



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 19.12.2006
COM(2006) 823 final

**COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO
EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO**

**La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el
mercado interior**

ÍNDICE

1.	Introducción	3
2.	Principios clave para la coordinación de los sistemas fiscales	4
2.1.	Principios clave	4
2.2.	Eliminación de la discriminación y la doble imposición	5
2.3.	Prevención de la no imposición y los abusos	6
2.4.	Disminución de los costes del cumplimiento de la legislación y simplificación de los procedimientos	6
3.	Hacia soluciones coordinadas	7
4.	Conclusión.....	9

1. INTRODUCCIÓN

Los Estados miembros afrontan nuevos retos. La finalidad principal de los sistemas impositivos nacionales es aportar un nivel adecuado de ingresos para financiar el gasto público. La globalización de las actividades empresariales y privadas ejerce presión sobre la competitividad de los sistemas fiscales. Según la legislación comunitaria vigente, los Estados miembros tienen total libertad, en líneas generales, para establecer sus impuestos directos según sus necesidades y sus objetivos de política nacional. La interacción de los múltiples sistemas fiscales nacionales supone un problema para el mercado interior. Las normas fiscales nacionales pensadas única o principalmente en función de la situación nacional pueden dar lugar a un trato fiscal incoherente cuando se aplican en un contexto transfronterizo.

Puede ocurrir que un contribuyente, ya sea una empresa o un particular que se encuentre en una situación transfronteriza, sufra discriminación o esté sometido a doble tributación o tenga que sufragar unos costes adicionales para cumplir la legislación vigente¹. Ello desincentiva a los que desean trabajar o invertir en otros Estados miembros, además de crear una barrera para las empresas que quieran establecerse, trabajar e invertir más allá de las propias fronteras, disuadiéndolas de aprovechar a fondo las ventajas del mercado interior². Estos problemas sólo los abordan los Estados miembros parcialmente mediante actuaciones unilaterales o acuerdos fiscales bilaterales. Las barreras fiscales a la actividad y la inversión transfronterizas han sido en los últimos años, y siguen siendo, objeto de numerosos litigios, ya que los contribuyentes han procurado impugnar las normas de los Estados miembros invocando las libertades³ del Tratado.

La Comisión considera que una manera sistemática de hacer frente a los obstáculos fiscales con que se encuentran las empresas que operan en más de un Estado miembro es crear, para los grupos multinacionales, una base tributaria consolidada común del impuesto de sociedades (BTCC), aplicable a las actividades que realicen a escala comunitaria. Por ello, la Comisión ha anunciado su intención de presentar una amplia propuesta legislativa de BTCC en 2008. Sin embargo, sigue habiendo necesidad de medidas más específicas para tratar los problemas más urgentes a corto o medio plazo. Por otra parte, hay problemas que subsistirán incluso si se implanta la BTCC, debidos, por ejemplo, a que ésta no cubriría a los contribuyentes individuales y podría no aplicarse necesariamente a todas las empresas o Estados miembros, y también debido a que habrá que tratar la interacción entre la BTCC y otros aspectos de los sistemas de imposición directa.

¹ Los principales obstáculos fiscales para la actividad transfronteriza de las empresas en el mercado interior se describen en el estudio sobre "Tributación Empresarial en el Mercado Interior" (SEC (2001) 1681, 23.10.2001, parte III, páginas 223-305)

² La Comisión, en un estudio económico detallado (SEC (2001)1681, en anexo a la Comunicación "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales", COM (2001) 582), identificó diversos obstáculos fiscales al comercio transfronterizo en el mercado interior, así como algunos pasos a seguir para eliminarlos. En el área de servicios financieros, el grupo de expertos "FISCO" ha identificado otros obstáculos (ver la comunicación Compensación y Liquidación en la Unión Europea- el camino a seguir COM (2004)312), que recomienda la eliminación de los obstáculos al cumplimiento fiscal en la compensación y liquidación de operaciones transfronterizas de valores dentro de la Unión Europea.

