

**Exenciones tributarias y libertades económicas**  
**en el Derecho Comunitario<sup>1</sup>**

**Pedro M. Herrera**

**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario UCM**

**Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales**

**(Ministerio de Economía y Hacienda de España)**

***Sumario***

***I. Planteamiento***

***II. No sujeción de los actos ilícitos***

***III. Exención del mínimo vital***

***IV. Exención con progresividad y Medidas para evitar la doble imposición***

***V. Deducciones para evitar la doble imposición***

***VI. Beneficios fiscales***

***VII. Conclusiones***

**I. Planteamiento**

---

<sup>1</sup>El autor agradece las valiosas observaciones de Víctor M. Sánchez Blázquez, Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de las Palmas de Gran Canaria.

El profesor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES cuenta entre sus méritos el haber llevado a cabo una de las construcciones más acabadas –junto a la de FERNANDO SAINZ DE BUJANDA<sup>2</sup>- sobre la teoría jurídica de la exención tributaria. Quienes han trabajado después sobre esta materia han encontrado resueltas ya las cuestiones clave y se han visto provistos de un excelente instrumental teórico para afrontar los nuevos problemas desde la “teoria geral da isenção tributaria”<sup>3</sup>.

Por tanto, en una aportación en homenaje al profesor BORGES escrita desde Europa resulta oportuno poner de relieve como sus aportaciones permiten resolver con claridad algunas cuestiones especialmente difíciles que plantean las exenciones en el ámbito del Derecho comunitario.

No se trata de analizar aquí los detalles técnicos de las normas de armonización fiscal en la Unión Europea, sino más bien de examinar la evolución de la jurisprudencia comunitaria en el ámbito de la imposición directa. No obstante, también mencionaremos ciertas sentencias relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido que resultan particularmente útiles para poner de relieve la diferencia entre exención y no sujeción.

## II. No sujeción de los actos ilícitos

“Ao estabelecer os casos de incidência tributária -escribe el profesor BORGES-, a lei pode simultaneamente prever hipóteses em que o vínculo obrigacional não surge. São essas precisamente as hipóteses de isenção. A não-incidência pode ser:

- *pura e simples*, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante;
- *qualificada*, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total)<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup>F.SAINZ DE BUJANDA, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 437 y ss.

<sup>3</sup>J. Souto Maior Borges, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª ed., Malheiros Editores, San Pablo, 2001. La primera edición tiene el mérito de remontarse al año 1969.

<sup>4</sup>Pág. 155.

La jurisprudencia comunitaria parece entender que los actos tipificados como delito en todos los Estados Miembros (vgr. el tráfico de drogas) constituyen hipótesis de no incidencia (no sujeción) pura y simple en el ámbito de los tributos aduaneros, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>5</sup>. La explicación está en que las directivas de armonización del impuesto responden a la finalidad de garantizar el mercado interior. Ahora bien, las mercancías radicalmente prohibidas se encuentran “fuera” del mercado y, por tanto, no pueden estar sometidas a tributación; es decir, quedan completamente excluidas de la hipótesis de incidencia aunque ni la Directiva ni las leyes nacionales las declaren exentas.

Entendemos, sin embargo, que esta jurisprudencia es parcialmente incorrecta, por incurrir en un excesivo formalismo, contrario a la lógica del Derecho comunitario. En efecto, el tráfico de drogas y otras “entregas” y “prestaciones de servicios” delictivas (tráfico de seres humanos), constituyen un lucrativo negocio que canaliza importantes recursos en el ámbito comunitario y en el mundo entero. Naturalmente, nadie pretende que los traficantes de drogas se den de alta en los registros fiscales y presenten declaraciones trimestrales de sus operaciones<sup>6</sup>. La cuestión se plantea, en cambio, cuando la actividad delictiva se ha descubierto y no ha sido posible decomisar la “mercancía”. En tales casos resulta un privilegio injustificado prescindir del gravamen. Estamos ante entregas de bienes o prestaciones de servicio que responden a la hipótesis de incidencia prevista en la Directiva y que concurren con actividades lícitas en el mercado interior.

---

<sup>5</sup> Cfr. las SSTJCE de 5 de febrero de 1981, *Joszeff Horvath*, As. 50/80, Rec. p. 385; 26 de octubre de 1982, *Wilfried Wolf*, As. 221/81, Rec. p. 3681; 26 de octubre de 1982, *Senta Einberger*, As. 240/81, Rec. p. 3699; 28 de febrero de 1984, *Einberger II*, As. 294/82, Rec. p. 1177; 5 de julio de 1988, *W.J.R. Mol*, As. 269/86, p. 3627; 5 de julio de 1988, *Happy Family*, As. 289/86, Rec. p. 3655; 6 de diciembre de 1990, *Maz Witzemann*, As. C-343/89; 28 de mayo de 1998, *John charlees Goodwin y Edward Thomas Unstead*, As. C-3/97, Rec. p. 3257; 5 julio de 1998, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat*, As. 289/86, Rec. p. 3655; 29 de junio de 1999, *Coffeeshop Siberië*; 29 de junio de 2000, *Kaupo Salumets*, As. C-455/98.

<sup>6</sup> M.A. CAAMAÑO, J.M. CALDERÓN Y A. MARTÍN JIMÉNEZ advierten, con buen humor, cómo resulta impracticable someter plenamente al IAE las actividades abiertamente delictivas: “¿Deberán darse de alta [los delincuentes] en varios epígrafes del IAE, quizás, en un imaginario epígrafe «actividades ilegales» que prevea cuotas nacionales, provinciales y locales en función del ámbito geográfico en el que se desarrolla la actividad ilegal?” (“Comentario a la STJCE de 23 de junio de 1998”, *RDFHP*, 251, 1999, pág. 300).

