Comunidad Europea en el principio de reserva de Ley en materia tributaria que establecen los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución.

48 Policlorobifenilos y policloroterfenilos.

49 Directiva del Consejo 75/442/CEE, relativa a los residuos, de 15 de julio de 1975 (DOCE número L 194/47, de 25 de julio de 1975), modificada por la 91/156/CEE, de 18 de marzo de 1991, esta última incumplida por España y Francia por la no adopción de las medidas de orden interno dentro del plazo otorgado por la Directiva, según ha declarado el TJCE en sentencias de 5 de junio de 1997.

50 La Comisión Europea acaba de proponer una Directiva sobre residuos generados por los coches, el 9 de julio de 1997.

51 Vid. al respecto la aportación de LÓPEZ RAMÓN, F.: "La política de medio ambiente en la Comunidad Europea y su incidencia en el Derecho español", en la obra colectiva *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Madrid, 1986, vol. III.

52 Este planteamiento entendemos se encuentra presente en el estudio de LOPERENA ROTA, D.I., en la obra colectiva de Homenaje al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, *Estudios sobre la Constitución Española*, Civitas, vol. II, 1991, págs. 1455 y ss.