

FISCALIDAD INDIRECTA, NO DISCRIMINACIÓN Y DERECHO COMUNITARIO

Armando MIRANDA PÉREZ*

SUMARIO: I. *Introducción* II. *La fiscalidad indirecta en el derecho comunitario*
1. *Libre circulación de mercancías, derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente* 2. *Ayudas de Estado* 3. *Los monopolios fiscales* III. *El artículo 90 del tratado de la comunidad europea* 1. *La prohibición de discriminación fiscal del Tratado de la Comunidad Europea* 1.1. *Análisis jurídico del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea* 1.1.1. *Sujeto de la obligación* 1.1.2. *Prohibición de discriminación manifiesta o encubierta* 1.1.3. *Ámbito de aplicación material: la definición de producto* 1.1.4. *Ámbito espacial de la prohibición de discriminación fiscal* 1.1.5. *Contenido de la prohibición de discriminación fiscal* 1.1.6. *Imposición superior* 1.1.7. *Definición de similitud* 1.1.8. *Prohibición de proteccionismo fiscal a la producción nacional* 2.1. *La desgravación fiscal a la exportación del artículo 91 del Tratado de la Comunidad Europea* 2.2. *La excepción a la fiscalidad directa* IV. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía es un fenómeno que afecta a todos los países del mundo y especialmente a los de la Unión Europea, pues ésta es ya el bloque comercial más abierto del mundo y ha tomado la iniciativa de la supresión de sus propias fronteras internas, del fomento de la interdependencia entre sus países miembros y de una moneda común.

El libre cambio organizado es la filosofía general que defienden los Estados miembros, que tienen, desde hace mucho tiempo, una política comercial común frente al resto del mundo, dando mayor trascendencia a la eliminación de barreras jurídicas y comerciales para la libre circulación de mercancías, personas, servicios, y capitales.

* Doctor en Derecho

La Unión Europea, primera potencia comercial mundial con más de 370 millones de consumidores,¹ se sustenta en una unión aduanera y ésta es una pieza trascendente para el mercado único que se basa en cuatro libertades básicas: libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales. Así, las naciones integrantes de la Unión Europea importan y exportan mercancías, servicios, capitales, y estos intercambios son objeto de negociaciones y acuerdos internacionales muy complejos, de gran trascendencia para el comercio comunitario. La corrección de los efectos negativos de estos intercambios no se efectúa sólo mediante una política comercial común, sino también haciendo cumplir y defendiendo las normas comunitarias, principalmente aquellas que hablan de no discriminación. La Unión Europea es muy clara a este respecto y contiene, en su Tratado de la Comunidad Europea, un artículo dedicado al principio general de no discriminación.

El objetivo en materia fiscal de la Unión Europea es coordinar los sistemas tributarios de los Estados miembros para establecer un mercado único basado en las cuatro libertades comunitarias, libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, así como un régimen común no discriminatorio sobre competencia.

Hay una primera exigencia que es la de garantizar una neutralidad fiscal² en cuanto a los intercambios entre los diferentes países que forman la Unión Europea. No existe un sistema fiscal de la Unión Europea, propiamente dicho, existen 15 sistemas fiscales diferentes y estos sistemas diversos deben convivir entre sí, de manera que sea posible, al mismo tiempo, el funcionamiento de un mercado único, sin barreras comerciales, sin discriminaciones, sin fronteras de ningún tipo entre los Estados comunitarios.

Se prohíbe de forma general en la Unión Europea la discriminación por razón de nacionalidad, residencia, sexo, remuneración económica, entre productos, entre personas, en sentido inverso (cuando hay un elemento comunitario), directa e indirecta.

¹ Vid. *Política Aduanera de la Unión Europea. Comisión Europea. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo, 1999, p. 21.*

² La neutralidad impositiva o neutralidad fiscal ha sido abordada de manera principal por la ciencia económica. Es clásica la distinción entre neutralidad exportadora y neutralidad importadora. La primera se alcanza cuando los inversores pagan el mismo importe en concepto de impuesto por la misma cantidad invertida, sea cual sea el lugar en que se efectúe la inversión. Por el contrario, la neutralidad en la importación de capitales exige que los capitales, sea cual sea su procedencia o país de origen, deben competir en igualdad de condiciones en el mercado de capitales de un determinado país. (Más adelante tendremos ocasión de volver sobre el tema). Sobre el tópico consultar: MIRANDA PÉREZ, A. *Neutralidad Impositiva*. Enciclopedia Jurídica Mexicana. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, pp. 217-218 y la bibliografía citada.

El principio de no discriminación, previsto con carácter general en el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea, de conformidad con el criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE), está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho Comunitario para las cuales el ordenamiento comunitario no prevea normas específicas contra la discriminación. Además, garantiza los objetivos del Tratado previstos en los artículos 2 y 3. Entendemos por discriminación como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y sea tratada de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico. Se trata de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso Estados, sin la posibilidad de ejercer unos derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados.