Considerar que se trata de una hipótesis de no incidencia *pura y simple* supone -a mi entender- conceder a las actividades criminales un trato privilegiado frente a las actividades lícitas e introducir una verdadera quiebra en el mercado interior. Otorgar un trato de favor a la criminalidad organizada constituye una curiosa “ayuda de Estado”, contraria al Derecho comunitario, que indudablemente distorsiona la competencia. Por tanto, no cabe afirmar que estemos ante un supuesto de no sujeción que responde a la lógica interna del Impuesto sobre el Valor Añadido o que está implícita en las limitaciones al poder de las instituciones comunitarias para dictar normas de armonización fiscal. Naturalmente, esto no supone que el instrumento fiscal sea el más adecuado para luchar contra la delincuencia organizada, y habrá casos en que el impuesto no deba exigirse por operar otras instituciones que hacen desaparecer el objeto imponible (el comiso). Lo que tampoco cabe es otorgar un privilegio a las actividades económicas de carácter delictivo<sup>7</sup>.

### III. Exención del mínimo vital

---

<sup>7</sup> Así, a juicio de F. FORTE: “es obvio que el Estado detrayendo una parte de la riqueza ilícita y deshonestamente obtenida no se hace cómplice de una actividad contraria al Derecho o a la Moral Pública, porque no absorbe tal lucro a título de retribución, ni asume la obligación de suministrar para su proliferación una protección social o un compromiso de no intervenir” [“Sul trattamento fiscale delle attività illecite”, *RDFSDF*, 1952, vol. II, parte I, pág. 121, cita y traducción de P. CHICO DE LA CÁMARA (“La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español”, en *RFDUC, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, 1996, nota 27.*)]. Suscriben la opinión de FORTE, J. MARTÍN QUERALT *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª ed., pág. 80: “...se considera carente de todo sentido que, mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a Hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva. De hecho, el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete, sin que exista ningún precepto que excluya la tributación de una renta realmente percibida por el sujeto pasivo sobre la base de que la actividad económica que la generó tenga carácter legal o ilegal. Las dificultades que pueda tener el contribuyente para aflorar fiscalmente sus ingresos reales, sin que se desvelen sus actividades ilícitas, únicamente son imputables al sujeto, pero, en todo caso, ello no puede determinar una posición de privilegio que le exima de la obligación de declarar a Hacienda o le haga inmune frente a la responsabilidad penal por delito fiscal” (J. MARTÍN QUERALT, - C. LOZANO SERRANO – G. CASADO OLLERO, J.M.TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª ed., Tecnos, Madrid, 2002, pág. 80.

“A insenção do mínimo vital decorre de uma exigência de justiça tributária. A Constituição Federal de 1967, ao disciplinar o sistema tributário nacional, desviou-se da técnica adotada em 1946. Não fez referência expressa ao mínimo necessário à existência para efeito de isenção. A CF de 1988 *não* contempla expressamente regra igual ou análoga. Nenhuma referência à isenção do mínimo vital no sistema constitucional tributário em vigor”. No obstante, “No sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e pelo direito à vida (art. 5º, *caput*) não será descomedido afirmar que o mínimo vital, mis que isento, *é immune*. E a essa conclusão no seerá lícito contrapor-se a relativa indeterminação do conceito de “mínimo vital”<sup>8</sup>.

Pues bien, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas también parece reconocer el derecho de las personas físicas residentes en un Estado miembro a la exoneración del mínimo vital, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares<sup>9</sup>.

No es pacífico dónde encuentra el Tribunal anclaje para sostener este principio. Podría pensarse que se trata de una derivación del derecho a la igualdad<sup>10</sup>, pero -en tanto no se apruebe la futura Constitución Europea- el Tratado de la Unión Europea se limita a prohibir la discriminación *por razón de nacionalidad*. También podría entenderse que se trata de una “tradición constitucional común a los Estados miembros”, pero no todas las Constituciones de los Estados miembros reflejan el principio de capacidad contributiva y aunque todas ellas reconozcan de un modo u otro la dignidad de la persona, no es pacífico que en todos los ordenamientos constitucionales pueda deducirse de tal principio la necesidad de ajustar la tributación a las circunstancias personales y familiares (pues no se trata sólo de que no tributen quienes carecen de recursos para subsistir, sino de que no se considere renta disponible la necesaria para atender las mínimas necesidades de una persona y su familia).

---

<sup>8</sup>Pág. 55.

<sup>9</sup> SSTJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93; *Gilly*, C-336/96, de 12 de mayo de 1998; *Gschwind*, C-391/97, 14 de septiembre de 1999; *De Groot*, C-385/00, de 12 de Diciembre de 2002; *Gerritse*, C-234/01, 12 de junio de 2003; *Schilling*, C-209/01, 13 de noviembre 2003; *Wallentin*, C-169/03, 1 de julio de 2004.

<sup>10</sup>F. A. GARCÍA PRATS, “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 117, Enero-Marzo, 2003, págs. 61 y ss.

Si analizamos a fondo la jurisprudencia comunitaria, podemos llegar a la conclusión de que -al menos de momento- los Tratados Constitutivos no garantizan de forma directa la “inmunidad” del mínimo de subsistencia personal y familiar. Sin embargo, todos los Estados miembros tienen en cuenta, en mayor o menor medida, las circunstancias personales y familiares a la hora de modular la tributación de sus residentes, aun cuando esta práctica se limite en ocasiones a la legislación ordinaria y no venga siempre impuesta por preceptos constitucionales.

