

# Cuadernos **Jean** **Monnet**

sobre integración europea  
fiscal y económica

## ARMONIZACIÓN FISCAL Y APROXIMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES



Universidad de Oviedo  
*Universidá d'Uviéu*  
University of Oviedo

---

Coordinadora:

**Ana Isabel González González**

Colección  
Cuadernos Jean Monnet  
sobre integración europea fiscal y económica

3

Armonización fiscal y aproximación  
de los sistemas fiscales

Ana Isabel González González  
(coordinadora)



Universidad de Oviedo  
*Universidá d'Uviéu*  
*University of Oviedo*

*Director de*

*Colección:* Mariano Abad Fernández  
catedrático Jean Monnet *ad personam*.

*Consejo científico:*

Adriano di Pietro (Universidad de Bolonia)  
Ana Isabel González González (Universidad de Oviedo)  
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)  
Jaroslaw Kundera (Universidad de Wroclaw)  
Philippe Marchessou (Universidad de Estrasburgo)  
Jesús Ramos Prieto (Universidad Pablo de Olavide)

© 2016 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores

Ediciones de la Universidad de Oviedo  
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo  
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios.  
33011 Oviedo (Asturias)  
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07  
<http://www.uniovi.es/publicaciones>  
[servipub@uniovi.es](mailto:servipub@uniovi.es)

Este libro ha sido sometido a evaluación externa y aprobado por la Comisión de Publicaciones de acuerdo con el Reglamento del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

Esta publicación ha sido financiada gracias al apoyo de la Comisión Europea. El apoyo de la Comisión Europea a la producción de esta publicación no constituye una aprobación de los contenidos que reflejan únicamente las opiniones de los autores y la Comisión no es responsable del uso que pueda hacerse de la información contenida en ella.



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

ISBN: 978-84-16343-43-0

D. Legal: AS 3211-2016

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.

# Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea

Antonio Aparicio Pérez  
(Universidad de Oviedo)

## Resumen:

Uno de los aspectos esenciales de la Unión Europea viene determinado por la existencia de una fiscalidad propia, la cual presenta en la actualidad una doble proyección: la existencia de una imposición propia y la intervención en la fiscalidad de cada uno de los Estados miembros, siendo ésta la labor más compleja y difícil. Esa intervención conlleva la necesidad de que la Unión Europea establezca en tanto se llegue a una plena integración fiscal procesos de armonización y de coordinación fiscal entre y para todos los Estados miembros.

## Palabras clave:

Fiscalidad Unión Europea. Coordinación fiscal. Armonización fiscal. Perspectivas de futuro de la fiscalidad europea.

## Abstract:

One of the essential aspects of the European Union is determined by the existence of a self taxation which currently presents a double projection: the existence of its own taxation and their involvement in the taxation of each of the Member States, which is the most complex and difficult. This intervention involves the need for the European Union to establish processes of harmonization and fiscal coordination between and for all Member States while full fiscal integration is achieved

## Key Words:

Taxation European Union. Fiscal coordination. Tax harmonization. Future prospects of European taxation.

## 1. PROLEGÓMENO

Avanzada ya la etapa de la reconstrucción europea, mirando hacia el futuro seis países europeos se unen para la creación de un mercado común, con la finalidad de señalar el marco para una economía común que sirviese además para evitar nuevas confrontaciones. Es la primera etapa para la creación de la unión política del futuro. En este período se sentaron las bases de ello.

Una segunda etapa viene determinada por el Tratado de Maastricht (Maastricht) por el cual aquél mercado común se transforma en la Unión Europea, ampliándose con ello sus objetivos que dejan de ser meramente mercantiles, y cuyos principales hitos están constituidos por la creación de ámbitos de cooperación intergubernamental como la política exterior y la seguridad interior, la introducción de elementos de unión política y la preparación hacia una Unión Monetaria.

Finalmente, el tercer momento importante está constituido por la aprobación del Tratado de Lisboa, caracterizado por el intento de crear ya una Unión Política.

Pues bien, si en el marco de un simple mercado común era necesaria una misma fiscalidad ésta se hace imprescindible cuando se quiere consolidar una verdadera unión no solo económica sino política. Pero alcanzar esa uniformidad fiscal está muy lejos de conseguirse, por múltiples y diversas razones. Para llegar a ella, si se llega, es necesario antes culminar unas series de etapas.

El problema de armonizar surge, pues,

en todas las uniones económicas; sin embargo, la necesidad de hacerlo se agudiza cuando nos situamos en estadios más avanzados de Integración económica. Ello se deriva de que a mayor grado de integración mayores serán las ventajas de la armonización y mayores los costes de no llevarla a cabo.<sup>1</sup>

En este sentido, se ha dicho, la conveniencia de armonizar será superior en un mercado común que en un área de libre comercio.<sup>2</sup>

1 PAREDES GÓMEZ, R. (1992), p. 29.

2 Vid. SHOUP, C. S. (1980).

Avanzar en esta materia es muy difícil mientras no se cambien la mentalidad de los Estados miembros y no se piense antes en los intereses nacionales que en los comunitarios.

La cuestión fiscal es una de las más sensibles, pues supone siempre la cesión de soberanía nacional y eso aún hoy día es muy difícil de asumir.

Por ello el proceso ha de ser gradual, pero continuo, sin prisa pero sin pausa.

Ya había dicho Jean Monnet en la Declaración del 9 de mayo de 1950: «Europa no se hará de golpe ni es una construcción de conjunto, se hará a través de realizaciones concretas creando una solidaridad de base».

En ese proceso que duda cabe que es pilar importante, pues, la fiscalidad.

Ha de irse hacia un sistema fiscal europeo; pero hasta que se llegue a él ha de operarse sobre dos pilares esenciales: la armonización y la coordinación fiscal.

Mucho se ha hablado y se sigue hablando de estas cuestiones pero no son muchos los avances conseguidos.

## 2. LA ARMONIZACIÓN EN LOS TRATADOS

Armonizar y coordinar aunque son voces autónomas en realidad en gran medida bien pudieran considerarse como sinónimas, pues ambas determinan su contenido en relación con su fin que no es otro que la unificación de esfuerzos para la obtención de un resultado, que en el caso presente no es otro que ese intento de igualación de la fiscalidad entre los distintos países miembros de la Unión Europea que insufla en el mismo una mínima neutralidad impositiva.<sup>3</sup>

---

3 No existe, por otra parte, uniformidad a la hora de definir lo que es la armonización fiscal. En efecto, un sector doctrinal entiende que la armonización no es un instrumento para conseguir un fin, esto es, un sistema fiscal neutral sino que presenta valores propios, entre ellos, el considerar que la armonización juega un papel intrínsecamente político y no meramente instrumental; otro sector entiende la armonización fiscal como una salvaguarda de la política fiscal de los Estados miembros (GUTIÉRREZ LOUSA, M., 2010, pp.65-66).