El objeto de este ensayo es, solo, el estudio de la no discriminación fiscal prevista en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea (fiscalidad indirecta) y tiene su origen en nuestra tesis doctoral sobre la no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario.

II. LA FISCALIDAD INDIRECTA EN EL DERECHO COMUNITARIO

1. *Libre circulación de mercancías, derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente*

La Primera Parte del Tratado de la Comunidad Europea, titulada “Principios”, dedica su artículo 2 a la misión de la Comunidad y su artículo 3 a las acciones para alcanzar el mercado común, las cuáles se pueden resumir en dos: la aplicación de la no discriminación por razón de nacionalidad y la armonización de las normas que pudieran obstaculizar la construcción del mercado común.³

El artículo 3 del Tratado de la Comunidad Europea al enumerar los instrumentos necesarios para que la Unión Europea pueda lograr sus objetivos, establece la eliminación de los derechos de aduana y las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías, así como toda otra medida de efecto equivalente. La prohibición de estos derechos y tasas de efecto equivalente tiene como fin asegurar la libre circulación

³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos 3 fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 9.

de mercancías en el interior de la Comunidad Europea, debiéndose descartar todo obstáculo con el objetivo de realizar el libre mercado entre los Estados miembros.

La Tercera Parte del Tratado de la Comunidad Europea, titulada “Políticas de la Comunidad”, dedica su Título I a la libre circulación de mercancías. Dicho Título en su Capítulo I regula la Unión Aduanera en los artículos 25, 26 y 27. En su Capítulo II regula la Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros cuyos artículos correspondientes son 28, 29, 30 y 31. Lo anterior no resulta ocioso pues nos permite ver el marco normativo donde nos situamos y la manera en que el Tratado Comunidad Europea (en adelante TCE) quiere alcanzar los fines del mercado común y la unión económica y monetaria.

Con la creación de la Unión Aduanera se cimienta un puntal básico para la libre circulación de mercancías. Este espacio aduanero definirá el sentido de las mercancías comunitarias como “las obtenidas en su territorio”, y su libre intercambio, sin restricciones arancelarias, dentro del mismo. Pero tampoco las mercancías que no pertenecen a dicho espacio pueden ser segregadas, en el sentido de que las mismas no deben padecer ninguna restricción aduanera por la Unión Europea, como las llamadas exacciones de efecto equivalente o los derechos de aduana de importación y exportación. En estos términos o muy similares, se manifiesta el Tratado de la Comunidad Europea en su artículo 23, con ocasión de definir el ámbito de la libre circulación de mercancías comunitarias.⁴ También es aconsejable ver el artículo 4, inciso 7 del Reglamento CEE 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.⁵

⁴ Artículo 23. “1. La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.

2. Las disposiciones de la Sección primera del Capítulo 1 y las del Capítulo 2 del presente Título se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros.”

⁵ Artículo 4. “A efectos del presente Código, se entenderá por:..

7) mercancías comunitarias: las mercancías:

- que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad. Las mercancías obtenidas a partir de mercancías incluidas en un régimen aduanero suspensivo no se considerará que tienen carácter comunitario, en los casos de importancia económica particular determinados según el procedimiento del Comité;
- importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad y despachadas en libre práctica,

En el célebre fallo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Asunto *Van Gend and Loos*⁶ se analizan los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente en relación con las normas comunitarias: Según el espíritu, la economía y el texto, el artículo 3 del Tratado de la Comunidad Europea, ha de interpretarse en el sentido de que produce efecto inmediato y da nacimiento a derechos que las jurisdicciones nacionales deben celosamente salvaguardar. Se establece así un mandato claro, e incondicional, hacia los países comunitarios, de abstenerse de fijar derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente.

Los derechos de aduana tienen diversas modalidades según sea el hecho imponible: derechos arancelarios a la importación, derechos arancelarios complementarios, derechos de exportación y derechos antidumping. En estos casos existe un premio de recaudación del 10% a favor de los Estados miembros. Los fondos obtenidos por el arancel aduanero común son también recursos propios de la Comunidad Europea.⁷ No tendría sentido pues que los Estados miembros mejor dotados de puntos de entrada y salida para las mercancías se beneficiaran de una mayor recaudación por este arancel, cuando la mercancía puede ser consumida en cualquier lugar del mercado europeo.

La noción de medidas de efecto equivalente se estudia en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas conocida con el nombre de: *Dassonville*. Su definición identifica como tales medidas a toda reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de obstaculizar directa o indirectamente, actualmente o potencialmente, el comercio intracomunitario.⁸ Posteriormente, en la Sentencia *Cassis*

— que se obtengan en el territorio aduanero de la Comunidad a partir de las mercancías a que se hace referencia en el segundo guión exclusivamente, o bien a partir de las mercancías a que se hace referencia en los guiones primero y segundo;”

⁶ STJCE de 5 de febrero de 1963, Asunto 26/62, donde se discutía —entre otras cosas— si el artículo 12 del Tratado CEE tiene un efecto interno; en otros términos, si los justiciables pueden hacer valer, en base a este artículo, derechos individuales que el juez debe salvaguardar, resolviéndose el juicio en sentido afirmativo.