En cambio, por regla general, tales circunstancias se ignoraban en el supuesto de la obligación real de contribuir. La explicación era sencilla: el estado de la fuente no grava la renta mundial y no puede tener en cuenta la capacidad económica global del contribuyente.

Podía pensarse que este trato diverso entre residentes y no residentes no era discriminatorio por afectar a personas que se encontraban en circunstancias muy diversas. Sin embargo, a partir de la sentencia *Schumacker* el Tribunal estima que es comparable al residente la situación del no residente que obtiene la mayor parte de su renta en el país de la fuente. Además, es probable que esta persona no obtenga en el país de la fuente rentas sometidas a tributación suficientes para que operen sobre ellas las deducciones personales y familiares. Por esta vía se introduce en el Derecho de los Estados miembros la “exención” del mínimo personal y familiar con unas notas próximas a las de una inmunidad tributaria<sup>11</sup>.

En realidad, no se trata de una auténtica inmunidad pues, probablemente, para eliminar la discriminación en el ámbito comunitario hubiera bastado también con que el Estado en cuestión *suprimiera el mínimo personal y familiar previsto para los residentes, sometidos a la obligación personal de contribuir*. Ahora bien, tal solución resultaría políticamente impracticable y, en aquellos países cuyas constituciones reconocen implícita o explícitamente el principio de capacidad económica -Alemania, Italia, España- resultaría inconstitucional. Para estos países se trata de una inmunidad especial nacida de la conexión entre los preceptos constitucionales y el Tratado de la Unión Europea.

---

<sup>11</sup>En palabras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “o ser do mínimo vital é a imunidade; ele tipifica uma *res juridica* imune, para cuja aferição é competente o juiz, no ato de aplicação do direito” (*Teoría...*, cit., pág. 56). Como es sabido las inmunidades tributarias, constituyen supuestos de no incidencia tributaria cualificada establecidas directamente por la Constitución.

Aunque atendiendo a la teoría general del Derecho una norma interna contraria al Derecho internacional puede conservar su validez interna<sup>12</sup> este no es el caso ante el Derecho comunitario europeo, pues éste tiene eficacia directa, es aplicable directamente por los tribunales nacionales con primacía sobre las fuentes meramente internas y se ve respaldado por las decisiones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que se ha convertido en el más firme defensor de las libertades económicas comunitarias.

Sin embargo, el Tribunal no maneja una sólida doctrina sobre la configuración y el fundamento de las exenciones tributarias, y esta indefinición ocasiona notables equívocos. Así, en el caso *Schilling* (C-209/01, STJCE de 13 de noviembre de 2003) el Tribunal considera como beneficio fiscal la posibilidad de deducir los gastos de empleada del hogar en Alemania, y considera discriminatorio que un matrimonio de funcionarios comunitarios, que por motivos de su trabajo han trasladado su residencia a Luxemburgo no puedan deducir de los rendimientos obtenidos en Alemania los gastos de su nueva empleada de hogar en Luxemburgo, aunque sus privilegios como funcionarios comunitarios les permitan tributar en Alemania por obligación personal de contribuir al tiempo que exoneran de gravamen sus sueldos comunitarios (sometidos tan solo a una reducida contribución en favor de las instituciones europeas).

Al contemplar esta deducción como un beneficio fiscal subordinado al requisito de que la empleada esté dada de alta en la Seguridad Social alemana, el Tribunal considera que el matrimonio *Schilling* está recibiendo un trato discriminatorio que restringe su libertad de circulación, pues se ha visto privada del beneficio como consecuencia de su traslado a Luxemburgo.

---

<sup>12</sup>JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES , *Teoría...*, cit., pág. 309, con cita de la *Teoría General del Derecho y del Estado* (pág. 302), de HANS KELSEN .

En cambio, si se considerase -como hace el Abogado General<sup>13</sup>- que la deducción está relacionada con las circunstancias familiares -o incluso con la obtención de rendimientos del trabajo por cónyuges con hijos pequeños- la solución podía haber sido distinta. Los residentes en Alemania tributan por su renta mundial, mientras que el matrimonio *Schilling* sólo tributa en dicho país por los rendimientos que allí obtiene, y, sin embargo, puede disfrutar de todas las deducciones personales y familiares establecidas con carácter general, a lo que se suma la exención de los rendimientos del trabajo. Por consiguiente, resulta artificioso afirmar que se está obstaculizando su traslado a Luxemburgo con obstáculos fiscales. Una adecuada clasificación de las exenciones tributarias -atendiendo a su relación con el principio de capacidad económica- contribuiría a resolver los problemas.

Encontramos otro caso aún más llamativo en la sentencia En el asunto *Wallentin* (STJCE de 1 de julio de 2004, C-169/03) nos encontramos con un nacional alemán, domiciliado en Alemania, que recibe una beca del estado alemán de 350 DEM (178,95 €) mensuales para gastos de alojamiento y manutención, además de percibir de sus padres 650 DEM mensuales (es decir, unos 335,41 €). Es decir, según parece deducirse de la Sentencia, percibía en Alemania una renta anual de 6.172,32 €. Estas cantidades “no constituían, por su naturaleza, una renta imputable en virtud del Derecho fiscal alemán” (FJ 3).

Además, durante un período de 21 días realiza una prácticas remuneradas en Suecia por las que percibe 8.724 SEK (942,14 €). Dicha retribución se somete a una retención liberatoria del 25% en concepto de impuesto sobre la renta por obligación real. El tipo correspondiente al impuesto sobre la renta por obligación personal es del 30%, pero con una reducción general de 8.000 SEK (928,75 €), a la que no tiene derecho *Wallentin*.

