LA ARMONIZACION FISCAL EN LA COMUNIDAD EUROPEA: PROBLEMAS Y PERSPECTIVAS

La Comisión Delors, al fijar el objetivo de supresión de las fronteras fiscales como una reestructuración de los sistemas fiscales, indispensable para la realización del mercado único, ha dado un audaz paso histórico, puesto que desde 1962 ninguna Comisión había osado tomar tal decisión política. Pero en este momento no es conveniente olvidar el camino recorrido en ese ámbito desde el Tratado de Roma. En el presente trabajo, Mario B. Burgio examina la evolución del derecho fiscal europeo basándose en los principios que, desde hace años, constituyen la base normativa de todos los proyectos comunitarios en los que «1992» había sido realmente previsto en tanto necesidad de supresión de las fronteras fiscales, aun cuando la Comisión de las Comunidades nunca tuviese la posibilidad de concretar los objetivos (*).

I. ELEMENTOS DE DERECHO FISCAL EUROPEO Y SU ESTRUCTURA EVOLUTIVA

UNQUE no exista una política fiscal común en el seno de la Comunidad Europea, y a pesar de la reducida base que, jurídicamente, ofrece el Tratado de Roma para la acción en materia fiscal, las previsiones formuladas en 1962 por el Comité Neumark se han revelado exactas: las directivas comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia han hecho sugir un verdadero corpus iuris de derecho fiscal europeo.

Basándonos en esta consideración, el derecho fiscal europeo se ha de definir de forma negativa: no es posible asimilarlo al derecho fiscal internacional (1), en el que son sujetos de derecho los estados únicamente. El derecho fiscal europeo no sólo se di-

rige a los estados miembros, sino también a todo individuo residente en la Comunidad, para el que crea «derechos individuales que las magistraturas nacionales deben salvaguardar y proteger» (2).

Del derecho interno se distingue porque sus fuentes son externas: por una parte, los tratados CECA, EURATOM y CEE y, por otra, el derecho derivado de estos tratados, que se convierte en norma obligatoria en forma de reglamento o directiva.

Se trata, pues, de un derecho que participa de elementos extraños al ordenamiento jurídico de cada estado miembro, pero que, al tiempo, es derecho interno de éstos. Así pues, las disposiciones fiscales del Tratado de Roma se insertan en una relación de fuerzas que vincula tanto a los contribuyentes como a los estados miembros, lo que permite que el contribuyente pueda solicitar la intervención del

Tribunal de Justicia de la CEE cuando el estado miembro al que pertenece no respete la normativa comunitaria, razón por la cual el papel de los tribunales nacionales es fundamental

El segundo fundamento es el derecho de cada contribuyente a desobedecer las leyes fiscales internas cuando el Tribunal de Justicia de la CEE haya dictaminado el antagonismo de aquéllas con el Tratado de Roma o con el derecho derivado.

El tercer elemento de fuerza del derecho comunitario es el recurso al instrumento de la retorsión, autorizado por la Comunidad en los casos en que las disposiciones del derecho comunitario sean violadas sistemáticamente por un estado miembro en perjuicio de otros estados miembros, que pueden ser autorizados a utilizar medidas de retorsión contra el primero.

Dada la estructura de las fuentes del derecho fiscal europeo, y puesto que el mecanismo funcional del proceso creativo de tal derecho está fuertemente condicionado por las orientaciones v por las fases políticas que caracterizan y determinan las posibilidades de acuerdo unánime de los ejecutivos de los estados miembros, el derecho fiscal europeo está, desde el inicio del funcionamiento de las instituciones comunitarias, en continuo estado de evolución y, a pesar de situaciones de estancamiento debidas al desacuerdo entre los estados miembros sobre determinados aspectos de la convergencia de los sistema fiscales, ha alcanzado notable consistencia, puesto que está constituido por cerca de doscientas sentencias del Tribunal de Justicia de la CEE y por un centenar de directivas en materia de impuestos indirectos.

El Acta Unica (3), aunque ha dado formalmente un impulso particular a la realización del mercado único, por lo que se refiere a los aspectos fiscales desgraciadamente no ofrece el instrumento capaz de superar los considerables obstáculos que se interponen en la realización de una convergencia mínima en los sistemas fiscales, necesaria para el buen funcionamiento de un mercado común que tenga las características de un mercado interior, puesto que, como ya se evidenció (4) no estableciendo el criterio de la decisión mayoritaria en lo que se refiere a la aprobación de los textos comunitarios en materia fiscal, existe una notable contradicción entre el objetivo de la supresión de las fronteras fiscales (necesaria para llevar a cabo el mercado único a partir del 1 de enero de 1993) y la exclusión de la decisión por mayoría precisamente para este sector, lo que demuestra que la fecha del 31 de diciembre de 1992 no presenta ningún aspecto coercitivo en lo que se refiere a la fiscalidad.

Por lo tanto, no es oportuno aventurar hipótesis sobre cuál será la situación fiscal de la Comunidad después del 1 de enero de 1993, como desgraciadamente se hace en muchos sitios, difundiendo comentarios y glosas a textos comunitarios, que no son otra cosa que propuestas de soluciones, como si se tratara de realizaciones irreversibles.

En las páginas siguientes, examinaremos la evolución del derecho fiscal europeo basándonos en los principios que, desde hace muchos años (5), constituyen la base inspiradora de todas las programaciones comunitarias en las que «1992» había sido realmente previsto en cuanto necesidad de suprimir las fronteras fiscales,

aun cuando la Comisión de la CEE nunca tuviese la posibilidad de concretar los objetivos.

Concluyendo este primer apunte introductorio, es necesario precisar que la Comisión Delors, al fijar, por iniciativa de Lord Cockfield, el objetivo de la supresión de las fronteras fiscales como una reestructuración de los sistemas fiscales, indispensable para la realización del mercado común, ha dado un paso histórico muy valiente, puesto que desde el lejano 1962 ninguna Comisión se había atrevido a tomar tal decisión política.

Como se ha dicho antes, la consistencia del derecho fiscal europeo es tal que merece una sistematización, que se debe fundamentar no sobre factores doctrinales abstractos, sino sobre sistemas de subdivisión inspirados en criterios pragmáticos.

La tricotomía esencial que debe presidir cualquier análisis del derecho fiscal europeo es la siguiente:

- Derecho fiscal europeo del Tratado de Roma: se compone de las disposiciones en materia fiscal contenidas en dicho Tratado que son de aplicación inmediata; esencialmente de los artículos 9 al 16, sobre la prohibición de aplicar tributos de efecto equivalente, y de los artículos 95 y 96. Podrían formar parte también de esta primera subdivisión las disposiciones en materia aduanera.
- La segunda parte está formada por el derecho fiscal europeo derivado en vigor, constituido actualmente, sobre todo, por directivas elaboradas para la puesta en vigor de disposiciones programáticas contenidas en los artículos 99 y 100 del Tratado de Roma.

 La tercera parte la constituye el derecho fiscal europeo derivado propuesto, que contiene los textos presentados por la Comisión de la CEE, pero todavía no aprobados por el Consejo de Ministros. El conjunto de tales textos, según una interpretación iurisprudencial (6) sobre el alcance del derecho comunitario propuesto, se podría considerar como parte integrante del ordenamiento disciplinario, en vía de formación, del espacio económico unificado dentro de la Comunidad, que determinaría una competencia exclusiva de la Comisión de la CEE para dirigir las negociaciones con los países terceros: competencia, por cierto, todavía no impugnada por lo que se refiere a sectores afectados por el derecho comunitario actualmente vigente.

Sin embargo, precisamente en lo que se refiere a la actuación de la Comunidad en materia fiscal, la competencia de la Comisión de la CEE es objeto de seria oposición por parte de los estados miembros, que ponen en discusión nada menos que la competencia de la Comisión en lo que concierne a las actuaciones en vigor en materia fiscal. Esto se ha comprobado recientemente con respecto al fraude y a la evasión fiscal en el plano internacional -tema en el que ya existen desde hace tiempo directivas y otras actuaciones (7) dirigidas a disciplinar esta materia dentro de la Comunidad- cuando algunos estados miembros no han consentido que la Comisión de la CEE firmase un modelo de convenio multilateral en el seno del Consejo de Europa en representación de todos los estados miembros de la Comunidad, y en base a la existencia de una importante normativa comunitaria.

Esta situación, que determina

una controversia hoy todavía pendiente, ilustra claramente las dificultades con que tiene que enfrentarse la puesta en marcha de una regulación comunitaria del sector fiscal.

II. EL DERECHO FISCAL EUROPEO DE APLICACION INMEDIATA

El derecho fiscal europeo de aplicación inmediata es el contenido en algunos artículos del Tratado de Roma que imponen obligaciones absolutas e inmediatas a los estados miembros, esencialmente de «no hacer», que se traducen en una limitación insoslayable de la soberanía fiscal de los estados miembros.

Una primera parte de tales obligaciones absolutas es la constituida por las normas del Tratado de Roma que instituyen una unión aduanera y disciplinan la supresión de los derechos de aduana entre los estados miembros. Las normas del Tratado de Roma que establecen el ritmo de la supresión de los derechos de aduana son disposiciones instrumentales, con alcance limitado en el tiempo (8).