⁷ Son recursos propios de la Unión Europea —siguiendo a FALCÓN y TELLA— los tributos establecidos y gestionados por los órganos comunitarios, es decir, todos los tributos respecto a los que las competencias normativas, las facultades de gestión y la titularidad de las sumas recaudadas corresponden a las Comunidades Europeas, e incluso aquellas cantidades que los Estados miembros o los particulares están obligados a poner a disposición de las Comunidades para financiar el presupuesto. A los Estados miembros les corresponde el ejercicio de las mismas, conservando la Comunidad un poder de vigilancia sobre las actividades estatales de gestión. Vid. CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, p. 937, y FALCÓN y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 111.

⁸ STJCE de 11 de julio de 1974, Asunto 8/74, Rec.1974, p. 852.

de Dijon, el TJCE, amplía el criterio jurisprudencial anterior, y añade a dichos obstáculos que van contra la libre circulación de mercancías, las normas que un Estado miembro, aprovechando la falta de armonización de las legislaciones, impone a los productos de otro Estado de la Unión en calidad de requisitos que deben cumplir —como denominación, forma, dimensiones, peso, composición, presentación, etiquetado y acondicionamiento—. Y serán así consideradas, aunque dichas normas sean indistintamente aplicadas a sus productos internos. Pero a este tipo de actuaciones prohibidas se le opone la importante salvedad de que la aplicación de esta clase de normativas pueda —y deba— estar justificada de manera razonable por un objetivo de interés general. Únicamente en este caso extremo puede prevalecer este uso sobre las exigencias de la libre circulación de mercancías.⁹

Lo anterior es lo que se conoce como la doctrina de las *exigencias imperativas de interés general*.¹⁰ Esta, es empleada para justificar normas nacionales en el ámbito de la fiscalidad directa (Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas) que pudieran contravenir al ordenamiento comunitario. Estas excepciones a las libertades comunitarias deben ser interpretadas de forma estricta y se encuentran sujetas al principio de proporcionalidad y no deben ocultar una discriminación arbitraria o una restricción encubierta al comercio intracomunitario.¹¹

La doctrina define en un primer momento las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana como aquellos gravámenes que, no siendo tributos internos, tienen un efecto discriminatorio frente a las importaciones. Los preceptos 23 y 25 del Tratado de la Comunidad Europea prohíben todas las exacciones de efecto equivalente a un derecho aduanero; así estos artículos atienden a la naturaleza jurídica, mientras el artículo 90 atiende al efecto. El concepto de medida de efecto equivalente es comprensivo de disposiciones legales, reglamentarias o administrativas —incluidas aquí las prácticas administrativas—, y del principio de no discriminación.

⁹ STJCE de 20 de febrero de 1979, 120/78, Rec. 1979, p. 649.

¹⁰ “...los obstáculos a la circulación intracomunitaria que resultan de disparidades de las legislaciones nacionales relativas a la comercialización de los productos en cuestión, deben ser aceptados en la medida en que estas prescripciones puedan ser reconocidas como necesarias para satisfacer exigencias imperativas relativas, particularmente, a la eficacia de los controles fiscales, a la protección de la salud pública, a la lealtad de las transacciones comerciales y a la defensa de los consumidores.” STJCE de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, Asunto 120/78, fundamento jurídico 8. Sobre este tema tendremos ocasión de volver más adelante.

¹¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos 3 Fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 33.

La Directiva 70/50 de 22 de diciembre de 1969, cita como constitutivas medidas de efecto equivalente: *a)* Las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas que persigan imposibilitar las importaciones, dificultarlas o encarecerlas más que la venta de la producción nacional; *b)* La práctica de las autoridades administrativas, así como todos los actos que emanen de una autoridad pública, incluidas las incitaciones, que se realicen con la misma finalidad que los supuestos anteriores, y *c)* El principio de no discriminación (artículo 6 TCE).¹²

Se excluyen de esa lista las formalidades para la importación (en contradicción con la concepción dada por la Alta Autoridad en 1955), y la categoría de las medidas indistintamente aplicables.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende por medida de efecto equivalente una reglamentación comercial de Estados comunitarios susceptible de entorpecer, directa o indirectamente, actual o potencialmente el comercio intracomunitario. La excepción de la exacción será legítima cuando pueda considerarse como una contraprestación de un servicio efectivamente prestado al importador y que en su cuantía resulte proporsional al precio del servicio. El hecho de que un gravamen se perciba por la importación misma, y no simplemente con ocasión de ésta, es indicio de que se trata de una exacción de efecto equivalente. Las exacciones de efecto equivalente están prohibidas independientemente de la finalidad con que se han instituido y del destino de los ingresos producidos; los tributos internos pueden mantenerse siempre que se introduzcan las modificaciones necesarias para eliminar el efecto discriminatorio. Con relación a las diferencias sustanciales entre una exacción de efecto equivalente y un tributo interno, señala la jurisprudencia comunitaria: que “la primera grava tan sólo el producto importado en cuanto tal, mientras que el segundo grava al mismo tiempo productos importados y nacionales”.¹³