Si bien, en la práctica parece que la armonización se aplica más al intento de conjunción de las normas fiscales de los países miembros mientras que la coordinación va dirigida a la colaboración, eso sí uniformizada, de diferentes normas para la búsqueda de un actuar común.

O como ha indicado la profesora VILLAR (2011, p. 91)

la armonización fiscal constituye un concepto instrumental y dinámico al servicio del mercado interior que pertenece al plano jurídico mientras que la coordinación fiscal se mueve en el nivel político y de cooperación intergubernamental, si bien en nuestros días se considera parte del denominado soft law (derecho blando) al contenerse en comunicaciones y recomendaciones de la Comisión Europea, de manera que en la práctica se desdibuja esta clásica y nítida separación conceptual.

Se plantea como un medio para eliminar las restricciones que se oponen al logro de la unión económica.<sup>4</sup>

### *2.1. Potestad tributaria de la Unión Europea*

La potestad tributaria en materia de fiscalidad se limita a establecer unos principios básicos que todos los miembros de la Unión deben cumplir, a saber: libertad de circulación de bienes, personas y servicios, de modo que las normas fiscales no sean obstáculo para ello, no discriminación, armonización básica de las legislaciones entre los países miembros y ya en el orden interno luchar por la coordinación.

### *2.2. La normativa de armonización*

Un primer paso en esa necesaria igualdad fiscal vino determinada por un proceso de armonización de los impuestos de entre los distintos Estados miembros.

---

4 PAREDES GÓMEZ, R., (1992), p. 29.

Para poder ponerse en marcha un Mercado Común era necesario sentar al menos las bases de una mínima igualdad fiscal. En este sentido ya el artículo 2 del Tratado de la Comunidad Económica Europea de 27 de marzo de 1957, establecía como misión de la Comunidad

promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran,

precepto que en gran medida fue recogido en el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992.

A su vez, en el artículo 3 del Tratado de la Comunidad Económica Europea se señalaba que para alcanzar los fines indicados en el artículo 2 la acción de la Comunidad implicará entre otras actuaciones:

a) La supresión, entre los Estados miembros de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente; b) El establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros Estados; c) La supresión entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales. [...] f) El establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no será falsificada en el mercado común; h) La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.

Para hacer realidad esos objetivos, la Unión Europea exige unos determinados comportamientos a los Estados miembros, muchos de los cuales inciden y tienen una importante trascendencia fiscal, lo que hace que los Estados miembros y sus distintos territorios, en su caso, deban de ajustarse a ellos y tenerlos en cuenta al diseñar su modelo fiscal.

En este orden de cosas el Tratado de la Comunidad Económica Europea dedicó los artículos 95, 96 y 98 (artículos 90, 91 y 92 del Texto Consolidado), hoy artículos 110 a 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a establecer distintas restricciones a los Estados miembros en materia de fisca-

lidad con el fin de evitar obstáculos a la libre realización del mercado común y a los logros de diversos objetivos comunitarios.

Dentro de esas restricciones se recogen la prohibición de evitar discriminaciones y restricciones al libre comercio, pero, debiéndose tener en cuenta, que en modo alguno esos preceptos permiten que la legislación comunitaria invada el ámbito de competencia de los Estados miembros en materia de imposición directa.

Por otra parte, el artículo 100 del Tratado (artículo 94 del Texto Consolidado), hoy artículo 115 del Tratado de Funcionamiento del Mercado Común reconoce al Consejo previa consulta al parlamento Europeo y al Comité Económico y Social la posibilidad de aprobar directivas para aproximar las disposiciones legislativas o reglamentarias de los Estados miembros que afecten de forma directa al establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

Estos preceptos han sido la base, y en consecuencia, se han utilizado esencialmente en el ámbito de la imposición indirecta, espacio en el que la labor integradora y armonizadora llevada a cabo por la Comunidad ha sido más intensa.

### *2.3. Enfoques armonización*

Tradicionalmente se habla de tres enfoques en el proceso de armonización: enfoque igualación, aproximación y diferencial.

El enfoque de igualación parte del hecho de que un cambio fiscal es armonizador si deriva a impuestos iguales e idénticos tipos impositivos.

Su valoración ha de ser positiva en la medida en que se basaría en su conformidad con un objetivo esencial de la Unión Europea que es el fomento de la competencia y por constituir el mecanismo ideal para alcanzar una futura unión política.

Ahora bien, este enfoque se ha criticado sobre la base de las tres consideraciones siguientes:

En primer lugar, porque tal igualación en el momento actual no es alcanzable ya que los Estados integrantes de la Unión Europea son reacios a ceder soberanía en este ámbito.

En segundo lugar porque la plena igualación «puede no ser necesaria para el logro de los objetivos del mercado común. En la medida que pueden subsistir diferencias impositivas que no distorsionen el tráfico de bienes, personas, servicios y capitales».<sup>5</sup>

En tercer lugar, este enfoque no sería válido si entre los Estados miembros existen diferencias socioeconómicas, ideológicas, etc., que justifiquen las diferencias fiscales.<sup>6</sup>

El enfoque de aproximación se basa en la necesidad de acercamiento progresivo en el tiempo de los diferentes gravámenes.

La aproximación se producirá sólo «respecto de aquellas figuras tributarias especialmente vinculadas a los objetivos del mercado común, y sólo en la medida necesaria para no obstaculizar el logro de estos objetivos».<sup>7</sup>

El alcance de integración con este enfoque es menor que con el anterior ya que se defienden impuestos con una misma estructura pero pudiendo tener tipos impositivos diferentes, con lo que la cesión de soberanía es mucho menor, y, por ende más aceptable por los Estados miembros.

Este enfoque presenta, en suma,

mayores posibilidades de aplicación práctica debido a que exige un menor grado de cesión de soberanía. Los países conservan parte del control sobre sus instrumentos tributarios, pudiendo utilizarlos para el logro de objetivos planteados a nivel nacional.<sup>8</sup>

El enfoque diferencial parte de la necesidad de tener en cuenta los objetivos de la Unión Europea ya que los Estados miembros deben ajustar sistemáticamente sus estructuras fiscales para maximizar el bienestar social.

La filosofía es distinta del enfoque igualación, pues en el enfoque diferencial el sistema fiscal juega un papel más activo en la búsqueda de los objetivos de política económica siendo posible la utilización de los diferenciales fiscales.

---

5 GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010), p. 63.

6 PAREDES GÓMEZ, R. (1992), p. 32.

7 GUTIÉRREZ LOUSA, M., (2010), p. 63

8 PAREDES GÓMEZ, R., (1992), p. 32.

El problema está en determinar cuáles son las diferencias fiscales que pueden maximizar el bienestar social.