En efecto, el 13 de julio de 1968, con dos años de adelanto sobre el plazo previsto por el Tratado de Roma, los derechos de aduana fueron eliminados dentro de la Comunidad, transfiriéndose la frontera aduanera a los confines de la Comunidad, donde la TAC (tarifa aduanera común) es el instrumento regulador de los tipos del intercambio desde y hacia los países terceros.

Por lo tanto, entendemos que no es necesario hablar de este sector aduanero, que deriva más de la política comercial exterior de la Comunidad que del derecho fiscal europeo, puesto que el componente de política fiscal en sentido estricto es considerablemente limitado en comparación con la instrumentalidad de la política comercial.

Sin embargo, conviene recordar que, por lo que se refiere a las relaciones entre estados miembros, la eliminación de los derechos de aduana en 1968 no supuso en absoluto la supresión de los controles en frontera para mercancías y personas, puesto que los servicios de aduana en frontera no solamente no se eliminaron, sino que se les encomendó la tarea de control y cobro de los tributos indirectos para los que el paso de la frontera constituye el hecho generador; es decir, del IVA y de los impuestos de fabricación y consumo.

Esta simple decisión administrativa puso en evidencia la frontera fiscal hasta entonces encubierta por la frontera aduanera, suministrando la prueba (9) de que la unión aduanera no constituye una unión económica, porque las diversidades estructurales de los sistemas fiscales determinan derivaciones y desplazamientos de las personas físicas y jurídicas dentro de la Comunidad tan reales y notables como los provocados por las barreras aduaneras.

El conjunto de los obstáculos fiscales a la creación y al buen funcionamiento del mercado común no se puede eliminar, desgraciadamente, por el trámite de la aplicación de los artículos 95 y 96 del Tratado de Roma, sino mediante la creación de normas de derecho fiscal europeo derivado.

Para concluir estas observaciones sobre la posición de la normativa aduanera del Tratado de Roma en el contexto del derecho fiscal europeo, es importante recordar que la supresión de las fronteras fiscales para 1992, propuesta por el *Libro Blanco* del 29 de junio de 1985 (10), no es otra cosa que el indispensable corolario a la eliminación de los derechos de aduana; todo el significado y todo el alcance de la evolución del derecho fiscal europeo están encerrados en la soldadura de tal dicotomía.

Las disposiciones fiscales de aplicación inmediata del Tratado de Roma

Las disposiciones fiscales de aplicación inmediata del Tratado de Roma, se pueden resumir brevemente así:

- Obligación absoluta de suprimir todo impuesto de efecto equivalente para 1964, y de establecer otros nuevos de acuerdo con los artículos 9, 12, 13 y 16.
- Prohibición absoluta a cada estado miembro de aplicar, directa o indirectamente, a los productos importados de los otros estados miembros impuestos superiores a los que gravan los productos interiores similares, incluso para proteger indirectamente otras producciones (artículo 95).
- Prohibición absoluta para los estados miembros de reembolsar a la exportación un impuesto de cantidad superior a la efectivamente percibida (art. 96).

A tales disposiciones se debe añadir el artículo 7 del Tratado de Roma (11), que impone la obligación absoluta de no discriminación por motivos de nacionalidad, a la que la Comisión recurre cada vez más, aun cuando este artículo tiene un alcance mucho más amplio y, por lo tanto, no específicamente fiscal, sobre todo en el ámbito de los impuestos directos, acerca de los cuales se ha pronunciado recientemente el Tribunal combinando la aplicación extensiva de tal artículo con otros del Tratado de Roma, cuyas disposiciones se violaban a causa de regímenes fiscales internos que discriminaban en función de la nacionalidad (12).

La violación de tales normas por parte de los estados miembros ha dado lugar a una importante iurisprudencia, que está constituida va por unas doscientas sentencias conteniendo numerosas definiciones, que han consolidado y ampliado las fuentes del derecho fiscal europeo. En efecto, el Tratado de Roma no se define en cuanto a los límites de la incidencia sobre los ordenamientos internos de las disposiciones fiscales, ni tampoco contiene la definición de las prohibiciones impuestas a los estados miembros. Así, por ejemplo, a pesar de vetar rigurosamente la introducción de impuestos de efecto equivalente, no especifica ni su contenido ni su forma.

Por lo tanto, el papel desarrollado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en materia fiscal es esencial. La jurisprudencia que de él emana ha estado y está dirigida a la consecución de tres objetivos fundamentales para la realización del Tratado de Roma:

— La concreción de la fuerza del derecho fiscal europeo, cuya incidencia ha proclamado no solamente en la esfera de los ordenamientos tributarios internos a nivel estatal, sino también a nivel de cada una de las personas físicas y jurídicas, determinando para cada una de ellas el «derecho individual» de rechazar el pago de cualquier impuesto contrario al Tratado de Roma y de solicitar su devolución en caso de pago indebido (13).

- La definición de los elementos esenciales para la articulación de la normativa del Tratado de Roma en relación con los casos a los que se aplica.
- La modificación de las legislaciones internas en sentido convergente. Numerosas sentencias han obligado a los estados miembros a eliminar de sus propios ordenamientos todas las normas que, violando las disposiciones fiscales de aplicación inmediata del Tratado de Roma, creaban obstáculos a las cuatro libertades fundamentales del tratado. Tales modificaciones han determinado un nuevo acercamiento o armonización de las legislaciones internas, anticipando la función programática del artículo 99 con mayor eficacia y rapidez, puesto que el camino para la elaboración del derecho derivado es largo y difícil, ya que siempre es necesaria la decisión por unanimidad en materia fiscal (14).

2. Orientaciones y papel del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la CEE en materia fiscal se debe examinar basándose en lo siguiente:

- Sentencias relativas a las infracciones de la prohibición de aplicar impuestos de efecto equivalente, y a la inobservancia de los artículos 95, 96 y 97 del Tratado de Roma.
- Sentencias relativas a la infracción de la prohibición de dis-

criminación en función de la nacionalidad, ampliada a los impuestos directos.

 Sentencias en materia de violación del derecho derivado vigente.

El primer grupo de decisiones del Tribunal de Luxemburgo se refiere a la noción de exacciones de efecto equivalente (arts. 9, 13 y 16 del Tratado); la ocasión para definir la exacción de efecto equivalente la proporcionó la violación de los artículos del Tratado llevada a cabo por Bélgica y Luxemburgo (15), cuyo legislador había aumentado unilateralmente la tasa para obtener la licencia de importación de pan de especias a partir del 1 de enero de 1958 —fecha de la entrada en vigor del Tratado de Roma-, extendiendo la aplicación de esta tasa especial a los productos similares al pan de especias.

En la motivación de la sentencia, de 1962, el Tribunal de Justicia había dicho que «la exacción de efecto equivalente se puede considerar, cualquiera que sea su denominación o su técnica, como un gravamen unilateralmente aplicado tanto en el momento de la importación como después, y que, afectando especificamente a un producto importado de un estado miembro sin tener en cuenta el producto nacional similar, al alterar su precio tiene sobre la libre circulación de los productos la misma incidencia que un arancel aduanero».

Este principio fue confirmado por numerosas sentencias sucesivas (16), en las que el Tribunal ha insistido sobre la naturaleza de la suma percibida solamente sobre productos importados y no sobre productos internos, ampliando el criterio de exacciones de efecto equivalente a los casos en los que la suma no se cobra en beneficio del erario, sino de entidades privadas que utilizan las cantidades percibidas sobre productos de los otros estados miembros únicamente en beneficio de las empresas nacionales, como en el caso de los cánones percibidos por el Ente Celulosa (17).

Pero, además, el Tribunal ha considerado también que son exacciones de efecto equivalente las sumas percibidas en la frontera por controles fitosanitarios, cuando éstos no están previstos por reglamentos comunitarios dictados en el marco de la política agrícola común (18).

Las exacciones de efecto equivalente hubiesen tenido que desaparecer todas para 1964. Se han registrado algunos casos después de esa fecha y han sido eliminados por el Tribunal de Justicia.

A partir de 1993, dentro del mercado único, las exacciones de efecto equivalente no se podrán aplicar aunque se quiera hacerlo, puesto que ya no existirá el hecho desencadenante constituido por el cruce de la frontera, y tampoco existirá, por lo tanto, la noción de importación.

Las sentencias dictadas por violación de los artículos 95 y 96 son las más numerosas, y constituyen el núcleo fundamental de la jurisprudencia en materia de disposiciones fiscales de aplicación inmediata.

Los principios establecidos por el Tribunal en tales sentencias se pueden sintetizar de esta forma:

 Un principio fundamental, que ya tiene importancia histórica, es aquél en base al cual el artículo 95 del Tratado de Roma crea derechos individuales (19). Este principio constituye uno de los pilares sobre los que se apoya toda la fuerza del derecho fiscal europeo, puesto que tales derechos se deben «tutelar y proteger» por las magistraturas nacionales.