Dentro de un mercado comunitario, donde las libertades de mercancías, circulación, establecimiento, personas y capitales tienen un protagonismo destacado, la supresión de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros es de gran trascendencia. Así lo ha querido el propio legislador comunitario. Prueba de ello es su previsión de haberla incluido en el contenido de los artículos 28, 29 y 30 del Tratado de la Comunidad Europea —en este último para confirmar la excepción—. ¹⁴

¹² Cfr. HERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ DEL VALLE, I. *El principio de no discriminación y las restricciones cuantitativas a la importación*. Noticias CEE No. 34/1987, p. 145.

¹³ STJCE de 7 de mayo de 1987, Asunto 193/85, Rec., p. I-2085.

¹⁴ Artículo 28. “Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente.”

Esto supone felizmente una eficaz barrera legal para aquellos socios comunitarios que intenten entorpecer el libre mercado a través de restricciones a la importación, exportación o libre tránsito.¹⁵

Es criterio jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que no restringen las disposiciones en materia de libre circulación de mercancías las normas que se aplican a las personas que ejercen una actividad en el territorio de un Estado miembro y afectan de igual manera, legalmente o de hecho, a la comercialización de las mercancías del Estado nacional y del Estado miembro. En caso de que se discriminara a las personas o se transgrediera el Derecho comunitario, se tendrá que examinar si dicha norma nacional se encuentra justificada a las luz de la doctrina de las exigencias imperativas de interés general.

Como conclusión, estos son —a nuestro juicio— los requisitos para ver una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana:

1. El servicio no debe ser de recepción obligatoria.
2. Debe ser prestado efectivamente, no basta la sola posibilidad.
3. Debe reportar un beneficio general y particular para el importador.
4. Tampoco puede ser la contraprestación de un servicio aduanero.
5. Debe existir una proporción entre el costo y el servicio prestado.

Artículo 29. “Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente.

Artículo 30. “Las disposiciones de los artículos 28 y 29, ambos inclusive, no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.”

¹⁵ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. *La noción de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la luz de la última jurisprudencia de la Corte Comunitaria de Luxemburgo* (Asuntos Deutsches Milch-Kontor, Lamaire, Otto y Lancry). Noticias Unión Europea, núm.14, 1996, p. 75., y CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995*. La Ley-Actualidad. Madrid, 1996, p. 179; Sobre el tema de la libre circulación de mercancías respecto a los derechos de aduana existe una abundante literatura, como ejemplo ver: BARENTS, R. *New developments in measures having equivalent effect*. Common Market L. Review, volumen 18, 1981, pp. 271 y ss.; CHALMERS, D. *Repackaging the internal Market-The ramification of the Keck judgement*. European Review, 1994, pp. 387 y ss.; PELECHA ZOZAYA, F. *Las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduanas en el comercio con los países no comunitarios*. Impuestos 17/1989, pp. 80-81.; FALCÓN y TELLA, R. *El despacho de mercancías en los locales del importador y las exacciones de efecto equivalente*. Impuestos II/1989, pp. 1150-1151; GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. *Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana*. Noticias Unión Europea, núm. 144, 1997, pp. 94-95.; STOFFEL VALLOTTON, N. *Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la CEE*, Impuestos 7/1996, pp. 143-146, 148-150, y 153.

2. Ayudas de Estado

En principio el concepto de ayuda¹⁶ es incompatible con los objetivos del Tratado de la Comunidad Europea. En este sentido, los artículos 2 y 3 del TCE afirman que la competencia debe ser libre, lo cual sería incompatible con el régimen de ayuda de los Estados miembros. Asimismo podría ser incompatible con el sistema económico que hoy en día es de economía mixta, por lo cual se produce una disyuntiva entre la actuación del Estado y la libre competencia.

Las ayudas estatales son mecanismos de protección frente al endu-recimiento de la competencia, que genera dificultades económicas. Para subsanar estas dificultades las naciones otorgan ayudas. Sin embargo, no siempre se conceden del modo que sería deseable u óptimo.

Las ayudas estatales vienen recogidas en el TCE en los artículos 87, que no tiene efecto directo, 88, que tiene efecto directo en la parte número tres, es decir, la posibilidad de aplicar éste en los Estados miembros con independencia de previsiones al respecto por los Derechos internos, y 89 que no tiene efecto directo. Aunque no hay una definición como tal en el Tratado, sí hay un principio general de incompatibilidad (artículo 87.1 TCE).¹⁷ Para que las ayudas públicas *puedan considerarse incompatibles* hay que atender a los siguientes requisitos:

¹⁶ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende por ayuda “las intervenciones que, bajo formas diversas, disminuyen las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa” STJCE de 23 de febrero de 1961, des Gezamenlijke Steenkolen mijnen in Limburz/Alta Autoridad CECA, asunto 39/59, Rec. 1961, pp. 1 y ss. citada por BERLÍN, D. *Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario*. Noticias CEE No. 32/1987. CISS, Valencia, 1987. p. 97; también la entiende como toda forma de apoyo acordada por un Estado miembro por medio de fondos estatales, para atender un objetivo distinto del puramente económico. (STJCE de 10 de julio de 1986, *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 234/84). Citada por SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 5/00, Edersa, Madrid, 2000, p. 192 y ss.