El análisis se debe desarrollar

introduciendo una matriz de criterios en donde se trata de reflejar la influencia que un determinado cambio fiscal ejercerá sobre una serie de objetivos definidos en distintos ámbitos. Los objetivos básicos son: eficiencia asignativa a corto plazo, estabilidad interna y externa y crecimiento.<sup>9</sup>

Por otra parte, se ha resaltado que la ventaja de este enfoque es que permite la integración de criterios económicos y la decisión política.<sup>10</sup>

Para el caso de que se busque más rápidamente una unión política Sería más conveniente la armonización como igualación, debiendo resaltarse, por otra parte, que en un Estado federal será más apropiado el enfoque diferencial, frente, por el contrario, en un mercado común como la C.E.E en el que el segundo supuesto está más cercano a la realidad y, por este motivo, deberían concentrar sus esfuerzos en el problema empírico de calcular los costes de bienestar asociados a la igualación fiscal en el marco de la C.E.E.<sup>11</sup>

#### *2.4. Estrategias de armonización*

Dos son las estrategias definidas por la doctrina en el proceso de armonización fiscal: la llamada armonización competitiva y la denominada armonización institucional.

La primera estrategia no precisa de acciones coordinadas o dirigidas por las instituciones comunitarias ya que cualquier grado de aproximación entre las disposiciones fiscales se produciría a través del libre juego de las leyes del mercado a través de las competencias fiscales entre los Estados miembros.

9 GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010), p. 64.

10 *Ibidem.*

11 PAREDES GÓMEZ, R., (1992), p. 34.

El problema que plantea esta estrategia es que mientras se llega a esa armonización, los impuestos no serían neutrales para determinar la localización de bienes, factores o servicios productivos posibilitándose, además, por otra parte, prácticas de elusión y evasión fiscales.<sup>12</sup>

La segunda estrategia, esto es, la armonización institucional, consiste en que la armonización se producirá a un nivel fijado por la autoridad comunitaria, previo acuerdo de los Estados miembros.

Esta estrategia, como se reitera doctrinalmente, produce ventajas e inconvenientes:

Entre las primeras está evitar los problemas generados por la competencia fiscal, equidad internacional, neutralidad en exportaciones de capital dentro de la Comunidad Económica, equidad horizontal interpersonal en el plano europeo, posibilidad de aplicar políticas redistributivas a nivel europeo, reducción de la incertidumbre y fomento del sentimiento de unidad.<sup>13</sup>

Como inconvenientes cabrían citarse la neutralidad en la exportación de capital entre la Unión Europea y el resto del mundo, cesión de soberanía y equidad interpersonal.<sup>14</sup>

### 3. LA COORDINACIÓN FISCAL

#### 3.1. Aspectos generales

La coordinación fiscal tiene como objetivo básico evitar las distorsiones producidas por la diversidad fiscal manteniendo la soberanía de los Estados miembros.

Esta coordinación donde ha dado sus mayores frutos ha sido en el ámbito de la imposición indirecta, siendo menores los éxitos en el marco de la imposición directa.

---

12 Cfr. GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010), p. 66.

13 *Ibidem*, p. 67.

14 *Ibidem*, p. 67.

También es cierto que es más fácil actuar en el ámbito de la imposición indirecta, gravámenes sobre circulación, sobre el consumo o sobre el gasto, ya que la propia naturaleza de la materia imponible permite conseguir la neutralidad fiscal entre los distintos países mediante el gravamen en el país de destino.

En definitiva, como se ha reiterado

a la desgravación de las exportaciones con devolución de la carga interna soportada y al sometimiento de las importaciones a una carga equivalente a la que habrían soportado los productos importados de haberse obtenido en el interior del país.<sup>15</sup>

En la imposición directa, por el contrario no existe un único criterio de asignación impositiva, pues puede seguirse el criterio de territorialidad o el personalista, con lo que se producen distorsiones en la aplicación de la fiscalidad.

### *3.2. Los instrumentos de coordinación*

En ese intento de evitar distorsiones y hacer más fluida la fiscalidad entre los distintos países miembros se han ido adoptando muy diversas disposiciones al respecto.

En ese proceso de igualación fiscal la Unión Europea ha aprobado, asimismo, todo un conjunto de disposiciones para la coordinación en materia fiscal.

Estas disposiciones las podemos agrupar en tres apartados: normas para asistencia mutua entre las diversas Administraciones, normas de transparencia y normas de homogeneización.

Dentro del grupo primero encuadramos todos aquellos reglamentos que de forma directa inciden en la asistencia mutua entre administraciones.

---

15 *Ibíd.*, p. 71.

Entre esas normas se han aprobado instrumentos de coordinación y asistencia mutua entre las diversas Administraciones, a saber: Reglamento (CE) 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria, Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude fiscal en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reglamento (UE) 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los Impuestos Especiales.

El Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, cuya entrada en vigor se inició en enero de 2012 ha supuesto un enorme avance en la coordinación intracomunitaria; y ello, por, en primer lugar, establecer la exigencia a los Estados miembros de comprobar la correcta aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido adeudado en su propio territorio y por la obligación de ayudar a otros Estados miembros a garantizar la adecuada aplicación del gravamen relativo a la actividad realizada en su territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro, y en segundo lugar, por la creación de un sistema de información específico el EUROFISC.

Además, en primer lugar, este Reglamento

homogeneiza el control del ROI –Registro de Operadores Intracomunitarios– estableciendo obligaciones mínimas respecto del alta censal y posibilitando, como ya es una realidad, la confirmación de la validez o invalidez de los números de identificación a efectos del IVA en Internet.

En segundo lugar, también exige a los Estados miembros una base de datos, de acceso automatizado mediante un sistema de mensajería, que permita a los Estados el conocimiento de unos datos mínimos de los diferentes operadores en lo relativo a su volumen de operaciones intracomunitarias, su tipo de actividad, su fecha de inicio o el número de consultas existentes sobre el mismo.

Y en tercer lugar, aprovechando la reciente experiencia práctica adquirida a raíz de la aplicación del anterior Reglamento (CE) nº1798/2003 en el marco de la lucha contra el fraude «carrusel» apuesta por la instauración de un mecanismo de intercambio de información más rápido que cubra información más extensa y selectiva para luchar de forma eficaz con-

tra el fraude. Es sin duda ésta la gran novedad del presente Reglamento que establece, con efectos desde el 1 de noviembre de 2010, una red descentralizada sin personalidad jurídica denominada EUROFISC, para todos los Estados miembros, para promover y facilitar una cooperación multilateral y descentralizada que permita luchar de forma selectiva y rápida contra tipos específicos de fraude.<sup>16</sup>

Pues bien, en el marco del presente Reglamento se establece una red descentralizada sin personalidad jurídica denominada Eurofisc, para todos los Estados miembros, para promover y facilitar una cooperación multilateral y descentralizada que permita luchar de forma selectiva y rápida contra tipos específicos de fraude, cuya regulación específica se recoge en sus artículos 33 a 37.<sup>17</sup>