- El concepto de producto similar ha sido precisado en varias sentencias que, en una primera etapa de la evolución de la jurisprudencia, han establecido un criterio extremadamente sencillo. pero muy rígido, basándose en el cual son productos similares los incluidos en las mismas partidas de la tarifa aduanera común, en clasificaciones fiscales elaboradas por cada estado miembro y, a falta de tales instrumentos, en estadísticas de comercio exterior (20). Sin embargo, en una etapa sucesiva, el Tribunal de Luxemburgo ha adoptado criterios más elásticos, a veces no perfectamente conformes con la ortodoxia inicial (21), pero, en una etapa ulterior, inspirados en el concepto de la sustituibilidad del producto en función, sobre todo, de la orientación de los gustos de los consumidores (22).
- Otro concepto establecido por el Tribunal de Luxemburgo es el de protección directa y protección indirecta: la primera es la determinada por los diferenciales de imposición discriminante que gravan el producto acabado, mientras se tiene protección indirecta cuando tales diferenciales gravan las distintas fases de la producción (23).
- Otro parámetro elaborado es el de la discriminación oculta, en cuanto efectuada a través de una distinta definición de base imponible en función del hecho generador de la importación, como en el caso de un pronunciamiento contra Bélgica (24), donde al mismo producto, es decir, a la madera en forma de tron-

cos de árbol, se le atribuía un valor distinto basado en la declaración de la aduana.

— Una serie de sentencias ha establecido, por un lado, una conexión muy importante con el artículo 95 del Tratado de Roma y, por otro, una incorrecta transposición del derecho derivado en vigor, sobre todo en materia de IVA, donde el derecho derivado vigente es más consistente.

En lo que se refiere al primer tipo de conexión, la aplicación correcta de las directivas en vigor es posible solamente gracias a la acción de vigilancia del Tribunal de Luxemburgo. Es importante resaltar que la jurisprudencia del Tribunal determina una interpretación muy rígida de los imperativos de las directivas; en otras palabras, en ciertos casos, el Tribunal ha reconocido el derecho a rechazar el pago de una exacción cuando ésta ha sido impuesta indebidamente porque el sector al que se aplica ha sido eximido por una directiva, no habiendo sido recogida tal exención en la legislación interna (25).

En tales casos, la conexión consiste en el paralelismo entre los efectos de la violación del derecho fiscal europeo de aplicación inmediata, artículo 95, y los de la violación del derecho privado en vigor. En ambos casos, esta violación determina, según la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, el «derecho individual» de negarse a pagar la exacción nacional contraria a uno u otro tipo de disposición de derecho fiscal europeo.

El segundo tipo de conexión se refiere, en cambio, al alcance de la importancia imperativa del artículo 95 cuando la aplicación del IVA a la importación de bienes usados viola el principio de la identidad de régimen entre bienes importados y bienes similares internos, y concretamente en aquellos casos en los que a este tipo de transacciones no se les aplica el IVA dentro del estado miembro. En otras palabras, se trata de evitar una doble imposición a la importación de bienes usados por la parte de IVA aplicada al bien en el país de origen, que constituye un remanente de exacción que en la importación sufre una segunda aplicación del IVA a causa del hecho generador determinado por la importación (26).

Según el Tribunal de Luxemburgo, la prueba de los elementos justificativos de la valoración de permanencia de tal exacción incumbe al importador. Sin embargo, en la realidad, las administraciones nacionales tienden a no aplicar el mandato del Tribunal; por lo cual la Comisión ha publicado un comunicado que contiene indicaciones sobre parámetros de cálculo para facilitar a los importadores, a los que compete el peso de la prueba, la tarea de determinar la cuantía del IVA remanente y, por lo tanto, la de la violación del artículo 95 del Tratado de Roma (27).

Ahora bien, es inevitable plantearse desde ahora cuál será el papel del Tribunal de Justicia en la hipótesis de que en 1992 se hayan podido alcanzar los objetivos, no tanto del Acta Unica, cuyo alcance es por lo menos dudoso en lo que se refiere a la convergencia de los sistemas fiscales (28), sino, y sobre todo, del *Libro Blanco* de la Cumbre de Milán del 29 de junio de 1985 (29).

En efecto, si las fronteras fiscales se suprimieran, tanto por lo que concierne al IVA como por lo que se refiere a las accisas, para la tramitación de la unificación de los tipos según las propuestas técnicas de la Comisión (30), la correcta aplicación del sistema - primero por parte del legislador nacional y luego por las administraciones financieras internas— haría en la práctica muy esporádicos los casos de violación del artículo 95 del Tratado de Roma. Las discriminaciones podrían darse en los casos en que las legislaciones instaurasen regimenes más favorables a los intercambios que tuviesen lugar solamente dentro de los territorios nacionales. Lo cual, en cualquier caso, contrastaría fundamentalmente con la noción de espacio económico unificado dentro de la Comunidad.

Sin embargo, serían posibles, y muy probablemente más frecuentes, las violaciones del artículo 7 del Tratado de Roma en materia de impuestos directos, área en la que probablemente se centren las tretas fiscales, y en la que los estados miembros intentarán crear regimenes de protección a las inversiones en los sectores de interés nacional, tal como, por ejemplo, ocurre ya a menudo en varios estados miembros, donde el régimen fiscal de los compradores o propietarios de títulos nacionales es significativamente más favorable que el previsto para los propietarios de títulos en otros estados miembros (31).

Como prueba de esta probable orientación distinta de la jurisprudencia, se pueden citar algunas sentencias que tienen por objeto bien la comparación entre las normativas internas en materia de impuestos directos y los principios de no discriminación previstos en el artículo 7 del Tratado de Roma, o bien el contraste de la normativa fiscal en materia de evasión y de elusión fiscal con la aplicación integral del principio de libertad de establecimiento.

En cuanto al primer caso, es de importancia fundamental la sentencia (32) por la cual el Tribunal de Luxemburgo ha condenado a Francia porque no concedía el régimen de favor, es decir el avoir fiscal (33), a los beneficios distribuidos por las organizaciones y sociedades extranjeras, y en cambio lo concedía a las sociedades y organizaciones francesas.

Por lo que concierne al segundo caso, en una sentencia de 27 de septiembre de 1988, el Tribunal de Luxemburgo ha tomado posición sobre un problema de considerable importancia en lo que se refiere a la proyección futura del mercado único, que tendrá características de mercado interno y que debería ser operativo a partir de 1993. Se trata de la posibilidad para cada estado miembro de limitar la libertad de establecimiento para las personas físicas y jurídicas, en los casos en que el desplazamiento del domicilio o de la sede de un estado miembro a otro esté motivado solamente por el intento de eludir al Fisco del estado de origen o, en todo caso, de beneficiarse del régimen fiscal más favorable de otro estado miembro.

Así, en el caso de la sentencia en cuestión (34), el Tribunal de Luxemburgo ha considerado legítima la prohibición, impuesta por el Inland Revenue Service, de transferir la central directiva efectiva (35) del *Daily Mail* de Londres a Holanda, puesto que la situación deudora de esta sociedad hacia el Fisco británico constituía la única y sustancial motivación de este traslado.

En base a las reflexiones que sugieren las sentencias citadas, parece lógico considerar que el Tribunal de Luxemburgo será el árbitro de conflictos más complejos y articulados que los relativos a la aplicación de las disposiciones del Tratado de Roma de aplicación inmediata (arts. 9 y 95), puesto que se referirán a las diferencias que, inevitablemente, tendrán lugar en un espacio económico unificado, en el interior del cual seguirán estando vigentes doce sistemas fiscales totalmente autónomos en materia de impuestos directos.

Tales divergencias determinarán confrontaciones, que se producirán justamente en la etapa de actuación completa e irrevocable de las cuatro libertades fundamentales del Tratado de Roma, como consecuencia de la eliminación de las fronteras fiscales en materia de impuestos indirectos antes de que finalice el año 1992.

III. EL DERECHO FISCAL EUROPEO DERIVADO

 Disposiciones programáticas del Tratado de Roma y «armonización fiscal»

El derecho fiscal europeo derivado se puede subdividir (36), a su vez, en derecho en vigor y derecho propuesto.

Pero antes de examinar los dos componentes así designados, es indispensable referirnos a las relaciones, cada vez más complejas y articuladas, entre disposiciones programáticas del Tratado de Roma y armonización fiscal.

Los numerosos comentarios sobre la armonización fiscal a menudo no tienen en cuenta el aspecto que se refiere a las motivaciones y a los límites de la acción de la Comunidad en materia fiscal (37). En otros términos, uno de los problemas fundamentales consiste en la delimitación de los objetivos y del ámbito operativo de las normas comunitarias que determinan la convergencia de los sistemas fiscales de los estados miembros.

En efecto, la única base jurídica para la acción programática de la Comunidad es el artículo 99 del Tratado de Roma, en el que, sin embargo, se trata solamente de impuestos indirectos.

Los términos extremadamente escuetos en los que el Tratado de Roma delinea las posibilidades de acción de la Comunidad han inducido a la Comisión, desde sus comienzos operativos, a elaborar programas con la ayuda, a veces, de la opinión de ilustres expertos pertenecientes a estados miembros o a países terceros (38).

Esta elaboración programática es de importancia primordial en materia de impuestos directos, en la que el Tratado de Roma es mudo: ninguna referencia a los tributos directos se hace en el texto, salvo por lo que concierne al artículo 220.2, donde se afirma que «los estados miembros entablarán negociaciones entre sí, a fin de asegurar la eliminación de la doble imposición en favor de sus ciudadanos».

Sin embargo, la doctrina de la Comisión, así como la de los medios científicos, está de acuerdo en considerar que el artículo 220.2 es un artículo residual; es decir, los estados miembros podrán negociar entre sí para evitar dobles imposiciones en materia de impuestos directos en los sectores donde la Comisión no propone textos necesarios para la realización del mercado único. En otras palabras, la base jurídica

del artículo 100A prevalece, y es fundamental en cualquier caso.