---

<sup>13</sup>El Tribunal rechazó la propuesta del Abogado General, que no consideraba comparable la situación de los esposos *Schilling* con la de un «auténtico» residente en Alemania, dado que la mayor parte de su renta -el salario comunitario- no tributaba en Alemania. El Abogado General entendía que la deducción de gastos por empleada del hogar constituía un elemento relacionado con el mínimo familiar, mientras que el Tribunal parece considerarla un beneficio fiscal para incentivar la afiliación a la seguridad social y el trabajo de la mujer. Recordemos que en el caso *Schumaker* C-279/93, 14.2.95 el Tribunal entiende que, a efectos de las deducciones por circunstancias personales y familiares la situación del residente es comparable a del no residente que obtiene la mayor parte de su renta en el país de la fuente.



El Tribunal considera que Suecia ha quebrantado el art. 39 del Tratado, relativo a la libre circulación de trabajadores. El Estado de la fuente debe concederle la reducción de 8.000 SEK, que según el Tribunal tiene el fin de tener en cuenta “la situación personal y familiar del contribuyente” (FJ 19), dado que “el Estado de residencia [Alemania] no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente dado que no existe carga fiscal en ese país” (FJ 21) puesto que no ha percibido [en él] ningún ingreso imponible”.

Lo que parece ignorar el Tribunal es que *Wallentin* ha obtenido en Alemania más de seis mil euros, que no se encuentran sometidos a tributación. El que Alemania utilice la técnica de la no sujeción para excluir estos rendimientos, determina que Suecia tenga que exonerar -mediante una reducción de la base- la totalidad de la cuantía que ha obtenido el no residente, quien recibe un trato privilegiado frente a los residentes suecos y los alemanes.

#### **IV. Exención con progresividad para evitar la doble imposición jurídica internacional**

Como vemos, uno de los principales problemas radica en que el Tribunal tiende a considerar comparables situaciones que no lo son desde la perspectiva del principio de capacidad económica. En la sentencia *Gerritse* (STJCE de 12 de junio de 2003, C-234/01) nos encontramos con el caso de un batería residente en Holanda que celebra una actuación en Alemania, donde queda sometido a la obligación real de contribuir. Esto implica la aplicación de un tipo fijo, la imposibilidad de deducir cualquier gasto y la inaplicación del mínimo existencial. El señor *Gerritse* considera que este régimen lesiona su derecho a la libre prestación de servicios y el Tribunal de Luxemburgo le concede la razón parcialmente.

A juicio del Tribunal, *Gerritse* no tiene derecho al mínimo exento alemán, pues obtiene la mayor parte de sus rentas gravables en Holanda, donde ya disfruta del correspondiente mínimo personal y familiar. En cambio, el Tribunal considera discriminatoria la prohibición de deducir los gastos necesarios y el hecho de que el tipo de gravamen a que se someten los no residentes pueda ser mayor que el tipo que pagaría un residente que obtuviese las mismas rentas que el no residente obtiene en Alemania *incrementadas en el importe del mínimo exento* (circunstancia que, al parecer, no concurría en *Gerritse*).

Como puede observarse, esto supone una ventaja para la persona que obtenga su renta en diversos Estados miembros, (pues dicho sujeto podrá fragmentar su base imponible reduciendo la progresividad) y un trato perjudicial para quien obtenga toda su renta en un solo Estado miembro, que soportará todo el peso de la escala progresiva.

Esta consideración podría hacernos pensar que no estamos ante situaciones comparables, pero el Tribunal tiene en cuenta que el Convenio entre Alemania y Holanda contiene un mecanismo equivalente a una exención con progresividad. Simplificando, puede afirmarse que las rentas obtenidas en Alemania no tributan en Holanda, pero se tienen en cuenta para determinar el tipo medio aplicable a las rentas holandesas. A juicio del tribunal, esta garantía de progresividad hace que la situación del residente y el no residente sean comparables.

No compartimos la afirmación del tribunal, pues la exención supone -en palabras de SOUTO MAIOR BORGES<sup>14</sup>- la renuncia a gravar los rendimientos obtenidos en el otro Estado contratante. El que dichos rendimientos se tengan en cuenta para calcular el tipo de gravamen en el Estado de residencia no supone someterlos al principio de progresividad -tributarán al tipo fijo aplicable en el Estado de la fuente- sino tan sólo garantizar la progresividad de las rentas obtenidas en el Estado de la fuente. Por el contrario, la persona residente en Alemania que sólo obtenga rentas en dicho Estado verá sometida la totalidad de sus renta a la tributación progresiva.

## **V. Deducciones por doble imposición de dividendos y doble imposición económica internacional**

El Tribunal considera contrarios a la libre circulación de capitales y a la libre prestación de servicios los mecanismos para evitar la doble imposición económica derivada del reparto de dividendos de una sociedad a sus socios personas físicas cuando tales instrumentos sólo se aplican a los dividendos repartidos por sociedades residentes.

---

<sup>14</sup>Cfr. José Souto Maior Borges, *Teoría...*, cit., pág. 158.

Así, la sentencia *Manninen*<sup>15</sup> -en un sentido semejante al que el Tribunal ya sostuvo en el asunto *Verkojen*<sup>16</sup>- considera que “los artículos 56 y 58 CE [libre circulación de capitales] se oponen a una normativa en virtud de la cual el derecho de una persona sujeta al pago de impuestos en un Estado miembro por obligación personal a que se le conceda el crédito fiscal por los dividendos que percibe de sociedades anónimas queda excluido cuando estas últimas no están establecidas en dicho Estado”.