16 GARCÍA VARELA, A., (2011), pp. 183-184.

17 El artículo 33, de dicha disposición establece: 1. Para promover y facilitar la cooperación multilateral en la lucha contra el fraude del IVA, el presente capítulo establece una red para el intercambio rápido de información selectiva entre los Estados miembros (denominada en lo sucesivo «Eurofisc»). 2. En el marco de Eurofisc, los Estados miembros: a) establecerán un mecanismo multilateral de alerta temprana para combatir el fraude en el IVA; b) coordinarán el intercambio rápido de información selectiva en las áreas temáticas en las que será operativo Eurofisc (denominadas en lo sucesivo «ámbitos de trabajo de Eurofisc»); c) coordinarán el trabajo de los funcionarios de enlace de Eurofisc de los Estados miembros participantes en respuesta a las alertas recibidas. El artículo 34, añade: Los Estados miembros participarán en los ámbitos de trabajo de Eurofisc de su elección y podrán también decidir dar por terminada su participación. 2. Los Estados miembros que hayan decidido participar en un ámbito de trabajo de Eurofisc participarán activamente en el intercambio multilateral de la información selectiva entre todos los Estados miembros participantes. 3. La información intercambiada será confidencial, tal como establece el artículo 55. El artículo 35, dice: La Comisión proporcionará a Eurofisc respaldo técnico y logístico. La Comisión no tendrá acceso a la información a la que se refiere el artículo 1, que pueda ser intercambiada por Eurofisc. El artículo 36, establece: 1. Las autoridades competentes de cada Estado miembro designarán, al menos, un funcionario de enlace de Eurofisc. Los funcionarios de enlace de Eurofisc serán funcionarios competentes en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), y realizarán las actividades mencionadas en el artículo 33, apartado 2. Estos funcionarios seguirán siendo responsables únicamente ante sus respectivas administraciones nacionales. 2. Los funcionarios de enlace de los Estados miembros participantes en un determinado ámbito de trabajo de Eurofisc (en lo sucesivo, «los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes») designarán un coordinador (en lo sucesivo, «el coordinador de los ámbitos de trabajo de Eurofisc») entre los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes, por un período limitado de tiempo. Los coordinadores de los ámbitos de trabajo de Eurofisc: a) reunirán la información recibida de los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes y harán que toda la información se encuentre disponible para los demás funcionarios de enlace de Eurofisc participantes. La información se intercambiará por vía electrónica; b) se asegurarán de que la información recibida de los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes es tratada según lo convenido por los participantes en el ámbito de trabajo y pondrán el resultado a disposición de los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes; c) aportarán información de retorno a los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes. Y el artículo 37 finaliza: señalando que los coordinadores de los ámbitos de trabajo de Eurofisc presentarán un informe anual de las actividades de todos los ámbitos de trabajo al Comité mencionado en el artículo 58, apartado 1.

También se han ido realizando esfuerzos en el marco de la imposición directa. En este sentido cabe citar la Directiva 2011/16/CE del Consejo, de 15 de febrero que viene a sustituir a la Directiva 77/799/CEE, que queda derogada con efectos de 1 de enero de 2013.

Esta Directiva supone un avance importante tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo.

Desde el punto de vista cualitativo porque concreta la obligaciones de los Estados miembros y desde el cuantitativo porque establece nuevas obligaciones. Así se ha escrito

Primero, porque amplía el ámbito de aplicación (objetivo) de la directiva a todos los impuestos directos e indirectos, incluidas las cotizaciones obligatorias de Seguridad Social (a excepción del IVA y de los impuestos especiales que ya tienen su propia formativa), lo que es evidente redundará en una gestión tributaria más eficaz. Desde un punto de vista subjetivo cubre, además, a todas las personas físicas y jurídicas de la Comunidad, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidos los fondos fiduciarios, las fundaciones, las sociedades de inversiones, o cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros.

En segundo lugar porque consagra y concreta el intercambio automático de información, como regla general frente a la actual preferencia por un sistema de intercambio con previa solicitud. Los supuestos concretos en los que el intercambio automático puede resultar más efectivo para las diferentes categorías de renta y de capital se considera que son las rentas del trabajo, las retribuciones y primas de directivos, los dividendos, las ganancias de capital, regalías, productos de seguros de vida u otra naturaleza, pensiones, propiedades de bienes inmuebles, rentas sobre los mismos, o cualesquiera otros que redunden en mayores posibilidades de control de las Administraciones tributarias de la Unión Europea. Será a partir de 2015, cuando cinco de las ocho categorías antes señaladas se comunicarán automáticamente con la sola condición de que la misma esté fácilmente disponible. Además, el 1 de julio de 2017, la Comisión presentará un informe y si lo considera necesario solicitará ampliar a las ocho categorías de renta la automatización del intercambio de información. La Directiva además limita los plazos para el suministro de información con el objeto de garantizar que el intercambio de información es oportuno y, por lo tanto, eficaz.

En tercer lugar porque introduce, como novedad más destacada, una regulación más exhaustiva de la participación en las investigaciones administrativas de inspectores de otro Estado miembro y la práctica de controles multilaterales. De esta forma, de la mera posibilidad que se menciona en la normativa actual, se pasa, en esta propuesta de directiva, a una mayor concreción y detalle en el procedimiento, lo que debe facilitar la presencia y

participación de funcionarios de un Estado miembro en otro, cuando las circunstancias así lo aconsejen.<sup>18</sup>

Dentro del grupo segundo, recogemos todos aquellos esfuerzos encaminados a la supresión del secreto bancario.

A este respecto la Directiva 2011/16/CE del Consejo de 15 de febrero encierra una propuesta de Directiva en la que se establezcan los mecanismos más adecuados para una mayor transparencia en la información fiscal y se consolida la tendencia a la supresión del secreto bancario.

A su vez, la Directiva 2014/107/UE, del Consejo de 9 de diciembre modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad

Esta Directiva introduce un intercambio automático de información a partir del 1 de enero 2015. Se hará sobre cinco categorías de renta y patrimonio -ingresos del empleo, los honorarios del director, los productos de seguros de vida no cubierta por otras directivas, las pensiones, la propiedad y los ingresos procedentes de bienes inmuebles.

En 2017 entrarán en vigor tres nuevas áreas sobre las que habrá que informar: dividendos, ganancias de capital y cánones. Además, hará desaparecer la condición de que la información esté disponible para tres de las ocho categorías.<sup>19</sup>

El intercambio automático de la información implica la transmisión sistemática y periódica de información a granel de los contribuyentes por el país fuente de ingresos hacia el de residencia del contribuyente, sobre diversas categorías de ingresos -por ejemplo, los dividendos, Intereses, regalías, salarios, pensiones.<sup>20</sup>

En lo referente a la homogeneización fiscal merece destacarse, en el ámbito de la imposición directa, la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio, que tiene por objeto permitir que los rendimientos del ahorro, en forma

18 GARCÍA VALERA, A., (2011), p. 185.

19 *Ibidem*

20 *Ibidem*

de pago de intereses efectuado en un Estado miembro en favor de personas físicas con residencia en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro.