En efecto, la justificación básica de tal actitud se debe buscar en los varios programas elaborados por la Comisión o por iniciativa de la Comisión, en los cuales el artículo 99 del Tratado de Roma ha encontrado una proyección científica de considerable alcance y, en cualquier caso, capaz de haber orientado toda la acción de la Comunidad en materia fiscal, revelándose, después de la publicación del Libro Blanco en 1985, y de la entrada en vigor del Acta Unica, como el elemento básico que ha precedido a los dos importantes textos citados, con respecto al cual éstos no han podido hacer más que inspirarse en él y adaptarse, y en primer lugar en lo que se refiere a la supresión de las fronteras fiscales.

La elaboración doctrinal esencial es la contenida en el Informe Neumark, donde se traza todo el recorrido que la Comisión debe seguir en materia fiscal desde 1962 a 1992. Este texto ha adquirido una actualidad extraordinaria, puesto que se puede comprobar, por un lado, que todo el derecho fiscal derivado vigente está basado, punto por punto, en el programa inicialmente elaborado por el Proyecto Neumark y, por otro, que los objetivos del derecho derivado propuesto son exactamente los indicados ya en 1962 en el informe citado.

Resumiendo, el Informe Neumark, de 1962, elabora dos tesis: una que se puede definir como doctrinal y filosófica, y la otra, como pragmática y programática. La primera plantea el problema fundamental de los objetivos y de los límites de la actividad orientada a determinar la convergencia de los sistemas

fiscales en función de la creación del mercado interior; luego, en cambio, busca definir la medida de la limitación de la soberanía fiscal de los estados miembros que surgirá, de una forma o de otra, de la armonización fiscal, y por lo tanto de la consiguiente transferencia de competencias del ámbito del legislador interno al comunitario. La segunda contiene, en cambio, los plazos programados para la convergencia de los sistemas fiscales de los estados miembros.

En otros términos, el Informe Neumark dejaba entrever el problema de la creación de una hacienda federal, aun cuando no se atrevía a afirmarlo explícitamente. Implicitamente, sin embargo, si. Veamos: uno de los objetivos de la armonización a largo plazo preconizados por el informe Neumark es la centralización de las operaciones de control y recaudación de los impuestos en un solo país, el de residencia (39); esto supone que, en cierto momento, se deberá poner en marcha un sistema de clearing (compensación) entre los estados miembros, con el fin de mantener una situación de equilibrio financiero entre ellos, según el modelo del Finanzausgleich de la República Federal Alemana; y esta hipótesis contiene la estructura embrional de un sistema de hacienda federal, sobre todo en materia de impuestos directos.

En cualquier caso, para ello es necesario suprimir las fronteras fiscales; de hecho, según se había previsto ya en 1962 en el Informe Neumark y en 1964 en el Informe Deringer (40), con la supresión de los derechos de aduana, que tuvo lugar el 1 de julio de 1968, se reveló en toda su impermeabilidad la frontera fiscal, que ha sustituido a la aduanera hasta en la denominación

de las oficinas competentes, puesto que la tarea de controlar y recaudar el IVA y las accisas sobre los productos a los que se aplicaban fue confiada a tales oficinas aduaneras.

La sustitución de la frontera aduanera por la fiscal, acaecida en 1968, ha impedido la creación y el funcionamiento de un mercado común cuyas características fuesen las de un mercado interior, alejando así la posibilidad de crear, en un tiempo razonable, una unión económica entre los estados miembros.

Una de las mejores definiciones de la noción de frontera fiscal se encuentra precisamente en el Informe Deringer, en los siguientes términos: «la noción de mercado común no implica solamente la noción de iguales condiciones en origen: un mercado común puede funcionar solamente si las mercancías pueden efectivamente cruzar libremente las fronteras sin que allí las paren para formalidades de control».

Si en el ámbito de la CECA se ha renunciado a la supresión de las fronteras fiscales, ello es debido al inconveniente que presenta la integración parcial o vertical. En el ámbito de la integración parcial no era posible realizar un verdadero mercado común.

Definido el problema central de la armonización fiscal en materia de impuestos indirectos, el Informe Neumark señaló las acciones indispensables para la consecución del objetivo del Tratado de Roma consistente en la creación de un mercado único:

 unificación del sistema de imposición sobre la cifra de negocios por medio de la introducción de un tributo del tipo del impuesto sobre el valor añadido;

- recomposición del impuesto sobre consumos específicos o sobre producciones;
- unificación del sistema de impuestos sobre los beneficios de las sociedades;
- armonización de los sistemas de imposición sobre los dividendos e intereses, sobre todo en función de la liberalización del movimiento de capitales;
- intercambio más profundo de puntos de vista, con el fin de mejorar el control fiscal;
- supresión de la doble imposición.

Además, a largo plazo, el Informe Neumark preveía también que:

- se elaborasen las medidas necesarias para la armonización de los impuestos sobre la renta;
- se consiguiese la armonización de los impuestos sobre sucesiones, en la medida en que fuese necesaria al buen funcionamiento del mercado interior;
- se crease un servicio común de información, con el fin de garantizar un control fiscal más eficaz;
- se pusiese en marcha un sistema de compensación financiera entre estados miembros;
- se estudiase la posibilidad de crear un Tribunal especial a nivel de Comunidad, con el fin de poner en marcha un procedimiento capaz de resolver los litigios que no se pudiesen solucionar de forma satisfactoria a nivel nacional.

Si este fue el camino trazado por el Comité Fiscal y Financiero en 1962, las instituciones comunitarias, y en particular la Comisión, han introducido sucesivamente, en varios programas posteriores, los elementos esenciales del Informe Neumark; sin adoptar, sin embargo, algunos puntos, como la idea de una armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la creación de un servicio central de información fiscal y la creación de un Tribunal comunitario especializado en cuestiones fiscales.

Así, el programa llamado «Iniciativa 64» (41) planteó inmediatamente el problema de la frontera fiscal, como lo había hecho por otra parte el ya citado «Informe Deringer», mientras que el 26 de junio de 1967 (42), la Comisión publicó su primer «Programa de armonización fiscal». seguido de un programa de acción en 1975 (43) y del «Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad» (44). Todos estos informes y programas sucesivos al de Neumark adoptaron el conjunto de los objetivos antes citados reduciéndolos o adaptándolos a la coyuntura política, tal v como se había hecho también en el contexto del plan Werner (45) para la realización por etapas de la unión económica y monetaria.

A pesar de las adversas condiciones políticas, que han obligado a la Comisión a renunciar a algunos objetivos del Informe Neumark, nunca se renunció, sin embargo, a la idea de suprimir las fronteras fiscales, que, aun no habiendo sido nunca manifestada detalladamente, ha estado siempre presente en toda iniciativa de la Comisión de la CEE en materia fiscal.

Ha hecho bien el órgano motor de la Comunidad en no renunciar durante la travesía del desierto; es decir, durante el período que se puede situar entre la adopción del la VI directiva IVA, del 17 de mayo de 1977 (46), y la publicación del Libro Blanco el 29 de junio de 1985, cuando la evolución del derecho fiscal europeo parecía haberse estancado totalmente: incluso, en honor a la verdad, por causas exógenas, como el ingreso de Grecia en la Comunidad, después de unas negociaciones desarrolladas entre 1976 y 1981, y la conclusión de las negociaciones para la adhesión de España y Portugal a finales de 1985. Y ha hecho bien porque precisamente el Libro Blanco de 1985 ha propuesto finalmente, después de 23 años de la elaboración del Informe Neumark, en términos concretos v con vencimiento programado a finales de 1992, la supresión de las fronteras fiscales.

2. El derecho fiscal europeo derivado vigente

Por derecho fiscal europeo derivado en vigor se entienden los actos de alcance vinculante general, como los definidos por el artículo 189 del Tratado de Roma (47); es decir, los reglamentos, las directivas y las decisiones. Las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes, y por lo tanto no tienen fuerza de derecho.

En la fase evolutiva actual, el derecho fiscal europeo derivado está constituido exclusivamente por directivas, puesto que la adopción de reglamentos se ha demostrado especialmente difícil en materia fiscal, en la cual los estados miembros desean mantener un cierto margen de maniobra en el momento de la promulgación de las leyes de transposición.

La actividad consistente en la elaboración del derecho fiscal europeo derivado es conocida universalmente como actividad de armonización fiscal.

Su objeto es la modificación de las estructuras de los sistemas fiscales de los estados miembros. Sin embargo, tales modificaciones no constituyen cambios globales de los sistemas fiscales de dichos estados (48), sino que afectan solamente a las estructuras susceptibles de obstaculizar las cuatro libertades fundamentales instauradas en el Tratado de Roma: libre circulación de mercancías y capitales, y libre establecimiento para sociedades y personas físicas.

Se puede afirmar, por lo tanto, que la armonización fiscal tiene una estructura esencialmente funcional, cuyos objetivos son, en resumen, los siguientes:

- establecimiento de un mercado común teniendo en cuenta las cuatro libertades antes citadas, y creación, además, de un régimen que garantice condiciones de competencia equitativas;
- acercamiento progresivo de las políticas económicas de los estados miembros;
- instauración de cierto número de políticas comunes: el Tratado de Roma tiene en cuenta solamente tres de ellas (comercio con el exterior, agricultura y transporte), pero otras han sido objeto de decisiones políticas sucesivas, como la política energética, de pesca, regional y de medio ambiente.