Esto supone claramente que el régimen español para evitar la doble imposición en el IRPF es contrario al Derecho comunitario. Como es conocido, el sistema español parte de una presunción extralegal: la consideración de que el tipo medio efectivo del Impuesto sobre Sociedades -que depende de las deducciones y bonificaciones efectivamente disfrutadas por las empresas- se sitúa en el 28,57%. Esto supondría que por cada 100 € de dividendos repartidos al contribuyente 40 habrían sido ingresados en el Tesoro en concepto de Impuesto sobre Sociedades. Por tanto -según el mecanismo de imputación estimativa previsto en España- el contribuyente tendría que declarar unos dividendos de 140 € (multiplicando por 1,4 los dividendos percibidos) y tendría derecho a deducir de la cuota un total de 40 € (el 0,4 de los dividendos percibidos).

Como puede calcularse fácilmente, 40 es el 28,57% de 140. De este modo, si el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades fuese del 28,57% se eliminaría íntegramente la doble imposición. Si el tipo efectivo de una entidad fuese inferior, el contribuyente recibe un trato privilegiado y si fuese más alto -el tipo nominal es del 35%- no se eliminaría por completo la doble imposición. Sin embargo, esta relativa injusticia queda compensada por las ventajas que ofrece la simplicidad del mecanismo.

A nuestro juicio, carecería de sentido aplicar el mismo mecanismo a los dividendos percibidos de sociedades no residentes, puesto que el tipo del impuesto efectivo en el Estado de residencia de la sociedad no tiene por qué aproximarse al 28,57%. En este sentido las situaciones no son totalmente comparables. En ambos casos se da -o puede darse- doble imposición económica, pero *la intensidad* de esta doble imposición dependerá de la normativa del impuesto sobre sociedades aplicable en el Estado de la fuente de los dividendos.

---

<sup>15</sup>STJCE de 7 de septiembre de 2004, C-319/02 .

<sup>16</sup>STJCE de 3 de junio de 2000, C-35/98.

Es más, ¿por qué ha de ser el Estado de residencia de la persona física el que resulte obligado a eliminar la doble imposición y no el Estado de la fuente si tal solución no se pacta en un Convenio de Doble Imposición? En cualquier caso, para evitar esta doble imposición el Estado de residencia debería tener en cuenta la estructura y el tipo efectivo del impuesto sobre sociedades aplicable en cada Estado miembro, o bien establecer una deducción a tanto alzado que privilegiaría a algunos inversores en otros Estados en perjuicio del mercado único. Por ejemplo, carecería de sentido la deducción prevista en España se aplicara a los dividendos repartidos por Irlanda (12,5%) o Eslovaquia (19%). Paradójicamente, la solución más sencilla para adaptar nuestro derecho a las libertades comunitarias radicaría en establecer un sistema “clásico” de integración entre el IRPF y el IS eliminando la deducción por doble imposición.

## **VI. Beneficios fiscales**

La jurisprudencia comunitaria considera que los beneficios fiscales previstos en un convenio en favor de las sociedades residentes han de extenderse también los establecimientos permanentes de sociedades residentes en otros Estados miembros (STJCE de 21 de septiembre de 1999, *Saint Gobain*, C-307/97). Se trata de un ejemplo en el que una limitación al poder de tributar establecido convencionalmente ve proyectados sus efectos *de forma directa más allá del Convenio* en virtud de las libertades comunitarias.

Esta doctrina puede tener consecuencias muy graves para los Estados miembros si se aplica a otros ámbitos. Así, el grupo de sentencias *Open Skies* de 5 de noviembre de 2002<sup>17</sup>, relativas a convenios de navegación aérea, considera contrario al Derecho comunitario que los Estados Unidos puedan establecer ciertas limitaciones a las compañías aéreas del otro Estado contratante controladas por no nacionales. En la misma línea cabe mencionar el asunto “D” (C-376/03), relativo a ciertas medidas especialmente favorables para evitar la doble imposición en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, limitadas a los residentes en el otro Estado contratante, El Abogado General ha apuntado que tales beneficios deberían aplicarse a los residentes de todos los demás Estados miembros para evitar una restricción discriminatoria de las libertades comunitarias, si bien, “habida cuenta del carácter subsidiario con que se ha planteado esta segunda cuestión prejudicial y de la respuesta avanzada para la primera, sugiero al Tribunal de Justicia que no se pronuncie al respecto”. (Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo presentadas el 26 de octubre de 2004, núm. 106).

Tal “tendencia expansiva” de las exenciones y deducciones dirigidas a evitar la doble imposición internacional podrían volverse en contra de los intereses de los contribuyentes. Si la doctrina *Open Skies* se traslada al ámbito fiscal y los Estados Miembros no consiguieran negociar de forma conjunta, deberían renunciar unilateralmente a los “privilegios” -medidas para evitar la doble imposición- establecidos para sus propios residentes cuando estos quedasen sometidos a cláusulas de limitación de beneficios en perjuicio de los residentes de otros Estados miembros. Además, podrían verse inducidos a suprimir las cláusulas más ventajosas para evitar la doble imposición establecidas en algún convenio con otro Estado miembro para no verse compelidos a aplicarlas a los residentes de todos los demás Estados miembros (¡o incluso de cualquier tercer Estado si se considerase aplicable la libre circulación de capitales frente a terceros Estados siempre que exista un convenio general o específico que garantice el intercambio de información!)<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Sentencias *Open Skies*: C-466/98, Comisión-Reino Unido; C-467/98, Comisión-Dinamarca; C-468/98, Comisión-Suecia; C-469/98, Comisión-Finlandia; C-471/98, Comisión Bélgica; C-472/98, Comisión Luxemburgo; C-475/98, Comisión-Austria; y C-476/98, Comisión-Alemania.