Por último, otro instrumento de coordinación viene constituido por la aprobación de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo sobre asistencia mutua en materia recaudatoria.<sup>21</sup>

Esta Directiva procede a extender el ámbito objetivo de aplicación del modelo de Asistencia Mutua Comunitaria, en materia de recaudación, pues ya no se limita a un listado cerrado de tributos, como hacia la Directiva anterior, sino que lo extiende esencialmente a todo tipo de tributos e ingresos de derecho público, referidos a cualquier tipo de titular público del mismo (no sólo el Estado). El punto de conexión no es la nacionalidad del deudor sino el Estado miembro donde nace el crédito tributario o ingreso público que se quiere cobrar. Queda pendiente de decidir quién será el organismo centralizador, que en nuestro caso parece que debe ser la Agencia Tributaria.

La asistencia mutua en materia de recaudación se inspira en los siguientes cuatro pilares:

La autoridad requerida debe proporcionar a la autoridad requirente la información que esta última precise para el cobro de los créditos nacidos en su propio Estado miembro, permitiendo, es su caso, la presencia en sus oficinas

---

21 La Ley General Tributaria española, 58/2003, de 17 de diciembre, dio cobertura a todos los tipos de actuaciones de asistencia que la Administración tributaria española pueda solicitar o tenga que prestar a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, incluyendo las derivadas de la Directiva 2011/16/UE. El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público incluye en la Ley General Tributaria un conjunto de disposiciones para incorporar los principios y normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por la aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados Miembros de la Unión europea o en el marco de los convenios para evitar la Doble imposición o de otros convenios internacionales. Por Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, se adaptan normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

administrativas y la participación en las investigaciones administrativas de los funcionarios del Estado requirente.

La asistencia incluye la notificación al deudor de todos los documentos relativos a los créditos que emanen de un Estado miembro, y que se comunicarán desde el mismo por medios normalizados de carácter telemático.

La autoridad requerida debe proceder asimismo, a petición de la autoridad requirente, al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente a partir del título jurídico único estandarizado emitido por el mismo y que actuará como providencia de apremio.

Se permite que el Estado requerido pueda adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de dichos créditos a partir de aquel documento.<sup>22</sup>

La presente Directiva se aplicará a los créditos correspondientes al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión;

A las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (Feaga) y del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader), incluidos los importes que hayan de recaudarse en el marco de estas acciones;

A las exacciones y otros derechos previstos en la organización común de mercado del sector del azúcar.<sup>23</sup>

Los países de la Unión Europea debían notificar a la Comisión quién constituye su autoridad o autoridades nacionales competentes antes del 20 de mayo de 2010 para su publicación en el Diario Oficial. Cada autoridad competente designará una oficina central de enlace que se encargará de los contactos con los demás países de la Unión Europea en lo referente a este ámbito<sup>24</sup>.

22 Vid. artículos 5 a 16 de la citada Directiva.

23 Vid. artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

24 Vid. artículo 4 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

Respecto a las solicitudes de información se establece que cualquier autoridad competente facilitará toda información que sea previsiblemente pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos, con las excepciones siguientes:

En los casos en los que la autoridad requerida no estuviere en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido;

Que revelaran un secreto comercial, industrial o profesional;

O que la comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del país de la Unión Europea requerido.<sup>25</sup>

Respecto a la solicitud de notificación de documentos, con carácter general, se establece:

En el caso de que se solicite notificación de documentos relativos a créditos, la autoridad requerida notificará al destinatario todos los documentos que emanen del país de la Unión Europea requirente y se refieran a un crédito o a su cobro.

La solicitud de notificación deberá incluir información relevante, como el nombre y la dirección del destinatario, la finalidad de la notificación, una descripción de la naturaleza y el importe del crédito, y los datos de contacto de las oficinas responsables de los documentos, en las que se puede obtener información adicional.<sup>26, 27</sup>

Respecto a los procedimientos de cobro, a su vez, se establece:

Antes de presentar una petición de cobro, la autoridad requirente deberá agotar los demás procedimientos oportunos de cobro a su disposición, salvo en los casos en los que resulta evidente que la persona afectada no dispone de bienes o que estos son insuficientes a efectos del cobro en el país de la Unión Europea requirente, pero sí dispone de los bienes necesarios en el país de la Unión Europea requerido o si la aplicación de otros procedimientos da lugar a dificultades desproporcionadas.<sup>28</sup>

---

25 Vid. artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

26 Vid. artículo 8 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

27 [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri...](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri...), 24 de marzo de 2016.

28 [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri...](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri...), 24 de marzo de 2016.

Toda petición de cobro deberá ir acompañada de un instrumento uniforme que permita la adopción de medidas de ejecución en el país de la Unión Europea requerido.<sup>29</sup>

La autoridad competente requerida hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro requirente aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares. Si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro aplicables a los créditos relativos al impuesto sobre las personas físicas.<sup>30</sup>

En cuanto a las controversias suscitadas en relación con los créditos la Directiva establece que los litigios relacionados con el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido, y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por la autoridad competente del Estado miembro requirente recaerá en el ámbito de revisión de las instancias competentes del Estado miembro requirente. Los litigios relacionados con la validez de una notificación realizada por una autoridad competente del país de la Unión Europea requerido se someterán al arbitraje de la autoridad competente de dicho país.<sup>31, 32</sup>

La autoridad requirente podrá presentar peticiones de cobro de créditos impugnados. Si la impugnación resulta favorable, la autoridad requirente será responsable de la devolución de la cantidad cobrada, junto con las indemnizaciones debidas.<sup>33, 34</sup>

Respecto a la modificación o retirada de la solicitud de asistencia en materia de cobro se fija que la autoridad requirente informará inmediatamente

29 *Ibidem*.

30 Vid. artículo 13. 1 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

31 Vid. Vid. artículo 14. 1 y 2 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

32 [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=...](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=...), 24 de marzo de 2016.

33 Vid. artículo 14. 4, apartado tercero.

34 [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=...](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=...), 24 de marzo de 2016.

a la autoridad requerida cualquier modificación o retirada de su solicitud de cobro, indicando los motivos de dicha modificación o retirada.<sup>35</sup>

Por último en relación con las medidas cautelares se establece que a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.<sup>36</sup>

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.<sup>37</sup>

La solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente.<sup>38</sup>

Cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el país de la Unión Europea requirente sea impugnado en el momento de efectuar la solicitud, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares, siempre que lo permita su legislación nacional, para garantizar el cobro si así se lo solicita la autoridad requirente.<sup>39</sup>

Respecto a los límites de las obligaciones de la autoridad requerida se establecen:

La autoridad requerida no tendrá la obligación de conceder la asistencia prevista en los artículos 10 a 16 cuando, debido a la situación del deudor,

---

35 Vid. artículo 15.1 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

36 Vid. artículo 16.1, apartado primero de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

37 Vid. artículo 16.1, apartado segundo de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

38 Vid. artículo 16.2, de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

39 [eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri...](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri...), 24 de marzo de 2016.

el cobro del crédito pueda crear graves dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido, y siempre que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en ese Estado miembro permitan tal excepción en relación con los créditos nacionales.<sup>40</sup>