El carácter funcional de la armonización fiscal ha sido confirmado además por la resolución del Consejo del 22 de marzo de 1971 (49), que prevé la realización de una unión económica y financiera en los términos siguientes: «con el fin de acelerar la liberalización efectiva de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales, y la interpenetración de las economías, el Consejo, a propuesta de la Comisión, decide, en un equilibrio adecuado, sobre las medidas que conciernen a:

- las reglas comunitarias de determinación del IVA, en base a la decisión del 21 de abril de 1970, relativas a la sustitución de las contribuciones financieras de los estados miembros por recursos propios de la CEE;
- la armonización del ámbito de aplicación, de la base imponible y de las modalidades de percepción de las acciones y, sobre todo, de las que influyen sensiblemente sobre los intercambios:
- la armonización de ciertos tipos de impuestos susceptibles de tener un impacto inmediato sobre los movimientos de capitales en el interior de la Comunidad, y en particular la armonización del régimen fiscal aplicado a los intereses procedentes de valores mobiliarios de renta fija y a los dividendos;
- la armonización de la estructura del impuesto sobre sociedades;
- la ampliación sucesiva de franquicias fiscales concedidas a las personas físicas en el momento de cruzar las fronteras intracomunitarias».

3. El impuesto sobre el valor añadido (IVA)

El IVA es ya objeto de un amplio sector del derecho europeo derivado en vigor, constituido por veinte directivas, de las que, sin embargo, algunas tienen una importancia relativa sobre el funcionamiento de las normas comunes, puesto que son simplemente textos comunitarios que permiten el aplazamiento de la aplicación de disposiciones referidas a las estructuras (50).

El 11 de abril de 1967 se adoptaron las dos primeras directivas IVA (51): la primera, que instauró los principios fundamentales del tributo, y la segunda, que definió, de forma bastante detallada, una serie importante de elementos estructurales del tributo europeo.

La segunda etapa de la armonización IVA se inició el 17 de mayo de 1977, con la adopción de la sexta directiva IVA (52), que ha creado una base uniforme del tributo; base uniforme indispensable para el funcionamiento del sistema de recursos propios, que actualmente representan el 1,4 por 100 de la base uniforme en toda la Comunidad. La sexta directiva es un verdadero código europeo del IVA que, en cuarenta artículos, ofrece, en una primera parte del texto, nociones y definiciones precisas del sujeto pasivo, de operaciones imponibles, de localización de las operaciones imponibles y, sobre todo, de operaciones exentas; mientras que la segunda parte es de naturaleza programática, en particular en lo que respecta el régimen de las pequeñas y medianas empresas, de la agricultura y de las agencias de viajes.

Las otras directivas vigentes de importancia se refieren a los puntos siguientes:

• La octava directiva IVA (53) prevé la posibilidad de obtener el reembolso del IVA satisfecho por sujetos pasivos no residentes al adquirir bienes o servicios en un estado miembro de la Comu-

nidad donde no están, naturalmente, registrados como contribuyentes IVA.

- La decimotercera directiva IVA (54) instaura un proceso análogo al previsto en la octava directiva para obtener el reembolso del IVA, o de otro impuesto sobre la cifra de negocios, satisfecho por operadores de la Comunidad en base a operaciones desarrolladas fuera del territorio comunitario.
- La directiva del 28 de marzo de 1983 (55) concierne a la aplicación del IVA a ciertas importaciones definitivas de bienes, y tiende esencialmente a alinear el sistema de ejecución IVA con el de los derechos de aduana, va existentes, de determinadas importaciones desde países terceros en base a la TAC, o bien basándose en acuerdos particulares entre CEE y países terceros. Este régimen afecta también a las importaciones definitivas de bienes análogos entre estados miembros.
- La decimoséptima directiva IVA, del 16 de julio de 1985 (56), se refiere a la exención del IVA para la importación temporal de bienes que no sean medios de transporte. Es de importancia fundamental, puesto que consiente a los agentes, sobre todo comerciales, desplazarse durante breves períodos de un estado miembro a otro con exención del IVA para productos importados temporalmente, y por lo tanto no definitivamente incorporados al circuito comercial.

Los dos textos mencionados en último lugar eran absolutamente indispensables para la creación de un mínimo de libertad de movimientos, precisamente porque si la Comunidad es una unión aduanera, ésta se subdivide sin embargo en doce soberanías fiscales totalmente autónomas.

Es ésta la discrepancia que la Comisión se propone eliminar, por lo menos en lo concerniente a impuestos indirectos, antes de 1992.

Las accisas: los impuestos de fabricación sobre el tabaco manufacturado

De acuerdo con la definición dada por la Comisión en 1972 (57), las accisas, en cuanto tributos sobre consumos específicos, son la prolongación natural del IVA. Por lo tanto, las accisas causan los mismos problemas que el IVA, tanto en frontera, en lo que atañe al control físico, como en el interior, en lo que concierne a la presión fiscal sobre la producción y sobre el consumo.

En su plan de reestructuración de 1972, la Comisión considera que cinco grupos de accisas -las que gravan los tabacos, los aceites minerales, el alcohol, el vino v la cerveza- se deben mantener vigentes y ser introducidas en todos los estados miembros. puesto que sus rendimientos representan entre el 90 y el 95 por 100, en media, del rendimiento global de las accisas en todos los estados miembros, exceptuando Dinamarca, donde no representan más del 60 por 100 (58). Por tal motivo, no sólo se deben mantener, sino también armonizarse. Las demás accisas menores deben ser suprimidas, pero solamente en la medida en que supongan controles físicos en la frontera.

El único sector en el que el derecho fiscal europeo está vigente es el del tabaco manufacturado, puesto que, por un lado, el tabaco manufacturado es un producto agrícola —objeto, por lo tanto, de la rígida disciplina comunitaria en lo que se refiere a la fijación de los precios al por mayor de las hojas de tabaco en bruto— y, por otro, en algunos estados miembros (Francia, Italia y España) la producción y comercialización del tabaco pertenecen a monopolios de Estado y, consecuentemente, son objeto de la disciplina comunitaria concerniente a la organización de los monopolios.

Las medidas fiscales comunitarias en vigor (59), se refieren a la estructura del impuesto sobre el consumo del tabaco manufacturado, el cual, habiéndose configurado tradicionalmente en algunos estados miembros solamente como impuesto específico. en otros lo había sido únicamente ad valorem, causando divergencias enormes entre precios al por menor en los varios estados miembros, porque, a pesar de partir de precios al por mayor idénticos, el efecto multiplicador del impuesto ad valorem había determinado estas divergencias, que va no eran comparables ni repercutibles sobre las divergencias iniciales establecidas por los reglamentos comunitarios en lo concerniente a los precios del tabaco en bruto.

Las directivas vigentes tienden a eliminar esta divergencia, debida al diferente efecto multiplicador de los dos sistemas, imponiendo a cada estado miembro la aplicación simultánea de los dos sistemas, específico y ad valorem, combinados entre sí de manera tal que, al final de un período no determinado inicialmente, los dos tipos de tributo tendrán la misma relación entre sí dentro de cada estado miembro. La horquilla inicial, es decir

la de 1972, permitía a cada estado miembro aplicar un impuesto específico comprendido entre el 5 y el 75 por 100 del importe de la carga fiscal *ad valorem* más IVA. En la actualidad, la horquilla varía entre el 5 y el 55 por 100. Para 1992, los extremos de la horquilla deberán ser llevados a cero, en base también a las alícuotas únicas propuestas el 21 de agosto de 1987 (60).

5. Impuestos sobre transmisiones

Los impuestos sobre transmisiones han sido armonizados (61) porque las divergencias de los tipos y de las formas de percepción daban lugar a notables distorsiones, y a dobles imposiciones, en los casos de aportaciones de capital a sociedades por parte de los socios de otros estados miembros. También daban lugar a considerables dificultades en todos los casos de transformación de sociedades de personas en sociedades de capital, y sobre todo en los casos de cambio del domicilio social de un estado miembro a otro y de un país tercero al interior de la Comunidad.

Las directivas vigentes han unificado la base imponible, han identificado el concepto de aportación y, sobre todo, han unificado los tipos.

La directiva 85/303/CEE, del 10 de junio de 1985, unifica el tipo máximo fijándolo en el 1 por 100, siendo cada estado libre de reducirlo hasta el nivel cero.

Todos los estados miembros aplican actualmente el 1 por 100, menos Bélgica, que aplica el 0,50 por 100, y el Reino Unido, que ha reducido a cero el tributo en 1987.

Esta normativa comunitaria es importante no solamente en lo que se refiere al principio de libre circulación de capitales, sino también en lo que concierne a las crecientes posibilidades de financiación y de cooperación financiera entre sociedades.

6. Franquicias fiscales para viajeros y pequeños envíos

Las franquicias fiscales para los viajeros fueron ideadas por la Comisión, en 1969, para mitigar la profunda desilusión de la opinión pública, convencida de que desde el 1.º de julio de 1968 el control de los servicios aduaneros en la frontera se habría suprimido, y no simplemente convertido en un control fiscal, fenómeno difícilmente comprensible para el viajero particular que no sea agente sometido a IVA.

