

1. INTRODUCCIÓN¹

En 1999 el Gobierno Francés optó por Leticia Casta para representar a Marianne, o en otras palabras, para ser la imagen de la República Francesa en el seno de una campaña destinada a promover la solidaridad y el orgullo nacional. Este mismo año la modelo estableció su residencia en el Inglaterra, donde podría evitar los elevados impuestos a los que, de otro modo, habría de haber hecho frente en Francia².

Una efectiva armonización de la fiscalidad directa en el seno de la Unión Europea (UE) está destinada a evitar, en la medida de lo posible, que tanto personas físicas como jurídicas sigan este camino por otra parte fácil de recorrer en virtud del reconocimiento de las libertades económicas de circulación de mercancías, personas, servicios y principalmente capitales y libre establecimiento en confluencia con una competencia fiscal en la que han venido incurriendo los Estados Miembros con la intención de atraer hacia sí a las empresas mediante rebajas de tipos impositivos. El problema ha cobrado relevancia con la perspectiva de la ya consumada ampliación de la Unión Europea al Este, donde los nuevos miembros podrían optar por favorecer su desarrollo económico mediante la vía de establecer unos impuestos muy livianos a las empresas (tal y como ya hizo Irlanda hace años³) capaces de atraer al capital comunitario y extranjero.

La imposibilidad de proceder a una armonización completa de la imposición directa en el seno de la UE a través de los instrumentos normativos habituales deriva fundamentalmente de la exigencia de unanimidad en la materia⁴, de la ausencia de bases jurídicas “ad hoc” en el Tratado y de los recelos de los Estados miembros a una nueva y esencial cesión de soberanía. Estos problemas, en conjunción con la imperiosa necesidad de actuar en los ámbitos en los que los perjuicios derivados de las heterogéneas normativas fiscales eran más visibles (tal y como ocurre con la competencia fiscal observable en relación al Impuesto de Sociedades) condujo a los Estados miembros a actuar mediante instrumentos jurídicos no vinculantes.

¹ Este documento es la síntesis de un trabajo galardonado con el primer puesto en el Premio de Iniciación a la Investigación San Raimundo de Peñafort en Enero de 2005 dirigido por Marta Villar Ezcurra.

² DE RUGY. V “The Laetitia Casta Model (For Tax Revolts)” 2001. Disponible en www.cato.org/research/articles/derugy-011112a.html

³ BLUE. J.R , “The Celtic Tiger Roars Defiantly: Corporation Tax in Ireland and Competition within the European Union”, 10 Duke J. Comp & Int’l L. 443 (2000).

⁴ Exigida por el artículo 94 TCE (antiguo 100 A).

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

El máximo exponente de esta categoría de instrumentos lo constituye el Código de Conducta en materia de Fiscalidad de las empresas⁵, que tanto en sí mismo como en su posterior aplicación coincide en cierto modo con los trabajos que de manera simultánea tenían lugar en el seno de la OCDE.

Los países con alto nivel impositivo (como pueden ser Francia o Alemania) consideraban desde un principio que una imposición de bajo nivel tiene efectos equiparables a los de las ayudas de Estado prohibidas por el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante TCE). En consonancia con estas posiciones, la Comisión Europea elaboró en 1998 la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁶. En comunicado de prensa de fecha 23 de febrero de 2001, el Comisario Europeo Mario Monti afirmó que la Dirección General de Competencia examinaría todos los casos relevantes de ayudas fiscales en la imposición de sociedades⁷.

El análisis del vínculo existente entre las ayudas estatales y los impuestos directos tratado en la Comunicación y pretendido por el ex Comisario Monti requiere observar los progresos obrados en relación con el Código de Conducta, y es en parte a ello a lo que este trabajo se encomienda. Debe resaltarse que es precisamente dicha vinculación la que ha llevado a anular recientemente una serie de normas tributarias forales vascas en virtud de las cuales se establecían créditos fiscales para inversiones y reducciones de la base imponible para nuevas empresas., siendo ello uno de los concretos resultados de la aplicación del Código de Conducta que por su amplitud, interés y especificidad es acreedor de un análisis individual que escapa del objeto del presente documento.