La autoridad requerida no tendrá la obligación de conceder la asistencia prevista en los artículos 5 y 7 a 16 cuando la petición inicial de asistencia efectuada con arreglo a los artículos 5, 7, 8, 10 o 16 se refiera a créditos de más de cinco años, que empezarán a contar a partir de la fecha de su vencimiento en el Estado miembro requirente, hasta la fecha de la solicitud inicial de asistencia.<sup>41</sup>

No obstante, en caso de que se impugne el crédito o el instrumento inicial que permita su ejecución en el Estado miembro requirente, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del momento en que se determine en el Estado miembro requirente que el crédito o el instrumento que permita su ejecución ya no puede impugnarse.<sup>42</sup>

Asimismo, en caso de que las autoridades competentes del Estado miembro requirente concedan un aplazamiento del pago o un plan de pago a plazos, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del vencimiento del plazo completo de pago.<sup>43</sup>

Sin embargo, en estos casos la autoridad requerida no estará obligada a conceder la asistencia respecto de los créditos de antigüedad superior a diez años, contados a partir de la fecha en que el crédito hubiese debido pagarse en el Estado miembro requirente.<sup>44</sup>

Los Estados miembros no estarán obligados a conceder ayuda en caso de que el importe total del crédito cubierto por la presente Directiva para el que se solicite la asistencia sea inferior a 1.500 EUR.

La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que sea satisfecha la petición de asistencia.<sup>45</sup>

40 Vid. artículo 18.1 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

41 Vid. artículo 18.2, párrafo primero, de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

42 Vid. artículo 18.2, párrafo segundo de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

43 Vid. artículo 18.2, párrafo tercero de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

44 Vid. artículo 18.2, párrafo cuarto de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

45 Vid. artículo 18.4 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

Finalmente, dentro del marco de cooperación y colaboración fiscal ha de recordarse que la Unión Europea viene aprobando Planes de acción para obstaculizar las conductas de fraude y evasión fiscales.

Así, el 17 de junio de junio de 2015 la Comisión Europea ha publicado otro Plan de Acción para obstaculizar las conductas en fraude a la ley realizadas sobre todo por parte de empresas multinacionales que, aprovechando las asimetrías entre los diferentes sistemas fiscales de los Estados miembros, consiguen reducir de manera consistente sus obligaciones tributarias. Para alcanzar este objetivo-que conllevaría el pago de la cuota de impuestos en el país en el que se obtienen los beneficios-la Comisión ha propuesto diferentes medidas. La primera sería el relanzamiento de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BIICIS), que ofrece a las empresas transfronterizas un marco de reglas único para calcular los beneficios producidos en todo el territorio de la Unión. La segunda consiste en la publicación, por primera vez, de una lista europea de paraísos fiscales destinada posiblemente a sustituir la práctica actual de elaboración por cada país de su propio listado de referencia.<sup>46</sup>

#### 4. LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN EL MARCO DE LA ARMONIZACIÓN Y COORDINACIÓN FISCALES

Ha sido, no obstante, la labor llevada a cabo por la Jurisprudencia comunitaria sobre la base de los objetivos a alcanzar señalados como fundamentos del Mercado Común en un principio, luego de la Unión Europea, en especial, en relación con las llamadas cuatro libertades básicas: libertad de movimientos de personas, cosas, capitales y servicios, la que ha ido delimitando el poder tributario de los Estados miembros, y sentando las bases de armonización.

Los puntos de partida básicos utilizados por el Tribunal han sido dos: el principio de libertad, que se proyecta en todo el ámbito comunitario y el principio de no discriminación.

---

46 IPPOLITO, M., (2016).

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha señalado que la citada cláusula general de no discriminación sólo ha de emplearse cuando no exista otra disposición en el Tratado que pueda invocarse en el caso concreto planteado.

Respecto a la libertad de circulación de personas el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha contribuido especialmente a confirmar que razones impositivas no pueden obstaculizar la circulación de las personas.

La libre circulación de personas puede, a su vez, proyectarse en dos direcciones: en la de la libre circulación de trabajadores y en la de libertad de establecimiento. Estas libertades lo mismo que la libertad de circulación de mercancías van más allá de la regla de no discriminación por razón de la nacionalidad para reconocer que están prohibidas todas las restricciones a la libre circulación de personas.<sup>47</sup>

La libre circulación de trabajadores significa el reconocimiento del derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro a otro Estado miembro con la finalidad de realizar un trabajo asalariado en cualquier actividad económica.

Esta libertad de circulación se reconoce básicamente en los artículos 39 a 42 del Texto Consolidado de la Unión Europea (antiguos artículos 41 a 48).

La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha ido reiteradamente afirmando este principio.

Así, a título de ejemplo podemos citar la Sentencia de 3 de julio de 1974, caso Casagrande, asunto 9/74, en el que se señalaba que este principio opera en aquellas materias reservadas a los Estados miembros incluso si no están contempladas en el Tratado de la Comunidad Económica Europea.<sup>48</sup>

En cuanto a la libertad de establecimiento se puede decir que es una modalidad de la libertad de circulación de las personas, si bien en muchos casos se muestra con sustantividad propia.

Esta libertad aparece regulada en los artículos 43 a 48 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (antiguos artículos 52 a 58) y conforme a ella

47 APARICIO PÉREZ, A., (2008), p. 2.

48 *Ibidem*, p. 3.

se reconoce a los nacionales de un Estado miembro el derecho a acceder en otro Estado comunitario a actividades no asalariadas y a desarrollarlas allí, así como a la posibilidad de establecer y gestionar empresas en las mismas condiciones que los nacionales de ese Estado.

El principio de la libertad de establecimiento otorga en materia fiscal determinados derechos a sus titulares.

Así a las entidades y personas jurídicas en relación con el Estado de la fuente les otorga el derecho a un trato igual a las sociedades nacionales de un Estado con el exigido a los establecimientos permanentes de terceros países comunitarios en dicho territorio. Así se reconoce en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, caso Schumacker, asunto C-279/93.

Lo mismo cabe decir en relación con las personas físicas.

Así, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 27 de junio de 1996, caso Asscher, asunto C-107/94, entendió que la aplicación a un no residente de un tipo impositivo superior al aplicable a los residentes constituía una infracción de la normativa comunitaria en relación con el principio de la libre circulación de trabajadores y de establecimiento.

Frente al Estado de la fuente también este principio genera una serie de derechos en el ámbito fiscal.