Asimismo, la doctrina entiende que: “Las ayudas nacionales constituyen instrumentos de intervención de los poderes públicos en el marco de su política económica, dirigidos a favorecer a ciertas empresas o producciones y pueden tener por resultado el falsear, o amenazar con falsear la competencia y afectar a los intercambios y, por ello, perturbar el buen funcionamiento del mercado común. De ese modo, dichas ayudas pueden constituir un obstáculo al libre juego de la competencia, si no respetan determinadas normas y principios previstos al efecto...” FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Ayudas Otorgadas por los Estados*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I, Civitas, Madrid, 1995, pp. 741-742.

¹⁷ Artículo 87.1 T.C.E. “Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

- a) Han de afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros;
- b) Han de ser otorgadas por los Estados miembros o con fondos estatales;
- c) Han de falsear o amenazar con falsear la competencia, y
- d) Han de favorecer a determinadas empresas o producciones.

Veamos cada requisito en particular:

a) La afectación a los intercambios comerciales entre los Estados miembros puede ser actual o potencial y ha de tener un componente comunitario. Se establecen unos porcentajes mínimos que permitan considerar cuando se está afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.¹⁸

Para la concesión de la ayuda es preciso que la autoridad primero realice un análisis sobre el mercado económico, a fin de no distorsionar éste, de conformidad con la STJCE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris Holland B.V.*, asunto 730/79. Aquí el Tribunal de Justicia dijo que si hay ayuda del Estado es claro que afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros porque perjudica a los competidores extranjeros, toda vez que la empresa Philip Morris, dedicada a producir tabaco, dirigía un 80% de su producción a la exportación y recibía un subsidio a la exportación por parte del gobierno holandés,¹⁹ por tanto la incompatibilidad es evidente, viola el artículo 87 del Tratado CE, cuando se trata de ayudas a la exportación dentro del territorio comunitario.

En caso de ayudas a la exportación a terceros países, en principio, no habría incompatibilidad, pero habría que tener en cuenta si existen o no mecanismos de afectación indirecta.

b) No es la forma directa de la ayuda estatal lo que importa más, sino, también, los efectos indirectos de la misma. Así en la Decisión de la Comisión de 31 de julio de 1991, relativa a la ayuda concedida por el Concejo del Condado de Derbyshire a la empresa “Toyota Motor Corporation”, fabricante de vehículos de motor, la Comisión dijo que el

¹⁸ La 1ª. Comunicación de la Comisión, en 1992 (después sería reformada por otra de 1996) establece, que pueden concederse ayudas por los Estados sin comunicarlo a la Comisión hasta el tope de 100.000 ECUS (antes eran 50.000 ECUS). Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 24 de diciembre de 1983 y de 6 de marzo de 1996 pp. 122 y 9-10 respectivamente. También consultar: *Fourteenth Report on Competition Policy*. Capítulo I, 1984, Comisión de la Comunidad Europea, Bruselas, pp. 123-132.

¹⁹ Cfr: Fundamentos jurídicos 1, 2 y 10. STJCE de 17 de septiembre de 1989, *Philip Morris Holland B.V.*, asunto 730/79.

hecho de vender unos terrenos por un precio mucho menor del suyo constituye una ayuda de Estado.²⁰

De igual manera el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 24 de enero de 1978, *Van Tiggele*, asunto 82/77, Rec. p. 25, apartados 24 y 25, señaló que sólo los beneficios concedidos directa o indirectamente mediante recursos del Estado pueden ser considerados como ayudas en el sentido del apartado 1 del artículo 87, antiguo artículo 92 del Tratado CE.

La diferencia entre ayudas otorgadas por el Estado miembro y ayudas otorgadas a través de fondos estatales está destinada a incluir en el concepto de ayuda las otorgadas por los organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado.²¹

c) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha establecido que las ayudas deben falsear o amenazar con falsear la competencia para considerarlas incompatibles con las normas comunitarias. Las distorsiones a la competencia pueden ser tanto actuales como potenciales y las amenazas han de ser serias y suficientes.²²

d) Las ayudas deben favorecer a determinadas empresas o producciones, no todas. Así, pueden constituir ayudas, por ejemplo: una relación de empresas que van a recibir determinados beneficios y que el Estado diga cuáles se van a beneficiar.

Dentro de las características positivas tenemos que las normas 2 y 158²³ del Tratado de la Comunidad Europea propugnan la cohesión

²⁰ La ayuda era una subvención de 4.2 millones de libras que concedía el Condado de Derbyshire a la empresa Toyota Motor Corporation con motivo de la venta de un solar de 580 hectáreas. *Vid.* Decisión de la Comisión de 31 de julio de 1991. Diario Oficial de las Comunidades Europeas No.L 6/36, del 11 de enero de 1992.