Es este un ejemplo claro de los límites que el Código y la Comunicación de la Comisión implican con respecto al poder tributario de los EEMM, nos encontramos por ello ante uno de esos casos en que “los fenómenos jurídicos que surgen de ese original y autónomo Derecho que es el Comunitario se insertan en nuestro propio sistema jurídico, en nuestra cultura y en nuestra sociedad, y en no pocas ocasiones, se convierten en la clave explicativa de las reformas normativas internas, clave que es justo reivindicar”⁸..

⁵ Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, anexa a las Conclusiones del Consejo ECOFIN, de 1 de diciembre de 1997, relativa a un Código de Conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas. DOCE núm. 2 de 6 de enero de 1998.

⁶ Comunicación 98/C 384/03. DOCE núm. 384 de 10 de diciembre de 1998, pp 3-9.

⁷ “The Directorate General for competition will examine all the relevant cases of fiscal state aids in business taxation, so as to allow the Comisión to comply fully and promptly with its own institutional obligations”. Press release IP/01/1468.

⁸ VILLAR EZCURRA. M “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”. *Crónica Tributaria* n. 100 (2001), p.23-47.

2. EL CÓDIGO DE CONDUCTA COMO INSTRUMENTO DE COORDINACIÓN FISCAL

La idea latente en la redacción de este documento es la de actuar planteando la coordinación fiscal como necesaria alternativa a un proceso armonizador que venía evidenciando serias deficiencias. Se pretende ahora avanzar mediante pasos menos ambiciosos pero de mayor efectividad⁹. La armonización suave o “soft law” ha estado siempre presente en la Unión, a disposición de los EEMM en los momentos en que la falta de consenso político bloqueaba cualquier incipiente progreso¹⁰.

Los intentos de coordinación en el ámbito de los impuestos directos tenían entonces en el seno de la UE dos fines primarios: evitar la deslocalización del capital (factor con mayor movilidad) y facilitar la actuación de las empresas que operan en dos o más Estados Miembros garantizando la efectividad de la neutralidad fiscal, siendo este último punto donde los avances parecían mayores con dos directivas y un convenio¹¹.

Al observar que la vía emprendida podía ser adecuada la Comisión se propuso profundizar en la misma y con ese fin crea un Comité de expertos¹² presidido por un ex ministro de Finanzas Holandés Onno Ruding, y al que se encomienda la tarea de analizar los distintos Impuestos de Sociedades vigentes en Europa junto con las consecuencias que las diferencias entre los mismos podrían acarrear para la eficiencia en la asignación de recursos dentro de la Comunidad. Asimismo se le solicita proponer unas medidas susceptibles de paliar tales efectos negativos.

En cumplimiento de su misión, el Comité Ruding concluyó el 18 de marzo de 1992 que todos los sistemas fiscales de los Estados miembros practicaban algún tipo de discriminación entre inversión interior y extranjera y que, efectivamente, las divergencias en los Impuestos de Sociedades resultaban nocivas en tanto que daban pie a la asignación ineficiente de recursos a la vez que distorsionaban la

⁹ BLANCO CORRAL. M.P e IGLESIAS SUÁREZ. A “Política Fiscal en la Unión Europea: Antecedentes, Situación Actual y Planteamientos de Futuro” Instituto de Estudios Fiscales, DOC n.4/04.

¹⁰ ABBOT, K.W y SNIDAL.D: “Hard and soft law in international governance”, International Organization 54 (3) Summer 421-456.

¹¹ Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/434/CEE), relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de Estados miembros diferentes. Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/435/CE), relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Convenio de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE) relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas. Para un estudio en mayor profundidad del proceso político que condujo al paquete del 90 ver RADAELLI, CM: “The Politics of Corporate Taxation in the European Union” Knowledge and International Policy Agendas, Routledge: Londres 1997.

¹² “Informe del Comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades”, Bruselas, marzo de 1992.