³ Las actuales limitaciones de las políticas fiscales nacionales en un mercado interior integrado se muestran en varias resoluciones del Tribunal de Justicia europeo (ver, sólo en 2006, sentencias del Tribunal en los asuntos C-520/02 *Turpeinen*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-386/04 *Centro di Musicologia Stauffer*, C-290/04 *Scorpio*, C-346/04 *Conijn*, C-152/03 *Ritter-Coulais*, C-471/04 *Keller Holding* y C-365/04 *Bouanich*).

Por consiguiente, sigue siendo necesario asegurar que los sistemas fiscales nacionales no armonizados funcionen adecuadamente al interaccionar los unos con los otros, no sólo para superar los obstáculos anteriormente mencionados sino también para evitar la erosión de las bases impositivas de los Estados miembros. Cada vez es más patente que la falta de coordinación entre los sistemas de imposición directa puede dar lugar a la no tributación inintencionada o a abusos, provocando así una erosión de los ingresos fiscales y minando la capacidad de los Estados miembros para disponer de sistemas fiscales equilibrados y eficientes, lo cual, a su vez, puede repercutir en la sostenibilidad de la financiación de los modelos sociales de los países comunitarios⁴.

Por ello, la presente Comunicación se marca como objetivo coordinar y mejorar el funcionamiento de los sistemas nacionales de imposición directa no armonizados. Mientras que la armonización lleva a la creación de un acervo común de legislación comunitaria que sustituye a la legislación nacional, la coordinación parte de los sistemas nacionales para hacerlos compatibles entre sí y con el Tratado. El objetivo de la coordinación no es reemplazar los sistemas fiscales nacionales en vigor por un régimen comunitario uniforme, sino asegurar que estos sistemas nacionales puedan operar conjuntamente sin fricciones.

Como la Comisión subrayaba en su contribución a la cumbre de Hampton Court, es necesario examinar detenidamente cómo se puede hacer que los actuales sistemas fiscales funcionen mejor a través de la UE. La mejora de la cooperación entre los Estados miembros y de la coordinación de sus normas mejorará, a su vez, considerablemente el rendimiento de sus sistemas fiscales. Los Estados miembros estarán en mejores condiciones de alcanzar sus objetivos de política fiscal y de proteger sus bases impositivas asegurando, al mismo tiempo, la eliminación de la discriminación y la doble imposición en beneficio de los particulares y las empresas. De este modo, los sistemas fiscales contribuirán de forma más eficiente al éxito del mercado interior y al aumento del crecimiento y el empleo, así como al refuerzo de la competitividad de las empresas comunitarias a escala mundial, tal como propugna la Estrategia de Lisboa renovada⁵.

2. PRINCIPIOS CLAVE PARA LA COORDINACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES

2.1. Principios clave

Un tratamiento de la fiscalidad coordinado y coherente implica:

- eliminar la discriminación y la doble imposición
- evitar la tributación inintencionada y los abusos, y
- reducir los costes del cumplimiento de la legislación que entraña estar sujeto a más de un sistema tributario.

Las iniciativas de coordinación pueden adoptar una diversidad de formas que van desde la acción unilateral concertada por parte de los Estados miembros, en un extremo del espectro, a

⁴ COM(2005)525 final, 3.11.2005, «Los valores europeos en un mundo globalizado -Contribución de la Comisión a la reunión de los Jefes de Estado y de Gobierno del mes de octubre».