Para ofrecer la imagen, aunque tenue y limitada, de un respiradero abierto en la frontera fiscal también para las personas físicas, la Comisión ha elaborado una serie de directivas (62), hoy vigentes, basadas en la fictio iuris según la cual, hasta un cierto importe monetario o unitario, se supone que el bien adquirido se consume en los países de origen y que, por lo tanto, no cruzará nunca la frontera. Las franquicias fiscales son de dos tipos: una de valor monetario, actualmente de 380 ECU, cualquiera que sea el producto adquirido, y la otra por unidad o cantidad de producto sometido a accisas (tabaco, vino, alcohol y perfumes). También se han dispuesto franquicias fiscales para pequeños envíos entre particulares -hasta 120 ECU-, a condición, sin embargo, de que tales remesas se efectúen por fuera del circuito IVA.

La Comisión propone la indiciación de los topes máximos de las franquicias y, a partir de 1992, el establecimiento de una cantidad ilimitada para cada viajero.

7. Impuestos directos: la acción comunitaria contra el fraude y la evasión fiscal en el plano internacional

El capítulo de los impuestos directos es uno de los más angustiosos y complejos del devenir comunitario. Las conocidas polémicas sobre la competencia de la Comisión para tomar medidas sobre los tributos directos -competencia que en el Tratado de Roma está limitada por lo dispuesto en el artículo 220.2, el cual reserva a los estados miembros la iniciativa de entablar conversaciones para la conclusión de acuerdos dirigidos a eliminar la doble imposición en materia de impuestos directos (63)— han obligado, por un lado, a la Comisión a utilizar el artículo 100 del Tratado de Roma como base jurídica para proponer directivas en materia de imposición directa, y han determinado, por otro, la entrada en vigor de un solo texto comunitario referido a los impuestos directos, pero no a su estructura o a los tipos impositivos de los tributos, sino a un elemento externo, a saber: la recíproca asistencia entre las administraciones fiscales nacionales para luchar contra el fraude y la evasión fiscal en el plano internacional (64).

Mientras tanto, el conjunto de propuestas referentes a los elementos estructurales se encuentra todavía en fase de discusión en el Consejo de Ministros de la CEE, y de ellas hablaremos más adelante.

El problema de la evasión fiscal

en el plano internacional ha sido uno de los objetivos de la convergencia de los sistemas fiscales; ya desde 1962, el Comité Neumark (65) había expresado el criterio según el cual, simultáneamente con la armonización, era necesaria también una convergencia de los métodos de control y de recaudación de los tributos.

La iniciativa comunitaria se ha concretado en la Resolución del Consejo de Ministros de la CEE del 1 de febrero de 1975 (66), en la que se ha dado a la Comisión un mandato operativo en forma programática.

El primer punto de este programa ha sido realizado adoptando la directiva 77/799/CEE, referente a la asistencia recíproca de las autoridades competentes de los estados miembros en el campo de la imposición directa (67). Este texto ha sido ampliado al IVA y a las accisas con la directiva del 6 de diciembre de 1979 (68).

La directiva 77/799/CEE prevé, sustancialmente, la transferencia al ámbito del derecho fiscal europeo de los procesos de intercambio de información, intercambio que actualmente se efectúa entre los estados miembros por la vía de los acuerdos bilaterales en vigor, cuyo contenido se inspira frecuentemente en el artículo 26 de la Convención de la OCDE (69).

La diferencia fundamental entre la normativa comunitaria en esta materia y la convencional consiste en el alcance coercitivo de la directiva, mientras que la falta de aplicación de las disposiciones convencionales por parte de un estado contrayente no puede ser sancionada por ninguna institución jurisdiccional. El intercambio de información, según la directiva en vigor, puede

ser de tres tipos: espontáneo, automático o por petición, según el tipo de información. La directiva prevé también la posibilidad —aunque solamente previo acuerdo, caso por caso, de los estados miembros interesados—de inspecciones efectuadas por funcionarios de un estado miembro en el territorio de otro.

La Comisión considera indispensable un reforzamiento ulterior de los intercambios de información a partir de 1992.

Los grupos europeos de interés económico (GEIE)

La figura del grupo europeo de interés económico, regulada por Reglamento del 25 de julio de 1985 (70), entró en vigor a partir del 1 de julio de 1989.

Se trata de un tipo de sociedad, o mejor dicho de cooperación entre sociedades, que, ideado en Francia, donde ha sido reglamentado por una *ordonnance* del 26 de septiembre de 1967, ha sido introducido en el derecho europeo en forma de reglamento, o sea, en la forma más rígida y coercitiva.

Un GEIE puede estar compuesto por dos o más socios, con un máximo de veinte, pertenecientes a estados miembros distintos, personas físicas o jurídicas, cualquiera que sea la actividad por ellos desarrollada, siempre que esté legalmente reconocida en cada estado miembro, con el objetivo de mejorar o incrementar sus actividades.

Los GEIE no pueden desarrollar un tipo de actividad distinto del desarrollado por sus componentes y no pueden tener más de 500 empleados; lo que no afecta al número de trabajadores de las sociedades constituyentes, que pueden emplear a miles de personas.

La entrada en funcionamiento de los GEIE será una prueba de importancia fundamental para las tesis de la Comisión, en base a las cuales las actuales estructuras fiscales de los estados miembros, particularmente en materia de impuestos directos, constituyen un obstáculo grave a la cooperación entre las empresas pertenecientes a países miembros distintos, por lo cual la operatividad de los GEIE corresponderá a las expectativas de los componentes sólo cuando las propuestas de directiva en materia de impuestos directos lleguen a ser derecho derivado en vigor.

A la espera de la conclusión de este proceso, un primer problema fiscal de los GEIE se ha resuelto por el derecho privado vigente: las aportaciones de capital a un GEIE no podrán estar sometidos a impuestos indirectos en ningún estado miembro, puesto que, en base al artículo 3, n.º 2, de la directiva básica (71), las sociedades no de capital y sin ánimo de lucro deben estar exentas de tal tributo. Un GEIE, en cuanto tal (72), no podrá ser gravado por las aportaciones de que es objeto por parte de sus socios.

Con respecto a los impuestos directos, el artículo 40 del Reglamento 2137/85 establece el principio de la transparencia en estos términos: el resultado de la actividad del grupo está sometido a impuesto solamente a través de la imposición a cargo de cada uno de sus miembros, lo que significa que el activo, pero también el pasivo, de los GEIE deberá repartirse entre los socios en base a la proporción prevista en el con-

trato de grupo; si esta proporción no se indicase en el contrato, por partes iguales (art. 21 de Reglamento 2137/85), y todo ello por encima de fronteras.

Actualmente, los textos propuestos por la Comisión en materia de impuestos directos se encuentran en discusión en el Consejo, y la Comisión insiste para que se aprueben antes de 1992, puesto que su funcionalidad va unida a normas comunitarias ya vigentes.

IV. EL DERECHO FISCAL EUROPEO PROPUESTO

Los impuestos indirectos y la supresión de fronteras fiscales

El derecho fiscal derivado propuesto, en materia de impuestos indirectos, está formado por el conjunto de propuestas de directiva que la Comisión ha publicado en agosto de 1987 (73) y que contienen sustancialmente los elementos de actuación recogidos en la segunda parte del Libro Blanco (74).

De todos modos, conviene precisar que la supresión de las fronteras fiscales por la vía del establecimiento de tipos unificados en materia de IVA y de accisas es el tema sobre el que se centra la atención de la opinión pública y sobre el cual expertos de todos los departamentos de Economía están elaborando enmiendas en cada estado miembro. Realmente, la Comisión está, desde hace tiempo, elaborando y discutiendo, en el seno de varias instancias comunitarias, numerosos textos orientados a eliminar divergencias subsistentes todavía en materia de base imponible

IVA (75) y a regular más uniformemente el régimen IVA para las pequeñas y medianas empresas (76). Para el impuesto de fabricación o accisas, se trata nada menos que de crear la base imponible uniforme en materia de alcohol (77), vino (78), cerveza (79) y aceites minerales (80).

El acercamiento de las bases imponibles es indispensable para que los tipos IVA unificados y las accisas propuestas por la Comisión, en agosto de 1987, determinen una incidencia económica comparable.

Según las previsiones de la Comisión, basadas en los consumos constantes de 1986, el impacto de los tipos unificados debería ser negativo para algunos estados miembros. Parece probable que tres de ellos (Bélgica, Italia y Países Bajos) sigan percibiendo las mismas entradas fiscales totales, aun después de la aplicación de los tipos IVA y de las accisas propuestas por la Comisión. Un estado miembro, Francia, sufriría pérdidas ligeras en su Presupuesto, mientras tres estados miembros (Alemania, Reino Unido v Grecia) tendrían modestos aumentos de los ingresos presupuestarios. Dos estados miembros (Irlanda y Dinamarca) sufrirían marcadas pérdidas, mientras que los restantes (Luxemburgo, España y Portugal) deberían aumentar sus ingresos de manera sustancial.

En cualquier caso, las previsiones y las valoraciones de la incidencia de tales medidas deben realizarse con extrema prudencia, teniendo en cuenta no sólo las posibles modificaciones de cada uno de los mercados nacionales en relación con determinadas producciones o con los consumos internos más tradicionales, sino también las sinergias

internas de la Comunidad, pero externas a cada mercado nacional, cuya estructura productiva puede evolucionar en sentido distinto al del consumo interno.