<sup>18</sup>Sobre esta interpretación, cfr. Cfr. K. STAHL, “Free movement of capital between Member states and third countries”, *EC-Tax Review*, págs. 47 y ss. La autora se muestra crítica la posible extensión de la libre circulación de capitales en perjuicio de los intereses recaudatorios de los Estados miembros por parte del Tribunal, pues, a su juicio, se trata de una decisión que debería ser tomada por instancias políticas.

Si se nos permite el juego de palabras, podría afirmarse que la extensión “indiscriminada” en favor de residentes en otros Estados miembros (o en terceros Estados) de las medidas unilaterales y convencionales previstas para evitar la doble imposición internacional podría provocar auténticos privilegios fiscales, distorsionando la finalidad de tales “exenciones técnicas” o bien provocar una reacción contraria que condujera a generalizar situaciones de doble imposición.

La jurisprudencia comunitaria también se ha aproximado a las exenciones desde la perspectiva de las ayudas de Estado, prohibidas por el art. 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Con arreglo al citado precepto:

“1. 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 o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2. Serán compatibles con el mercado común:

- a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
- c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado común:

- a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;
- b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

- d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;
- e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión”.

La Comisión, secundada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia considera que las ayudas de Estado se caracterizan por el uso de fondos públicos destinados a favorecer determinadas empresas o producciones de modo que se produzca una distorsión de la competencia<sup>19</sup>.

El *uso de fondos públicos* se interpreta en un sentido muy amplio, que no sólo abarca las subvenciones, sino cualquier ayuda pública, como créditos privilegiados, prestaciones públicas mediante tarifas reducidas, moratorias fiscales o exenciones. Es indiferente que tales ayudas se concedan directamente por el Estado o por otras entidades o empresas públicas. Uno de los pocos casos en que el Tribunal descarta la existencia de ayudas de Estado por no estar presente fondos públicos se refiere al “sistema de primas” como instrumento para fomentar la producción de energías renovables<sup>20</sup>. Mediante tal instrumento, las empresas distribuidoras de electricidad están obligadas a adquirir un porcentaje de fluido eléctrico a productores de energía de origen renovable a un precio superior al previsto en el mercado de la electricidad. Sin embargo, esta decisión se debe probablemente al deseo de preservar un importante instrumento para la producción de energía “verde” que, de otro modo, no resultaría económicamente viable.

Lo que resulta más relevante de esta jurisprudencia es que todo tipo de exenciones y beneficios fiscales -en el sentido más amplio de la palabra- se considerarán ayudas de Estado, siempre que concurren los demás requisitos. En principio, tales ayudas están prohibidas aunque no existan normas específicas de armonización fiscal.

---

<sup>19</sup>Vid., por todos, A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito del art. 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, 196, 2001, págs. 81-116 y M. VILLAR EZCURRA, “Las ayudas estatales de carácter fiscal y el Derecho Comunitario: Algunas notas sobre su diferencia de los tributos internos discriminatorios y las exacciones de efecto equivalente a propósito del primer Informe sobre el Código de Conducta Fiscal”, *Aranzadi Fiscal, Boletín mensual* nº 2, 1999, págs. 1 y ss.

<sup>20</sup>STJCE de 17 de julio de 1997, *PreussenElektra AG contra Schhleswag AG*, C-379/98.

La segunda nota se refiere al *carácter “específico”* de las ayudas, en el sentido de que solo favorecen a determinadas empresas o producciones. Desde luego, no es preciso que la ayuda favorezca a una sola empresa; es suficiente con que afecte a un sector empresarial o a las empresas situadas en determinada zona geográfica, si bien la Comisión *puede* considerar compatibles con el mercado común, “ las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo” y “ las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”.

Esta nota se encuentra íntimamente vinculada a los conceptos de exención y de beneficio fiscal, aunque con peculiaridades importantes. Si una medida fiscal “favorable” responde a la estructura general del sistema tributario -por ejemplo, la supresión del gravamen del impuesto sobre sociedades para la parte de beneficios no distribuidos, tal como se ha dispuesto en Estonia<sup>21</sup>- no estaremos ante una ayuda de Estado. Tampoco estaremos ante una ayuda de estado en el caso un impuesto cuya regulación corresponda a los Estados Federados o Regiones -en España a las Comunidades Autónomas- si alguna de ellas establece un tipo de gravamen particularmente reducido o prevé ciertas exenciones aplicables genéricamente en su ámbito territorial, siempre que no exista una regulación general menos beneficiosa de ámbito Federal o Nacional.

Así pues, puede haber exenciones regionales que no se consideren ayudas de Estado, por tener carácter general dentro del impuesto en cuestión -exenciones para energías renovables en el Impuesto extremeño sobre Instalaciones Contaminantes- y medidas que, pese a no considerarse exenciones con arreglo al concepto tradicional, pueden ser ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario (tal podría ser el caso del Impuesto sobre Sociedades regulado por los territorios Históricos del País Vasco y Navarra, si fuera más ventajoso que el regulado por el Estado español en Territorio Común).

---

<sup>21</sup>Cfr. *European Tax Handbook*, IBDF, Amsterdam, 2004, (formato electrónico) voz “Estonia Taxation of Companies”, núm. 0.