⁵ COM(2005)532 final, 25.11.2005 La contribución de la política fiscal y de aduanas a la estrategia de Lisboa

la acción colectiva en forma de instrumento comunitario, en el otro. En algunos casos, puede bastar con que los Estados miembros apliquen unilateralmente soluciones establecidas de común acuerdo, por ejemplo, cambios en las normas nacionales que eliminen discriminaciones. En otros, la actuación unilateral puede resultar insuficiente, haciendo necesaria una actuación bilateral mediante un tratado sobre fiscalidad o una actuación colectiva mediante un instrumento comunitario. Así ocurre, especialmente, cuando se dan casos de doble imposición o no tributación inintencionada debido a discrepancias entre las normas de los Estados miembros. También es necesaria una mejor coordinación de los acuerdos entre Estados miembros y terceros países en algunos campos, sobre todo en relación con las medidas para evitar la no tributación, a fin de salvaguardar las bases impositivas de los países comunitarios.

Los Estados miembros están especialmente preocupados por asegurar que sus normas fiscales cumplan la legislación comunitaria, especialmente teniendo en cuenta el fuerte aumento de los litigios por parte de los contribuyentes en los últimos años. Al ayudar a los Estados miembros a eliminar discriminaciones, estas iniciativas deben contribuir a garantizar el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el Tratado y a minimizar las distorsiones que puedan crear los litigios.

2.2. Eliminación de la discriminación y la doble imposición

La eliminación de la discriminación fiscal es una exigencia fundamental del Derecho comunitario. Los Estados miembros pueden dar a los casos transfronterizos un trato diferente del que dan a los nacionales sólo si ello está justificado por una diferencia en las circunstancias del contribuyente. A lo largo de los años, se ha puesto de manifiesto que hay numerosos aspectos de las normas de los Estados miembros que entran en contradicción con el Tratado, incluidas normas acerca de la imposición sobre las plusvalías (por ejemplo, los llamados «impuestos de salida»), la imposición sobre los dividendos (por ejemplo, las retenciones a cuenta), la tributación en régimen de grupo (por ejemplo, no desgravación en compensación por pérdidas transfronterizas), la tributación de las filiales y las normas contra la evasión. Sin embargo, a pesar de la existencia de un cuerpo sustancial de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), no siempre es fácil comprender cómo se aplican las libertades del Tratado, formuladas de manera amplia, al complejo mundo de la legislación fiscal. Una buena parte de la jurisprudencia es reciente, continúa evolucionando y se refiere, en general, a disposiciones particulares de los distintos Estados miembros. No siempre es fácil para los contribuyentes, las administraciones fiscales y los tribunales nacionales comprender todas las implicaciones de las sentencias o situarlas en un contexto más amplio.

La Comisión estima que es necesario dar orientaciones sobre los principios que se derivan de la jurisprudencia y sobre cómo se aplican a los principales campos de la tributación directa. Esta orientación facilitará una mayor seguridad jurídica en beneficio de los contribuyentes, las autoridades fiscales y los tribunales nacionales.

Sin embargo, ése es sólo un punto de partida. Es necesario encontrar soluciones que garanticen un trato fiscal coherente a través de las fronteras. La experiencia ha mostrado que no siempre es posible dar cumplimiento a la obligación de no discriminación de manera coherente u óptima mediante medidas unilaterales. Los Estados miembros, en algunos casos, han respondido unilateralmente suprimiendo ventajas fiscales nacionales o aplicando a las situaciones nacionales los requisitos impuestos a las situaciones transfronterizas en circunstancias en las que ello no era deseable desde el punto de vista de la política fiscal. Tal

actuación es contraria a los intereses del mercado interior y socava la competitividad de las economías de los Estados miembros⁶. La Comisión se propone presentar una serie de iniciativas para ayudar a los Estados miembros a encontrar soluciones coordinadas que les permitan alcanzar sus objetivos de política fiscal cumpliendo, al mismo tiempo, las obligaciones que les impone el Derecho comunitario.

La eliminación de la doble imposición en el mercado interior está expresamente contemplada en el artículo 293 del Tratado CE. La doble imposición internacional es un obstáculo de primera magnitud a la actividad y la inversión transfronterizas dentro de la UE. Su supresión, por tanto, es un objetivo y un principio fundamental de cualquier solución coordinada. Esta doble imposición se produce, por definición, al estar sujeto un contribuyente a más de una jurisdicción fiscal. Se trata de un ejemplo clásico de obstáculo al mercado interior derivado de una falta de coordinación entre los sistemas fiscales nacionales, que sólo puede resolverse mediante la cooperación entre los Estados miembros.