²¹ *Cfr.* STJCE de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun Schiffahrts*, asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91. Fj. 19.

²² *Vid.* SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Cofaz*, asunto 169/84; de 21 de noviembre de 1991, *Federación nacional de Comercio Exterior de productos alimenticios/Estado Francés*, asunto C-354/90; de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto C-310/87; de 10 de julio de 1986, *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 234/84, Rec. 1986 y *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 40/85, Rec. 1986. Asimismo consultar: SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 5/00, Edersa, Madrid, 2000, p. 192; y FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Ayudas Otorgadas por los Estados*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I, Civitas, Madrid, 1995, pp. 741-742.

²³ “A fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Comunidad, ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica y social.

La Comunidad se propondrá, en particular, reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones o islas menos favorecidas, incluidas las zonas rurales.”

económica y social. Estas ayudas contribuyen, en determinados aspectos, a lograr los fines de la cohesión. La acción de los Estados miembros ha de ser controlada, debe tener límites, es decir, debe haber un cierto equilibrio entre la proyección de ayudas que hace el Tratado de la Comunidad Europea y las autorizaciones a estas ayudas.

El apartado 3 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea enumera las ayudas compatibles de *iure*. Estas son aquellas que benefician el desarrollo económico de regiones comunitarias; que fomenten la realización de proyectos de interés común; que pongan solución a una grave perturbación económica de un Estado miembro; aquellas que favorezcan el desarrollo de ciertas regiones económicas y ayuden a promover la cultura y conservación del patrimonio, siempre y cuando no alteren las condiciones de libre competencia en la Unión Europea.

La Comisión es la responsable de examinar si las ayudas que otorga un Estado miembro son compatibles con las normas comunitarias. Dispone de un control y examen permanente de las ayudas, estableciendo un procedimiento previo, en el artículo 88 del Tratado de la Comunidad Europea, sin cuya observancia ninguna ayuda puede considerarse legalmente concedida. La anterior disposición persigue que el reconocimiento de la posible incompatibilidad de una ayuda con el mercado común resulte, bajo control del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, vía artículo 226 TCE,²⁴ de un procedimiento adecuado, de cuya aplicación es responsable directamente la Comisión.

Si la Comisión comprueba que una ayuda ha sido concedida o modificada sin haber sido notificada y después de haber requerido al Estado miembro interesado a presentar sus observaciones al respecto, puede ordenarle, por medio de una decisión provisional, y en espera del resultado del examen de la ayuda, que suspenda inmediatamente su concesión y que envíe a la Comisión, en el plazo que ésta determine, todos los documentos, informaciones y datos precisos para examinar la compatibilidad de la ayuda con el Derecho comunitario.²⁵

Los demás Estados miembros pueden hacer uso del artículo 227 del Tratado de la Comunidad Europea y recurrir al Tribunal de Justicia para denunciar el incumplimiento de las obligaciones del TCE y de la ayuda en particular.

²⁴ “Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia.”

²⁵ *Vid.* STJCE de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión de las Comunidades Europeas*, Asunto C-301/87, fundamento jurídico 19.

Cuando el Estado miembro acata la orden de la Comisión de facilitar las informaciones solicitadas, ésta tiene la obligación de resolver de conformidad con el procedimiento del artículo 88. En caso contrario, la Comisión tiene competencia para poner fin al procedimiento y proceder a dictar la decisión que declare la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda con el mercado común, con base en los elementos de que dispone. En su caso, esta decisión puede exigir la restitución del importe de la ayuda ya otorgada.

Por último, de manera breve, hacemos mención de las medidas fiscales a que se refiere el Código de Conducta.²⁶ La Comisión se comprometió a elaborar unas directrices que deberán seguir las naciones comunitarias cuando aprueben una ayuda de Estado. Estas directrices y el contenido del Código garantizarán la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas nacionales a fin de suprimir cualquier discriminación en materia de ayudas de Estado.

3. *Los monopolios fiscales*

Los monopolios afectan al libre mercado e impiden la integración económica. Pueden ser de dos tipos en general: monopolios de hecho y monopolios de Derecho. En los primeros sólo hay un operador único. Estos no son objeto de disposiciones muy agresivas, sin embargo se busca que no perturbe su posición dominante el libre mercado. Si alguno de estos monopolios va contra el Derecho Comunitario la Comisión impondrá una multa, pero no lo puede dismantelar. Los segundos son aquellos creados o mantenidos por la legislación nacional. Son un ins-

²⁶ En 1997 el Consejo Ecofin invitaba a la Comisión a presentar un paquete fiscal que contemplara el tema de los intereses de los Estados miembros y soluciones al respecto. El paquete fiscal incluía: un código de conducta en materia de fiscalidad empresarial; una comunicación de la Comisión en materia de ayudas de Estados de naturaleza fiscal; medidas para eliminar distorsiones en la imposición de rentas del capital; medidas orientadas a suprimir la imposición en la fuente de los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre sociedades; y medidas para suprimir las distorsiones en los impuestos indirectos.