Sin embargo, esta doctrina produce ciertas paradojas. Debemos recordar que los impuestos directos -con excepciones de carácter sumamente limitado- no se encuentran mínimamente armonizados en el ámbito de la Unión Europea. La denominada “competencia fiscal” legítima tampoco ha resultado un motor suficiente para conseguir un nivel aceptable de aproximación entre las legislaciones fiscales de los Estados miembros; más bien ha constituido un factor de dispersión. Encontramos una buena prueba en el régimen fiscal irlandés, y en el algunos de los Estados que se han incorporado recientemente a la Unión Europea. Es más, algunos de ellos, como Malta y Chipre son considerados aún paraísos fiscales por el Derecho Español<sup>22</sup>.

Pues bien, la paradoja radica en que la existencia de pequeños territorios de baja tributación, que tienen la condición de Estados miembros, no se considera ayuda de estado -por tener un teórico carácter “general”- e incluso se ve amparada por el paraguas de las libertades comunitarias, mientras que los beneficios o exenciones de carácter general adoptados por una región de otros Estados miembros -por ejemplo, el País Vasco- se considerarán fácilmente ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario.

Una segunda paradoja es que la vía para escapar de esta limitación radicaría en fragmentar la soberanía tributaria del Estado miembro en cuestión, de modo que fuese cada una de sus regiones la que fijara la intensidad de la tributación -por ejemplo, el tipo del Impuesto sobre Sociedades- de modo que no existiera un nivel estatal de referencia y que, por tanto, dichas ventajas no pudieran considerarse ya ayudas de Estado.

---

<sup>22</sup>El vigente Decreto sobre Paraísos Fiscales, basado en una lista cerrada, sigue mencionando a Malta y Chipre, aunque excluye aquellos estados con los que se haya firmado un CDI con cláusula de intercambio de información o un Convenio específico de Intercambio de Información. Tales convenios no existen con Malta ni con Chipre, pero según José Manuel Calderón Carrero y Adolfo J. Martín Jiménez tal requisito resulta equiparable a las obligaciones de intercambio de información derivadas de la aplicación a tales países del acervo jurídico comunitario. Si se acepta esta interpretación, Malta y Chipre habrían dejado de ser paraísos fiscales, conforme a la ley española, tras su incorporación a la Unión Europea. Si no se admitiera esta tesis parece claro que España estaría quebrantando las libertades comunitarias al aplicar las normas antiparaiso a los residentes en dichos Estados (cfr. “Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea”, *Documento de Trabajo* 11/04 del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

No es posible descartar completamente que las anunciadas reformas de los Estatutos de Autonomía o incluso una hipotética reforma de la Constitución Española avance en esta línea. Sin embargo, pensamos que no sería una buena solución para España ni para la auténtica construcción del mercado común en el ámbito de la Unión Europea. Los fenómenos de competencia fiscal entre Estados y entre Municipios en Brasil -hasta donde conocemos este fenómeno- son un buen ejemplo de que la “competencia fiscal”, aun cuando sea legítima, puede generar más distorsiones que beneficios para el interés general.

Por otra parte, el Tribunal entiende que también estamos ante ayudas de Estado en supuestos en que el carácter “selectivo” del beneficio fiscal es mucho más discutible, por afectar a sectores económicos de carácter completamente diverso. Así ha sucedido con las deducciones concedidas por la normativa foral para fomentar la actividad exportadora, que han sido consideradas contrarias al Tratado CECA (Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 sobre el régimen fiscal vasco<sup>23</sup>). La deducción a la exportación prevista en el régimen general ha sido denunciada por la Comisión en el ámbito del Tratado CE<sup>24</sup>. Teóricamente resulta muy discutible que un beneficio fiscal de este tipo pueda considerarse “específico”, pues pueden disfrutar de él industrias y comercios de carácter muy variado, pero ante la rotundidad con que se ha pronunciado el Tribunal, lo más prudente para España sería dismantelar el beneficio fiscal, negociando con la Comisión que no se exija recuperar las ayudas ya concedidas<sup>25</sup>.

En cuanto a la tercera nota definitoria de las ayudas de Estado, la generación de distorsiones de la competencia que afecten al mercado interior, resulta menos relevante de lo que pudiera parecer, pues el tribunal entiende que esta nota se presume siempre que concurran las otras dos, salvo que se demuestre lo contrario. Es decir, estamos ante lo que técnicamente se denomina como una “verdad interina”. Naturalmente, la prueba en contrario -que correspondería al Estado miembro concedente de la ayuda- puede resultar verdaderamente diabólica.

---

<sup>23</sup>Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, que resuelve los asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 (*Damesa*) y los asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00 (*Ramondín*). Cfr. M. Villar Ezcurra y P.M. Herrera Molina, “Ayudas fiscales y Derecho Comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”, en la obra colectiva *Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005 (en prensa).

<sup>24</sup>Decisión de la Comisión de 31 de octubre de 2000 sobre los créditos fiscales para las inversiones extranjeras, previstos en el antiguo art. 34 LIS (modificado posteriormente por la L 13/1996) y por diversas normas forales.

<sup>25</sup>En este sentido se pronuncia ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ en una nota inédita que ha tenido la amabilidad de facilitarme.

## VII. Conclusiones

La teoría general de la exención tributaria elaborada por el profesor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES surge del análisis de problemas tradicionales, pero presenta también gran utilidad para resolver cuestiones más recientes que están surgiendo en el ámbito de la fiscalidad internacional y particularmente en los procesos regionales de integración como sucede con la Unión Europea y puede suceder también con el Mercosur y otras organizaciones regionales en la medida en que avance el proceso de integración.