2.3. Prevención de la no imposición y los abusos

Las discontinuidades entre los sistemas fiscales debido a una falta de coordinación pueden dar lugar también a la no tributación inintencionada y dejar margen para los abusos. Ambas cosas, la no imposición y los abusos, son igualmente perjudiciales para los intereses del mercado interior porque minan la equidad y el equilibrio de los sistemas fiscales de los Estados miembros. El problema también puede tratarse mediante una mejor coordinación de las normas de los Estados miembros y una mejor cooperación para asegurar el cumplimiento de la legislación. Éste será un elemento esencial de las iniciativas de la Comisión, cuya intención es estudiar la cuestión próximamente junto con los Estados miembros en el seno de un grupo de trabajo, en función de los avances de la jurisprudencia comunitaria al respecto.

2.4. Disminución de los costes del cumplimiento de la legislación y simplificación de los procedimientos

La existencia de múltiples sistemas fiscales significa cumplir una multiplicidad de requisitos. En la decisión de la Comisión de avanzar hacia un BTCC para las empresas influyó decisivamente la necesidad de aliviar la carga que para las empresas multinacionales supone el cumplimiento de hasta 25 sistemas nacionales, además de las normas sobre los precios de transferencia que determinan el reparto de la base imponible. Al mismo tiempo, la Comisión, mediante los trabajos del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia (Joint Transfer Pricing Forum), ha procurado explorar las posibilidades de aligerar la carga que impone el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia. Es deseable explorar más en general las maneras de reducir los costes que genera el cumplimiento de la legislación en un contexto transfronterizo y de simplificar los procedimientos para los contribuyentes, incluidas las pequeñas y medianas empresas y los particulares, incluso mediante una mejor cooperación administrativa entre los Estados miembros.

⁶ Véase el apartado 68 del dictamen del Abogado General Geelhoed, de 29 de junio de 2006, en el asunto C-524/04 «Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue», en el que se dice lo siguiente: «Tal ampliación de la legislación a situaciones totalmente ajenas a su razón de ser, con fines puramente formalistas y con el resultado de una considerable carga administrativa añadida para las sociedades residentes y para las autoridades fiscales, es del todo carente de sentido, y contraproducente en realidad para la eficiencia económica. Como tal, está en conflicto con el mercado interior.»

3. HACIA SOLUCIONES COORDINADAS

La Comisión considera que, a menudo, la mejor manera de alcanzar los objetivos anteriormente mencionados - y a veces la única - es la coordinación entre los Estados miembros. Por ello, ha hecho públicas hoy dos Comunicaciones sobre determinados aspectos en los que estima necesaria una actuación concertada.

La primera Comunicación se refiere a la «imposición de salida». La cuestión de la «imposición de salida», que incluye los impuestos sobre las transferencias de activos entre jurisdicciones, pone de relieve la necesidad de una adecuada coordinación de las normas fiscales de los Estados miembros, reforzada por una cooperación efectiva para el cumplimiento de la legislación. Del principio de no discriminación, tal como se interpreta en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), se sigue que las situaciones transfronterizas no pueden tratarse de manera menos favorable que las situaciones nacionales comparables. En el caso de los «impuestos de salida», el TJCE ha excluido la posibilidad de recaudar de manera inmediata estos tributos sobre plusvalías latentes, en situaciones transfronterizas, si no existe tal imposición en situaciones nacionales comparables⁷. El Tribunal también ha dictaminado que el aplazamiento del pago de impuestos no puede estar supeditado a determinadas condiciones, como la obligación de constituir una garantía bancaria o el nombramiento de un representante fiscal. Ahora bien, sin una coordinación adecuada y una cooperación eficaz para el cumplimiento de la legislación, se corre el riesgo de que cualquier plusvalía obtenida al enajenar un activo evada la tributación o esté sujeta a doble imposición debido a una discordancia entre los derechos fiscales previstos en la legislación nacional y en los tratados fiscales bilaterales o bien debido a que falta la información o los instrumentos de recaudación necesarios para hacer cumplir debidamente las obligaciones tributarias. En la Comunicación sobre los «impuestos de salida» la Comisión ha presentado una serie de propuestas concretas respecto a cómo los Estados miembros pueden coordinar mejor sus normas en este campo a fin de eliminar la discriminación ilegal al tiempo que se evita la doble imposición o la doble no imposición. Asimismo, ha señalado algunos ámbitos en los que debe hacerse un trabajo más detallado. La Comunicación es de gran importancia tanto para las empresas como para los particulares.