El Código de Conducta propugna por una acción comunitaria coordinada para luchar contra la competencia fiscal desleal y reducir las distorsiones del mercado único, evitar pérdidas de recaudación y la consecución de estructuras tributarias más acordes al empleo.

El Código de Conducta es un acuerdo político y carece de todo valor jurídico. *Vid. Resolución del Consejo aprobando el Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial*. DOCE C2, de 6 de enero de 1998. p. 2. También consultar: HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5. Centro de Estudios Financieros e Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios, Madrid, 2000. p. 109- 111; y MARTÍN JIMÉNEZ, A. *La Armonización de la Imposición Directa en las Uniones Económicas: Lecciones desde la "Unión Europea"*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Centro de Estudios Financieros e Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios, Madrid, 2000, p. 258.

trumento fiscal que el Estado da a una compañía determinada otorgando un derecho exclusivo para operar, así el Estado tiene dos vías de recaudación: impuestos y la renta del monopolio.

También existen monopolios de mercancías y de servicios. El primero previsto en el artículo 31 del Tratado de la Comunidad Europea²⁷ aplicable a todos los países miembros, el cual permite los monopolios que tolera las importaciones, eliminando los derechos exclusivos de importación y/o exportación del monopolista. Este precepto no prohíbe los monopolios de fabricación o producción, ni los de distribución al por menor. El artículo en comento sólo se aplica a las mercancías y prohíbe cualquier nueva medida restrictiva impuesta por los Estados miembros (artículo 31.2 cláusula *Stand Still*).

Respecto a este tipo de monopolios encontramos que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la sentencia de fecha 15 de julio de 1964, *M. Flamingo Costa vs. ENEL*, asunto 6/64, ha interpretado que el artículo 31 enuncia una obligación no de “hacer”, sino de “no hacer” y tiene por objeto prohibir toda nueva medida que teniendo por finalidad o consecuencia una discriminación nueva entre ciudadanos de Estados miembros en las condiciones de abastecimiento y de mercado, por medio de monopolios u organismos.²⁸

El segundo tipo de monopolio está previsto en el artículo 86 del mismo Tratado.²⁹ Este ordena que las Empresas Públicas o aquellas que ten-

²⁷ “1. Los Estados miembros adecuarán los monopolios nacionales de carácter comercial de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

Las disposiciones del presente artículo se aplicarán a cualquier organismo mediante el cual un Estado miembro, de iure o de ipso, directa o indirectamente, controle, dirija o influya sensiblemente en las importaciones o las exportaciones entre los Estados miembros. Tales disposiciones se aplicarán igualmente a los monopolios cedidos por el Estado a terceros.

2. Los Estados miembros se abstendrán de cualquier nueva medida contraria a los principios enunciados en el apartado 1 o que restrinja el alcance de los artículos relativos a la prohibición de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros.

3. En caso de que un monopolio de carácter comercial implique una regulación destinada a facilitar la comercialización o a mejorar la rentabilidad de los productos agrícolas, deberán adoptarse las medidas necesarias para asegurar, en la aplicación de las normas del presente, garantías equivalentes para el empleo y el nivel de vida de los productores interesados.”

²⁸ *Vid.* Punto resolutivo 4 de la sentencia.

²⁹ “1. Los Estados miembros no adoptarán ni mantendrán, respecto de las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas del presente Tratado, especialmente las previstas en los artículos 12 y 81 a 89, ambos inclusive.

2. Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las normas del presente Tratado, en especial a las normas sobre competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de dere-

gan derechos especiales o exclusivos o que sean monopolios fiscales deben cumplir con las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea y con las reglas de la competencia. Este artículo debe ir siempre relacionado con el artículo 82 del TCE³⁰ que prohíbe que los monopolios actúen abusando de su posición dominante.

Lo relevante de los monopolios es la característica comercial y económica que tienen y no la fiscal, aunque está implícita, por ello el Tratado de la Comunidad Europea los incluye dentro del apartado “Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros”.

III. EL ARTÍCULO 90 DEL TRATADO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

1. *La prohibición de discriminación fiscal del Tratado de la Comunidad Europea*

La prohibición de discriminación fiscal contraria a la libre circulación de mercancías se encuentra desarrollada en el Tratado de la Comunidad Europea abarcando tanto la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, las restricciones cuantitativas y las medidas de efecto equivalente, como la imposición discriminatoria de los productos de los países comunitarios frente a los tributos nacionales.

El objetivo en materia fiscal de la Unión Europea es coordinar los sistemas tributarios de los Estados miembros para establecer un mercado único basado en las cuatro libertades comunitarias, así como un

cho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. El desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contrario al interés de la Comunidad.

3. La Comisión velará por la aplicación de las disposiciones del presente artículo y, en tanto fuere necesario, dirigirá a los Estados miembros directivas o decisiones apropiadas.”