Por último, es necesario tener presente que la Comisión podrá cambiar, a corto plazo, el contenido de su propuesta de agosto de 1987.

2. Los impuestos directos: la eliminación de los obstáculos fiscales a la cooperación entre empresas

A pesar de que el Libro Blanco del 29 de junio de 1985 no se refiriese expresamente a los problemas planteados al mercado único por las divergencias en materia de impuestos sobre sociedades, la Comisión considera indispensable, y previo a la unificación del mercado en 1992, que las propuestas de directivas orientadas a eliminar los obstáculos fiscales a la cooperación entre empresas pertenecientes a distintos estados miembros se adopten rápidamente. Se trata de los tres textos siguientes:

- Una propuesta de directiva que prevé la supresión del coste fiscal de la fusión o del intercambio de acciones entre empresas pertenecientes a estados miembros distintos (81). La solución propuesta por la Comisión consiste en la devolución del gravamen de las plusvalías de fusión y en la supresión de los impuestos de timbre y registro sobre tales operaciones.
- Una propuesta de directiva que traslada al plano comunitario la normativa interior vigente en casi todos los estados miembros, en base a la cual los dividendos distribuidos por la sociedad filial

a la sociedad matriz están exentos de impuestos (82).

• Una propuesta de directiva —que se podría sustituir en cuanto a la forma, por un acuerdo multilateral, en el sentido del artículo 220 del Tratado de Roma- orientada a eliminar la doble imposición resultante del método de aplicación del transfer pricing (precio de transferencia), en base al cual cada estado miembro se niega a aplicar los ajustes correspondientes del nivel de beneficio determinado en el propio territorio, incumpliendo así los principios del artículo 9 del modelo de acuerdo OCDE de 1977 (83).

Estos tres textos, actualmente en discusión en el Consejo de Ministros, deberían ser objeto de una decisión en breve.

La reestructuración de la imposición sobre la renta de las sociedades

La reestructuración del impuesto sobre sociedades ha sido considerada por la Comisión como indispensable para el funcionamiento de un mercado único en el que las inversiones se efectúen no en función del régimen fiscal, sino de las condiciones de productividad y rentabilidad efectivas (84).

El 23 de julio de 1975, la Comisión presentó al Consejo de Ministros una propuesta de directiva (85) sobre la estructura del impuesto sobre la renta de las sociedades, en los términos siguientes:

- instauración de un tipo armonizado dentro de una horquilla comprendida entre el 45 y el 55 por 100;
- aplicación en toda la Comunidad de una retención en ori-

gen sobre los beneficios distribuidos del 25 por 100;

— aplicación de un crédito de impuesto, único en todos los estados miembros, comprendido entre el 45 y el 55 por 100 del impuesto sobre sociedades, que cada sociedad en cada estado miembro deberá conceder a cada uno de sus accionistas en cualquier lugar que éste resida, tanto en el mismo estado miembro de la sociedad distribuidora como en cualquier otro país comunitario.

En 1976, el Parlamento Europeo rehusó estudiar el texto propuesto por la Comisión porque consideró indispensable que ésta presentara también propuestas sobre reglas comunes para la determinación de la base imponible.

La Comisión publicará dentro de poco el texto elaborado técnicamente al respecto; pero, mientras tanto, el 11 de septiembre de 1984 la Comisión había extrapolado una parte de la base imponible —la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores— para la que se ha propuesto un régimen muy liberal: el carry back (compensación hacia atrás) durante un período de tres años y el carry forward (compensación hacia adelante) para siempre (86).

La necesidad de una convergencia del sistema de imposición sobre sociedades es reconocida en todos los medios económicos, aun teniendo en cuenta que las divergencias entre los sistemas nacionales son notables.

4. El régimen fiscal de las rentas del capital

El 8 de febrero de 1989, la Comisión de la CEE ha propuesto

al Conseio de Ministros una directiva que implanta un sistema de retención en origen en materia de intereses de capital (87), derivados tanto de obligaciones como de depósitos bancarios, en función del artículo 6, n.º 5 de la directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1986 (88). que establece que «antes del 31 de diciembre de 1988, la Comisión presentará al Conseio las propuestas dirigidas a suprimir o atenuar riesgos de distorsiones, de evasión o de fraudes fiscales conexos con la diversidad de los ordenamientos nacionales referentes a la fiscalidad relativa al ahorro y al control de su aplicación».

El Consejo se tenía que haber pronunciado sobre las propuestas de la Comisión antes del 30 de junio de 1989. De conformidad con el Tratado, «cualquier disposición fiscal de carácter comunitario se deberá adoptar por unanimidad».

La propuesta de la Comisión preveía que todos los estados miembros implantasen una retención en origen, con un tipo mínimo del 15 por 100, sobre las rentas de capital pagadas tanto a sus propios residentes como a los no residentes. Tal retención se organiza de manera que se puedan conseguir dos objetivos esenciales: el uno consiste en evitar que cada estado miembro desvie a su favor el flujo de los capitales aplicando una exención a la rentas de los no residentes comunitarios; el otro, en prevenir un desplazamiento de los capitales hacia el exterior de la Comunidad exonerando de la retención mínima del 15 por 100 a los residentes de países terceros. Todo indica que las propuestas de la Comisión no serán aceptadas en estos términos.

V. CONCLUSIONES

Los problemas fiscales de la Comunidad sintéticamente esbozados en este artículo, y que deben estar resueltos antes de 1992. constituyen la señal inequivoca de que para la Europa comunitaria ha llegado el momento de la verdad. El programa propuesto por el Comité Neumark en 1962 difícilmente se podrá eludir sin que la construcción de Europa se vea gravemente afectada. Como se ha tratado de indicar en los párrafos precedentes, el derecho fiscal europeo de aplicación inmediata y el derivado en vigor ya han influido profundamente en el comportamiento económico de los gobernantes de los estados miembros, así como en el de los individuos. Sin embargo, falta todavía la normativa común contenida en el derecho derivado propuesto para que la realización de la unidad económica territorial se cumpla. De todas formas, no será fácil consequir que todos los estados miembros acepten el principio de una limitación de su soberanía fiscal para alimentar un embrión de política fiscal común y, por lo tanto, de hacienda federal.

NOTAS

- (*) Traducción: Díorki, revisada por la Redacción de Papeles de Economia Española.
- Ver M. Udina: Diritto Internazionale Tributario, Padua, Cedam, 1949, vol. X, 26-27.
- (2) Sentencia del 16 de junio de 1966, pleito 57/65, Alfons Lutticke GMBH *vs.* Hauptzollamt de Saarlouis, en *Colecc.*, 1966, 294.
- (3) Comunicación de la Comisión, en DOCE, C, 29 de junio de 1987, 189.
- (4) P. Pescatore; «Observations critiques sur l'acte unique européen», en L'Europe document, 41, 44, 46, Bruselas, n. 1397, de 27 de marzo de 1986.
- (5) M. Burgio: «Alcune considerazioni sulle prospettive dell'armonizzazione fiscale fra paesi membri della CEE», en DPT, 1971, 14.
- (6) M. Waelbroeck: L'arrêt AETR et les compétences externes de la CEE, Bruselas, Bruylant, 1971, vol. 2, 85-86.
- (7) Resolución del Consejo de 10-2-1975, sobre las medidas a adoptar por la Comisión en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal en el plano internacional; en DOCE, C, 14 de agosto de 1975, 1.
- (8) Tratado de Roma. Cap. 1. Unión Aduanera, arts. 12-29. Para un comentario, ver M. Panebianco: Manuale di diritto comunitario, editado por R. Mónaco y otros, Turin, UTET, 1984, ver vol. 2. 1-30.
- (9) Ver «Informe Deringer», Parlamento Europeo, *Documentos de sesión*, 1963-64, 56, del 20 de agosto de 1962.
- (10) COM (85) 310 final, del 14 de junio de 1985.
- (11) Sentencia del 28 de enero de 1986, pleito 230/83. Comisión de las Comunidades Europeas vs. República Francesa, en Colecc., 1986, 273.
 - (12) Articulos 95 v 96.