La segunda Comunicación trata de la deducción por pérdidas transfronterizas para empresas y grupos. En ausencia de esta desgravación, existe el riesgo de que las pérdidas y ganancias de conglomerados empresariales o de distintos establecimientos de una misma empresa se encallen en diferentes jurisdicciones, provocando que el grupo o la empresa pague unos impuestos superiores a sus resultados a escala comunitaria. Evidentemente, esta situación genera un desincentivo para la actividad transfronteriza y va en detrimento de la competitividad de las empresas y grupos comunitarios. La BTCC, si se adopta, establecería una amplia consolidación de resultados a escala comunitaria para los grupos a los que se aplique este régimen. La Comunicación tiene por objeto una coordinación más inmediata de las normas de los Estados miembros, se basa en la jurisprudencia reciente del TJCE, especialmente en su sentencia en el asunto Marks&Spencer, y promueve un baremo mínimo para la deducción por pérdidas transfronterizas que implica una deducción por las pérdidas de las filiales al nivel de la empresa matriz.

⁷ Asunto C-9/02: Hugues de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, DO C 94, 17.4.2004, p.5.

La cooperación entre los Estados miembros es claramente esencial en campos como los anteriores, donde las incongruencias entre los sistemas de los diferentes países comunitarios dan lugar a una doble imposición o a una doble no imposición. No obstante, incluso cuando los Estados miembros son capaces de poner en práctica soluciones mediante medidas unilaterales, puede ser preferible buscar soluciones comunes. La Comisión considera que las normas contra la evasión, como las referentes a las compañías extranjeras controladas (CEC)⁸, pueden ser uno de esos campos. Como ha mostrado la jurisprudencia reciente, se trata de un tema delicado en el que hay que conseguir un equilibrio adecuado entre la conveniencia de combatir los abusos eficazmente dentro de la UE y la necesidad de evitar restricciones desproporcionadas a la actividad transfronteriza, contrarias al Derecho comunitario. Existe también una necesidad urgente de mejorar la coordinación en la aplicación de estas normas a terceros países a fin de proteger las bases impositivas de los Estados miembros.

La Comisión tiene previsto publicar el próximo año otra Comunicación sobre las normas contra los abusos. Como se ha señalado anteriormente, existe en este campo una necesidad urgente de encontrar soluciones equilibradas que satisfagan las necesidades de los Estados miembros cumpliendo, al mismo tiempo, las exigencias del Derecho comunitario.

También pueden darse discordancias, por ejemplo, en lo que se refiere a la calificación por los Estados miembros de lo que es deuda y lo que es fondos propios. Un Estado miembro puede considerar que una transacción es una contribución a los fondos propios en vez de un préstamo y, por tanto, no considerar imponible la renta de ese capital, mientras que otro puede interpretar que se trata de un préstamo y permitir que los intereses abonados se deduzcan a la empresa que los abone, de tal manera que se produciría una deducción en un país sin la correspondiente tributación en el otro. Otro aspecto problemático es el uso de entidades híbridas, es decir, entidades que un Estado miembro considera organismos empresariales (opacos) y otro, no empresariales (transparentes); esta diferencia en la calificación por los Estados miembros puede provocar dobles exenciones o dobles deducciones. La Comisión está estudiando también la necesidad de iniciativas en otros campos como las retenciones fiscales, la tributación de las sucursales y los impuestos de sucesión. Asimismo, tiene mucho interés en explorar con los Estados miembros, los operadores del mercado y otras partes interesadas, en su caso, otros campos en los que exista una necesidad especial de lanzar iniciativas de este tipo.