Así para las entidades y personas jurídicas se les extienden los efectos del artículo 43 (antiguo artículo 52) del Tratado de la Comunidad Económica Europea permitiendo invocar la libertad de establecimiento no sólo frente al Estado en el que se realiza una determinada inversión sino también frente a aquél Estado de nacionalidad de una persona física o jurídica cuando existe algún elemento transnacional. Esto es, en todo caso, el principio de libertad de establecimiento permite invocarle contra su Estado de nacionalidad y no sólo contra el Estado donde se realice la inversión directa o contra el Estado en el que es residente pero no nacional.<sup>49</sup>

Y lo mismo cabe decir para las personas físicas. Así, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la Sentencia de 11 de marzo de 2004, caso

---

49 *Ibidem.*

Lasteyrie du Saillant, asunto 9/02, el Tribunal se pronuncia garantizando el principio de libertad de establecimiento y de igualdad de trato oponiéndose a aquellas normas internas orientadas a favorecer a los residentes o a proteger las bases imponibles nacionales.

El Tratado de la Comunidad Económica Europea dedica toda una serie de preceptos a garantizar la libre circulación de mercancías, resaltando a tal efecto, los artículos 23 y 25 (antiguos artículos 9 y 12, hoy artículos 28 a 37 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), a prohibir el establecimiento de gravámenes aduaneros o de medidas de efecto equivalente (artículos 28 a 30 (antiguos artículos 30, 34 y 36, hoy artículos 30 a 36 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea); a exigir la adaptación de los monopolios fiscales (artículos 87 a 89, antiguos artículos 92 a 94, hoy artículos 37 y 106 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), y a prohibir las ayudas de Estado que afecten al comercio intracomunitario (artículo 90, anterior artículo 95, hoy artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

La mayoría de estas disposiciones afectan de forma directa a la imposición indirecta.

No obstante, ha de recordarse que los artículos 23, 25 y 28 a 30, hoy artículos 28 a 37 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, si bien de forma indirecta afectan también a la imposición directa, habiendo servido los mismos, además, para fundamentar en gran medida la acción del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en pro de las libertades básicas señaladas.

Muchas son las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea relativas a la prohibición de establecer restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación y de medidas de efecto equivalentes.

Entre estas, a título de orientación y ejemplo, cabe citar las Sentencias de 24 de noviembre de 1993, caso Keck, asuntos acumulados C-267/91 y C-268/91 y la Sentencia de 7 de marzo de 1990, caso Krant, asunto C-69/88, debiendo resaltar que la relevancia de esta última Sentencia estriba en que situó los incentivos fiscales a la inversión en materia de la imposición sobre las sociedades en el ámbito de influencia de las libertades comunitarias y ello

a pesar de que el Tratado de la Comunidad Económica Europea no contiene ninguna referencia explícita a la imposición directa.<sup>50</sup>

Pero también como sabemos la libre circulación de mercancías admite restricciones. Así, en la Sentencia de 20 de febrero de 1979, caso Rewe-Zentral Ag, asunto 120/78, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea reconoció que ciertas medidas de carácter restrictivo que obstaculicen la libre circulación de mercancías podrían estar justificadas para salvaguardar la efectividad de los controles fiscales, la protección de la salud pública, la equidad de las transacciones comerciales y la protección de los consumidores.

Es la doctrina de las llamadas «exigencias imperativas de interés general» que sirven para crear excepciones a la aplicación de las normas del Tratado de la Comunidad Económica Europea en materia de libre circulación de mercancías. Ahora bien, estas restricciones, al igual que las excepciones del artículo 30 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, deben interpretarse de forma estricta y se encuentran sujetas a un control de proporcionalidad. Además, no deben ocultar una discriminación arbitraria o una restricción encubierta al comercio intracomunitario.<sup>51</sup>

Otra de las libertades básicas defendidas por la Unión Europea, y que presenta, además, una significación especial es la libertad de circulación de capitales.

Muchos han sido, también, los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea recalando la obligatoriedad de la libre circulación de capitales, debiendo, ahora citar la Sentencia de 23 de noviembre de 1978, caso Thompson, asunto 7/78 y la Sentencia de 11 de noviembre de 1981, caso Casati, asunto 203/80.

Pero, asimismo, lo mismo que en otras libertades comunitarias existen ciertas excepciones a la libre circulación de capitales.

Estas excepciones son las derivadas, en lo que aquí estamos analizando, de los artículos 57. 2, 58, 59 y 60 (antiguos artículos 73 C, 73 D, 73 F y 73 G, hoy artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

---

50 CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y TRAPÉ VILADOMAT, M. (COORD. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), (2007), p. 662.

51 *Ibidem*, pp. 661-662.

Excepciones que se concretan en: Admitir con carácter excepcional adoptar medidas relativas a aquellos movimientos de capitales que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Ahora bien, este precepto no especifica la clase de medidas que se pueden adoptar, pero como dice la mayor parte de la doctrina ha de entenderse que pueden ser cualquiera siempre que cumplan los requisitos que se haya fijado el Consejo en su actuación, respetando la proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos; Aplicar las disposiciones fiscales que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; Adoptar medidas necesarias para impedir las infracciones a su derecho y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública; Permitir a la Comunidad Europea que cuando se den circunstancias especiales y en las condiciones y plazo establecidos adoptar restricciones respecto de los Estados no miembros.<sup>52</sup>

Proclama también como libertad básica y fundamental el Tratado de la Unión Europea la libertad en la prestación de servicios.

En este sentido la Unión Europea ha aprobado la Directiva de liberalización de los servicios conocida como Directiva Bolkestein, Directiva 123/2006/CE, del Parlamento y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, en vigor desde el 28 de diciembre de 2006, que prohíbe la elaboración de leyes o reglamentos que limiten el ejercicio de dicha libertad, cualquiera que sea la naturaleza de estos.

También en este ámbito, la Unión Europea admite restricciones a la libre circulación de prestación de servicios, pero para ello exige la existencia de la necesidad de un interés general.

---

52 APARICIO PÉREZ, A., (2008), p. 5.

Sobre el alcance de esta libertad, se ha pronunciado, también, reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, pudiendo consultarse, a tal efecto, entre otras, la Sentencia de 26 de enero de 2006, asunto C-514/03.

En suma, que la pertenencia a esa entidad supranacional que es la Unión Europea lleva consigo la sujeción a principios y libertades que deben respetarse también en el ámbito fiscal y que, por lo tanto, condicionan el sistema fiscal de los Estados miembros, tanto al sistema estatal propiamente dicho como el de los distintos entes territoriales que lo constituyen.<sup>53</sup>

Junto a estos pronunciamientos nos encontramos con toda una serie de fallos interpretativos de las distintas disposiciones fiscales, que van armonizando la fiscalidad y van sentando las bases de una aplicación uniforme.

Así, podemos citar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000, asunto *Gabalfrisa*, en materia de deducciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En ella se establecía la incompatibilidad de la Sexta Directiva con el artículo 111 de la Ley española, Ley 37/1992, de 28 de diciembre tanto por obligar a la declaración previa como por limitar al plazo del año el inicio de la actividad, para reconocer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad.

Además, en su continuo quehacer armonizador el Tribunal ha ido sentando las bases de aplicación respetando diversos principios de aplicación general, así: principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica.