³⁰ “Será incompatible con el mercado común y quedará prohibida en la medida en que pueda afectar al comercio entre los Estados miembros, la explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo.

Tales prácticas abusivas podrán consistir, particularmente en:

- a) imponer directa o indirectamente precios de compra, de venta u otras condiciones de transacción no equitativas;
- b) limitar la producción, el mercado o el desarrollo técnico en perjuicio de los consumidores;
- c) aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva;
- d) subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.”

régimen común no discriminatorio sobre competencia económica.³¹ La Parte Tercera del Tratado de la Comunidad Europea, relativa a las políticas comunitarias, en su Título VI, referente a las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones, y capítulo segundo titulado “Disposiciones fiscales” formado por los artículos 90 a 93 son el marco normativo de la proscripción de discriminación fiscal.

Los artículos 90, 91 y 92 del Tratado de la Comunidad Europea, como en general las disposiciones fiscales del Tratado, contienen la prohibición de la discriminación, así como la obligación de armonizar los impuestos indirectos, asegurando de este modo la igualdad de tratamiento de las mercancías en las legislaciones nacionales. Estos ordenamientos acotan la soberanía fiscal de los Estados miembros y tienden a la plena neutralidad fiscal entre productos importados y productos nacionales similares. Además son un conjunto de normas que exige mayor número de límites a la potestad tributaria de los países comunitarios.

El artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea contiene, en especial, la prohibición de discriminación fiscal y la igualdad de tratamiento entre mercancías. Su regulación se proyecta de forma directa en las libertades fundamentales comunitarias. Es a través del estudio y análisis jurídico del artículo anterior, y de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como encontramos el contenido, alcance y efectos de la prohibición de discriminación.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha ido precisando que disposiciones del Tratado tienen eficacia directa. De entre ellas destaca, en materia fiscal, el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, el cual no sólo crea obligaciones entre los países miembros, sino que hace surgir derechos subjetivos, que los particulares pueden hacer valer ante los órganos jurisdiccionales internos, pues la interdicción de discriminación constituye el fundamento indispensable en materia tributaria del libre mercado europeo.³²

El artículo 90 debe entenderse como una prohibición hacia los sistemas fiscales de los Estados miembros que gravan dos veces un pro-

³¹ Así se manifiesta el Tratado de la Comunidad Europea en su artículo 3.c: “Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado:...un mercado interior caracterizado por la supresión entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.”

³² CASADO OLLERO, G. *Ordenamiento comunitario europeo y ordenamiento tributario interno*. Grandes Temas del Derecho Tributario. Obra en homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, y Alfonso Cortina Gutiérrez, Unidad Editorial/Universidad Autónoma de Guadalajara, México, 1995, p. 165.

ducto importado. Es un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente. Este ordenamiento solo permite someter los productos de otros Estados miembros a gravámenes interiores con tal de que no sean mayores a los que recaen sobre los productos nacionales, o que no protejan indirectamente la producción nacional.³³

En un primer momento el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la sentencia de 4 de abril de 1968, asunto 25/67, *Milch-Felt Eierkontor/Hauptzollamt Saarbrücken*, pensó en hacer una interpretación conjunta de los dos párrafos del artículo 90.³⁴ Sin embargo el Tribunal de Justicia ha distinguido siempre entre los dos párrafos del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, de los cuales, es el primero el principal protagonista en la prohibición de discriminación fiscal, como tendremos ocasión de estudiar, y lo hace garantizando una perfecta neutralidad fiscal de los tributos internos en lo que toca a la competencia entre productos nacionales e importados.³⁵

El carácter discriminatorio de un impuesto se deduce del examen de la alteración de la neutralidad de la competencia que, de conformidad con el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea debe existir entre productos nacionales e importados de otros Estados comunitarios. También se deduce de la alteración del principio de igualdad de tratamiento entre ciudadanos comunitarios que exige que las situaciones de ambos sean comparables a paridad o disparidad de capacidad económica.

A través de la sistematización de la jurisprudencia, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, observamos que el artículo 90 no prohíbe gravar productos de otros Estados miembros con una imposición interior cuando no hay productos nacionales similares u otras producciones susceptibles de ser protegidas.³⁶ Asimismo un impuesto no

³³ Cfr. SACCHETTO, C. *Il divietti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte de Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamiento italiano*. *Diritto e Pratica Tributaria*, 1984, número 21, p. 450; CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, p. 950; y SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, J. *Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 186, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, p. 7 y ss.

³⁴ Es en esta sentencia donde aparece por primera vez la tesis de la integración conjunta de los dos párrafos del hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea.

³⁵ En el mismo sentido se pronuncia SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *Las Normas de los Tratados Comunitarios sobre Fiscalidad Europea*. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII, 1999, p. 239.

³⁶ Ver por todas: SSTJCE de 16 de febrero de 1977, *Shottle and Sohne*, asunto 20/76, Rec.p.I-247; de 10 de octubre de 1978, asunto 148/77, y de 21 de marzo de 1994, Comisión/Italia, asunto 209/89, Rec. I-1575.