La Comisión estima que, además de esas iniciativas concretas, la mejora de la coordinación de los sistemas fiscales de los Estados miembros comporta la necesidad de idear una solución más general para los contribuyentes que se encuentren sometidos a doble imposición debido a un conflicto en las normas fiscales. El Convenio de Arbitraje, cuyo funcionamiento la Comisión se ha comprometido a mejorar, está limitado a las controversias sobre precios de transferencia. La Comisión se propone explorar con los Estados miembros las posibilidades de implantar un mecanismo vinculante de resolución de conflictos, generalizado y eficiente, que trate más en general los problemas de la doble imposición internacional dentro de la UE. Este mecanismo sería realmente beneficioso para los contribuyentes en situaciones transfronterizas, especialmente los particulares y las PYME.

⁸ El objetivo principal de las normas sobre CEC es evitar que las empresas residentes evadan los impuestos nacionales desviando ingresos a filiales de países con un nivel (significativamente) más bajo de tributación. Generalmente, estas normas establecen que los beneficios obtenidos por una filial extranjera controlada pueden imputarse a su empresa matriz nacional y gravarse, una vez en su poder, de la misma manera que sus propios beneficios.

4. CONCLUSIÓN

La coordinación y la cooperación adecuadas entre los Estados miembros pueden hacer que estos alcancen sus objetivos de política fiscal y protejan sus bases impositivas eliminando, a la vez, la discriminación y la doble imposición y reduciendo los costes del cumplimiento de la legislación. De este modo, los sistemas fiscales contribuirán mejor al éxito del mercado interior y ayudarán a fortalecer la competitividad de las empresas comunitarias a nivel mundial de acuerdo con la Estrategia de Lisboa renovada.

La Comisión está dispuesta a asistir a los Estados miembros en la formulación de los principios que sirvan de base para las soluciones coordinadas indicadas en la presente Comunicación y en la mejora de las modalidades de la cooperación administrativa. Concretamente, se propone presentar una serie de iniciativas que cubran aspectos clave de la fiscalidad directa, como los descritos anteriormente, junto con una iniciativa más general destinada a asegurar una eliminación efectiva de la doble imposición internacional dentro de la UE.

El éxito de estas iniciativas dependerá de la voluntad de cooperar y de invertir en soluciones coordinadas que muestren los Estados miembros. La inacción sólo tendría por efecto degradar más la capacidad de los Estados miembros para proteger sus ingresos fiscales y dar lugar a nuevos litigios sobre disposiciones concretas. Por consiguiente, la Comisión exhorta a los Estados miembros a estudiar las propuestas presentadas en la presente Comunicación y en las dos Comunicaciones sobre las pérdidas transfronterizas y los «impuestos de salida» presentadas hoy, así como a trabajar unidos para abordar rápida y eficazmente los problemas en ellas planteados

Esta iniciativa Se concibe para dar un beneficio inmediato a todos los contribuyentes en situaciones transfronterizas, colaborando en el cumplimiento del mercado interior paralelamente a las iniciativas ya lanzadas, especialmente a los trabajos para el establecimiento de una base tributaria consolidada común (BTCC). Asimismo, llama a los Estados miembros, los operadores del mercado y las instituciones comunitarias a hacer suyas las perspectivas que abre esta iniciativa.

Por otra parte, la Comisión invita al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo a emitir dictamen sobre la presente Comunicación.