Respecto al primer principio la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de enero de 2007 caso *Comisión contra Suecia* declaró la vulneración de los principios de la Unión Europea por el Estado sueco por otorgar una ventaja fiscal al factor residencia en territorio sueco, reconociendo Suecia que tal medida obstaculizaba la libre circulación de personas y de

---

53 *Ibidem.*

capitales por su efecto disuasorio, pero la decisión del Tribunal da a entender que no se demostró que la medida obedecía a un objetivo de interés general, era adecuada al fin y proporcionada (apartado 25) aunque se alegaba la coherencia del sistema fiscal (apartado 9) y que de haberse probado tal circunstancia, el incumplimiento no hubiera sido declarado.<sup>54</sup>

También en el caso Elisa (de 11-10-2007) se declaró el incumplimiento por parte de Francia a la libre circulación de capitales por constituir la medida de condicionar la exención del impuesto a las sociedades establecidas en otro Estado miembro, una restricción desproporcionada al poder dar lugar los requisitos «de facto» a un régimen permanente de no exención.<sup>55</sup>

De otro lado, en el caso de las medidas de coordinación fiscal para atajar el fraude en el IVA -y en particular el fraude carrusel- diversos documentos de la Comisión Europea han insistido en la necesidad de que tales medidas se integren en una estrategia respetuosa con el marco fijado por el TJUE en sus sentencias sobre la admisibilidad de medidas nacionales anti-fraude y en concreto con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.<sup>56</sup>

Así, conforme a la jurisprudencia fiscal, se ha dicho que

sobre el tema no cabe responsabilidad sin culpa (Sentencia Optigen de 11-5-2006), la deducibilidad no puede negarse si se cumplen los requisitos sino tan sólo si resulta acreditado mediante datos objetivos que la adquisición es parte de un fraude, siendo así que pagar un precio reducido no revela el conocimiento de la existencia de fraude.<sup>57</sup>

En consecuencia,

las normas anti-fraude nacionales deben pues, ser respetuosas con lo establecido por la jurisprudencia, siendo en este tema las medidas de coordinación fiscal las más adecuadas para garantizar la efectividad del control del fraude fiscal en el IVA de forma respetuosa con el ordenamiento jurídico comunitario.<sup>58</sup>

54 VILLAR EZCURRA, M., (2011), p. 96.

55 *Ibidem*.

56 *Ibidem*.

57 *Ibidem*.

58 *Ibidem*.

## 5. LIMITACIONES A LA ARMONIZACIÓN Y COORDINACIÓN

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no introduce pues ninguna novedad sustancial en materia de fiscalidad en relación con la normativa anterior.

Las disposiciones fiscales recogidas en artículos 110 a 113 que forman el capítulo 2 del título VII bajo la rúbrica general «Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones», son transcripción de los ya existentes.

Por ello, a las dificultades técnicas que su aplicación llevaba consigo, hay que añadirse otra si cabe más importante de carácter político: la insuficiencia de las normas ubicadas en el primer nivel del ordenamiento comunitario.<sup>59</sup>

Mucho queda todavía por hacer en el ámbito de la colaboración aunque importantes sean los pasos recientes dados al efecto. Por lo que entendemos que en estos tiempos es primordial afianzar las normas de colaboración.

Creemos también como necesario ahondar en la armonización de la imposición directa.

Consideramos conveniente, también, armonizar las disposiciones normativas punitivas frente a las conductas antijurídicas.

Aunque seguimos pensando que el verdadero problema es político: la falta de una verdadera voluntad de crear un sistema fiscal único para todos los Estados miembros.

## 6. CONCLUSIONES

*Primera:* La unión política exige inexorablemente la existencia de un único sistema fiscal.

*Segunda:* Es imprescindible como paso previo a la plena integración fiscal, o sistema fiscal único, que todos los Estados miembros tengan una misma

---

59 Cfr. Lasarte Álvarez, J., (2011), p. 37.

y única moneda. Además, porque de esta forma al desaparecer la posibilidad de políticas monetarias propias se reducen asimismo las posibilidades de influir y condicionar con ellas sus particulares políticas económicas en detrimento de las de la Unión.

*Tercera:* Hoy la Unión Europea está muy lejos de conseguir este objetivo. Los Estados miembros siguen siendo enormemente celosos de su soberanía fiscal, lo que hace que la situación actual esté muy lejos de esa realidad.

*Cuarta:* Siendo así la situación, debe insistirse sobre todo en reforzar los instrumentos de coordinación y con ello la colaboración.

*Quinta:* La política fiscal que está persiguiendo la Unión Europea y los propios Estados miembros implica la desaparición de los paraísos fiscales sobre todo en el continente europeo, lo que exige el refuerzo de las políticas de colaboración. Con ello esas medidas en vía de implementación contribuirán a reducir la evasión y el fraude fiscal internacional, mejorando el equilibrio competitivo y la estabilidad presupuestaria en Europa y en el mundo.

*Sexta:* Pero, quizá, el hecho de la situación actual y de que no se avance hacia una plena Unión política sea debido a la actual crisis de conciencia europea. Es pues, condición previa para avanzar en esa situación el superar esta crisis.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

APARICIO PÉREZ, A. (2011): «Las interrelaciones fiscales entre los distintos niveles de gobierno y administración en el ordenamiento jurídico español así como con la Unión Europea, con especial referencia a Castilla y León», *11º Congreso de Economía de Castilla y León*, Burgos.

CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. Y TRAPÉ VILADOMAT, M. (COORD. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), (2007): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, edit. CISS, Bilbao.

GARCÍA VARELA, A. (2011): «Eurofisc: un paso adelante en la coordinación fiscal entre los estados de la Unión Europea», *Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo Olavide/

Scuola europea di alti studi tributari Universidad de Bolonia, Sevilla, formato digital.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010): «Armonización y coordinación fiscal en los Tratados de la Unión Europea», *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y líneas de reforma*, edic. CEF., Madrid.

IPPOLITO, M. (2016): «La cooperación internacional de las Administraciones tributarias. Las recientes novedades sobre la transparencia fiscal y la experiencia italiana», [peri.difusionjuridica.es/index.php/RERI/article/download/94/80](http://peri.difusionjuridica.es/index.php/RERI/article/download/94/80).

LASARTE ÁLVAREZ, J. (2011): «Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea», *Unión Europea armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo Olavide. Sevilla. Scuola Europea di Alti Studi Tributari Universidad de Bolonia, Sevilla, formato digital.

PAREDES GÓMEZ, R. (1992): *La restricción comunitaria a la reforma del Impuesto de Sociedades en los países miembros de la C.E.E.*, Documento de Trabajo, Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense, Madrid.

SHOUP, C. S. (1980): *Public Finance*, Ed. by H. G. JOHNSON, Unlvarsity of Chlcago and London School of Economics, traducción española *Hacienda Pública* de ALBI, E., edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VILLAR EZCURRA, M. (2011): «El impacto de la Jurisprudencia comunitaria en la armonización y cooperación fiscal», Universidad Pablo Olavide/*Scuola europea di alti studi tributari*, Sevilla, formato digital.