- (13) Sentencia de junio de 1966, pleito 57/65, Alfons Lutticke GMBH, vs. Hauptzollamt de Saarlouis, en *Colecc.*, 1966, 294, y sentencia del 3 de abril de 1968, pleito 28/67, Molkerei-Zentrale/Westlafen Lippe GMBH vs. Hauptzollamt Paderborn, en *Colecc.*, 1968, 211.
- (14) Articulos 99 y 100A, n.º 2, modificado por el Acta Unica.
- (15) Sentencia de 14 de diciembre de 1962, pleito 2/3-62, Comisión contra Gran Ducado de Luxemburgo y Reino de Bélgica, en Colecc., 1962, 815.
- (16) Sentencia de 1 de julio de 1969, pleito 2-3/69. Social Fonds voor de Diamantarbeiders vs. S.A. ch. Brachfeld and Sons e Chougol Diamond Co., en *Colecc.*, 1969, 211; sentencia de 14 de diciembre de 1972, pleito 29/72 SpA Martmex vs. Administración Fiduciaria Italiana, en *Colecc.*, 1972, 1039; sentencia de 10 de octubre de 1973, pleito 34/73, F.Ilí Variola SpA vs. Administración Italiana de la Hacienda Pública, en *Colecc.*, 1973, 981.
- (17) Sentencia de 18 de junio de 1975, pleito 94/74, Industria de la goma y artículos varios vs. Comisión de las Comunidades Europeas, en *Colecc.*, 1975, 699.
- (18) Sentencia de 11 de octubre de 1973, pleito 39/73, Rewe Zentrale finanz GmbH, vs. Director de la Cámara de Agricultura de la Westfalen Lippen, en *Colecc.*, 1973, 1039.
- (19) Sentencia de 16 de junio de 1966, pleito 57/69, Lutticke, cit.
- (20) Sentencia de 4 de abril de 1968, pleito 27/67, Fink-Frucht GmbH vs. Hauptzollamt.
- (21) Sentencia de 15 de marzo de 1983, pleito 319/81, Comisión de las Comunidades Europeas vs. República Italiana, en Colecc., 1983, 601.
- (22) Sentencia de 27 de febrero de 1980, pleito 175/78, Comisión de las Comunidades Europeas vs. Reino de Dinamarca, en Colecc., 1980, 447
- (23) Sentencia de 1 de diciembre de 1965, pleito 45/64, Comisión de las Comunidades

Europeas vs. República Italiana, en Colecc., 1965, 1058.

- (24) Sentencia de 3 de mayo de 1970, pleito 77/69, Comisión de las Comunidades Europeas vs. Reino de Bélgica, en *Colecc.*, 1970, 237.
- (25) Sentencia de 19 de enero de 1982, pleito 8/81, Ursula Becker vs. Finanzamt Munster-Innenstadt, en *Colecc.*, 1982, 53.
- (26) Articulo 2.2 de la VI directiva IVA (77/388/CEE), en *DOCE*, L 145, de 13 de junio de 1977, l.
- (27) DOCE, C 13, del 21 de enero de 1986, 2
- (28) Ver P. Pescatore, obra citada.
- (29) COM (310) final, del 14 de junio de 1985.
- (30) COM (87) 320, 321, 322, del 4 de agosto de 1987.
- (31) Como ocurre en Bélgica, Francia, Gran Bretaña e Irlanda.
- (32) Sentencia de 28 de enero de 1986, pleito 270/83, Comisión de las Comunidades Europeas vs. República Francesa, en Colecc.. 1986, 273.
 - (33) Instituido en Francia en 1985.
- (34) Sentencia del 27 de septiembre de 1988, pleito 81/87, The Queen, H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue *ex parte* vs. Daily Mail and General Trust, en *Colecc*.
- (35) Según la noción de domicilio fiscal elaborada por la OCDE.
- (36) Ver M. Burgio: *Droit fiscale européen*, Bruselas, ESSF, 1981.
- (37) R. Waegenbaur: «Los fundamentos juridicos de una política fiscal de las Comunidades Europeas», en RSF. LXVI, n.º 3, 1979, passim, y M. Burgio: «La política fiscale», en Manuale di diritto comunitario, Turin, UTET, 1984, 485.
- (38) Como el Comité Fiscal y Financiero, Ilamado Comité Neumark por el nombre de su Presidente.

- (39) «Informe del Comité Fiscal y Financiero», Bruselas, Comisión de la CEE, 1962, 70.
- (40) Parlamento Europeo, Documentos de sesiones, Doc. n.º 56, del 20 de agosto de 1964, 16, n. 78.
- (41) DOCE, C 65, del 30-1-1965, 165 y siguientes.
- (42) Boletín de la CEE, Suplemento número 8/1967.
 - (43) Boletín de la CEE, n.º 9/1975.
- (44) Boletin de la CEE. Suplemento número 1/80.
 - (45) DOCE, C 28, del 27-3-1975.
- (46) Directiva 77/388/CEE; DOCE, L 145, del 13-7-1977, 1.
- (47) Para un comentario, ver R. Mónaco: «Le fonti del diritto comunitario», en *Manuale* di diritto comunitario, cit., 59/78.
- (48) Ver M. Burgio: Droit fiscale européen, obra citada. 38.
 - (49) DOCE, C 28, del 27 de marzo de 1971.
- (50) Así, las III, IV y V directivas IVA han sido dictadas para posibilitar, respectivamente, a Bélgica y a Italia el aplazamiento de la aplicación del IVA.
- (51) La I Directiva IVA, 67/227/CEE, en DOCE, 71, del 14 de abril de 1967, 1301; la II Directiva IVA, 67/228/CEE, en DOCE, 71, del 14 de abril de 1967, 1303.
- (52) Directiva 77/388/CEE, en DOCE, L 145, del 13 de junio de 1977, 1.
- (53) Directiva 79/1072/CEE, en DOCE, L 26, del 1 de febrero de 1978, 5.
- (54) Directiva 86/560/CEE, en DOCE, L 326, del 21 de noviembre de 1986, 40.
- (55) Directiva 83/181/CEE, del 28 de marzo de 1983, en *DOCE*, L 105, del 23 de abril de 1983, 38.
- (56) Directiva 85/362/CEE, del 16 de julio de 1985, en *DOCE*, L 192, del 24 de julio de 1985, 20.

- (57) Proposición de armonización de los impuestos sobre el consumo distintos del IVA. Boletin de la CEE, Suplemento 3/72,9.
- (58) Ver «Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales de los estados miembros».
- (59) Directivas: 72/464/CEE, en *DOCE*. L 303, del 31-12-1972, 1; 74/318/CEE, en *DOCE*, L 180, del 3-7-1974, 30; 37/805/CEE, en *DOCE*, L 338, del 28-12-1977, 22; 79/32/CEE, en *DOCE*, L 10, del 16-1-1979, 2; 81/463/CEE, en *DOCE*, L 183, del 1-7-1981, 32.
- (60) COM 87/325 final, del 4-8-1987, en DOCE, C 251, del 19-9-1987, 3.
- (61) Directivas 69/335/CEE, en *DOCE*, L 249, del 3-10-1969, 25, y 85/303/CEE, en *DOCE*, L 156, del 15-6-1985, 23.
- (62) Directivas: 69/169/CEE, en *DOCE*, L 133, del 4 de junio de 1969, 6; 85/348/CEE, en *DOCE*, L 183, del 16 de julio de 1985, 24; 74/651/CEE, en *DOCE*, L 354, del 30 de diciembre de 1974, 57; 85/349/CEE, en DOCE, L 183, del 16 de julio de 1985, 27.
- (63) Ver M. Burgio: «La politica fiscale», en Manuale di diritto comunitario, cit., 496-497.
- (64) M. Burgio: «Le Comunità Europee e l'evasione fiscale internazionale», DPT, 1984, número 3, 820-839.
- (65) «Informe del Comité Fiscal y Financiero», cit., 70.
- (66) DOCE, C 35, del 14 de febrero de 1975, 1.
- (67) Directiva 77/799/CEE, en *DOCE*, L 336, del 27-12-1977, 15. Para un comentario, ver M. Burgio: «L'azione della comunità contro la frode e l'evasione sul piano internazionale», citado.
- (68) Directiva 79/1070/CEE, en *DOCE*, L 331, del 27-12-1979, 8.
 - (69) OCDE, Paris, 1977.
- (70) Reglamento 2137/85, del 25-7-1985, en DOCE, L 199, del 31-7-1985, y Boletin de la CEE, Suplemento 3/87.

- (71) Directiva 69/335/CEE, en *DOCE*, L 249, del 3-10-1969, 25.
- (72) Artículo 3 del Reglamento 2137/85.
- (73) COM (321) (322) (323) (324) (325) (326) (327) (328), en DOCE, C 252, del 22 de septiembre de 1987.
- (74) COM (85) 310 final, del 14 de junio de 1985, 39.
- (75) El más importante de estos textos es la XVIII Directiva: supresión de ciertas derogaciones previas al artículo 28, párrafo 3 de la directiva 77/388/CEE; COM (184) 649 final, del 10-11-1984, en DOCE, C 947, del 29-12-1984.
- (76) COM (86) 444, del 30-9-1986, en DOCE, C 272, del 28-10-1986, 12.
- (77) COM (72) 225-02, del 23-2-1972, en DOCE, C 43, del 29-4-1972, 25.
- (78) COM (72) 225-03, del 23-2-1972, en DOCE, C 43, del 29-4-1972, 32.
- (79) COM (72) 225-04, del 23-2-1972, en DOCE C 43, del 29-4-1972, 3. (80) COM (73) 123 final, del 1-8-1973, en
- DOCE, C 92, del 31-10-1973, 36.
 (81) DOCE, C 39, del 22 de marzo de
- 1969, 4. (82) *DOCE*, C 39, del 22 de marzo de 1969, 7.
- (83) DOCE, C 163, del 11 de julio de 1977, 24.
- (84) Ver «Programa de armonización fiscal de los impuestos directos», Boletín de la CEE, Suplemento 8/1967. 7.
- (85) DOCE, C 253, del 5 de noviembre de 1975, 2.
- (86) *DOCE.* C 253, del 20 de septiembre de 1984, 5.
- (87) COM (89) 60 final, del 8 de febrero de 1989.
 - (88) DOCE, L. 178, del 8 de julio de 1988, 6.