La experiencia del Derecho comunitario europeo presenta una nota muy peculiar que, al mismo tiempo, puede aportar perspectivas sobre la posible evolución de otras organizaciones internacionales con aspiraciones de integración regional. Nos referimos a la existencia de un tribunal supranacional con plenos poderes para determinar la correcta aplicación del Derecho comunitario, cuyas sentencias vinculan directamente a las autoridades nacionales y al que pueden tener acceso los particulares, de modo especial a través de la vía indirecta de las cuestiones prejudiciales presentadas por los órganos jurisdiccionales nacionales.

La jurisprudencia comunitaria sobre exenciones y beneficios fiscales de impuestos no armonizados ha generado ciertas contradicciones que no son precisamente modélicas y que conviene evitar con ayuda de una sólida teoría sobre las exenciones tributaria. El Tribunal no se ha preocupado de construir dicha teoría ni de asumirla a partir de las valiosas construcciones ya existentes -entre las que destaca la del profesor SOUTO MAIOR BORGES- porque no se trata de un órgano especializado en cuestiones fiscales y su objetivo primordial -de carácter no tributario- está en garantizar la construcción del mercado interior.

Sin embargo, la defensa a ultranza de las libertades comunitarias, sin un concepto adecuado de exención, puede provocar efectos indeseables. Por una parte, al intentar garantizar que el mínimo exento personal y familiar no discrimine a los no residentes de otros Estados miembros que se encuentren en situaciones comparables a los residentes, el tribunal comete el error de atribuir ventajas fiscales desproporcionadas a ciertos sujetos. Esto sucede claramente en el caso *Wallentin*. Este error podría superarse si el tribunal manejase el concepto de “hipótesis de no incidencia” elaborado por SOUTO MAIOR BORGES como término genérico que abarca tanto las exenciones en sentido formal como los supuestos de no sujeción.

En efecto, en este caso lo importante no es la técnica formal utilizada al delimitar el hecho imponible, sino la existencia de mecanismos que garanticen el mínimo vital personal y familiar del contribuyente; es decir, instrumentos que aseguren la inmunidad fiscal de las cantidades que un sujeto necesita para subsistir y mantener a su familia con un mínimo de dignidad<sup>26</sup>. Así, si Alemania garantizaba ya el mínimo existencial de *Wallentin* no sometiendo a tributación -no incidencia en sentido estricto- unos rendimientos claramente suficientes para la subsistencia, no tenía sentido obligar a Suecia a otorgarle el mínimo existencial sobre los rendimientos allí obtenidos. De lo contrario se acumulan materialmente dos mínimos existenciales -aunque no concurren dos “mínimos exentos” en sentido formal, quebrantándose así el fundamento del mínimo de existencia, y generándose una discriminación frente a los residentes en otros Estados con “mínimos exentos formales” que obtengan también rendimientos en Suecia por obligación real (ellos no tendrían derecho al “doble” mínimo vital), por no hablar de la discriminación de los residentes suecos que obtengan rendimientos en Alemania o de los residentes alemanes que no obtengan rendimientos en el extranjero<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup>Disculpe el lector que aparentemente utilicemos como sinónimos los términos de “inmunidad”, exención y no sujeción. En el ámbito europeo diversos Estados miembros garantizan constitucionalmente el mínimo vital personal y familiar, lo que nos permitiría hablar de “inmunidad” en sentido estricto. En otros se trata de una mera previsión legal -exención en sentido amplio- que, sin embargo, encuentra un respaldo indirecto en la jurisprudencia comunitaria. Dado que en ambos casos existen ciertos límites supralegales a la configuración del mínimo vital, hemos considerado apropiado utilizar el término de “inmunidad”, si bien atribuyéndole un sentido más amplio que el que le atribuye estrictamente la doctrina brasileña.

<sup>27</sup>Esta última discriminación podría considerarse irrelevante desde la perspectiva del Derecho Comunitario en cuanto sólo discrimina a los nacionales de un Estado que no ejercen sus libertades comunitarias. Sin embargo, podría pensarse que en cuanto el señor Wallentin ejerciese la libre circulación de trabajadores y trasladase su residencia a Suecia por motivos laborales podría resultar discriminado frente a otro sujeto que obtuviese el mismo volumen de ingresos manteniendo su residencia en Alemania y disfrutando así del “doble beneficio”.

También puede producir consecuencias negativas el considerar comparable la situación de una persona cuyas rentas obtenidas en el extranjero se someten a un régimen de exención con progresividad (u otro mecanismo equivalente), al de otro sujeto que obtiene la totalidad de sus rendimientos en el país de residencia y, por tanto, ve tributar la totalidad de su renta a un tipo progresivo. La consecuencia de esta comparación -realizada por el Tribunal en *Gerritse*- es que el no residente no puede tributar en el país de la fuente a un tipo superior al que tributaría un residente que obtuviese en dicho Estado la misma renta<sup>28</sup>. Dicho de otro modo: una persona que consiga obtener su renta fragmentada en diversos Estados con los que exista el oportuno convenio de doble imposición, podría minimizar el tipo de gravamen en el Estado de la fuente -por debajo del tipo previsto a tanto alzado en el país de la fuente- compensando así la progresividad sobre los rendimientos obtenidos en el Estado de residencia.

El Tribunal también parece ignorar la inexistencia de mecanismos que permitan negociar a la Unión Europea en su conjunto Convenios de Doble imposición con terceros Estados. Mientras esta situación no se resuelva resulta incoherente exigir a un Estados miembro que rechace las cláusulas de limitación de beneficios que le impongan terceros Estados -particularmente los Estados Unidos de América- al precio de renunciar a las medidas para evitar la doble imposición en favor de sus propios residentes. Es cierto que el Tribunal aún no ha llegado tan lejos en materias fiscales, pero sí lo ha hecho en el grupo de sentencias *Open Skies* relativas a la navegación aérea. La solución podría facilitarse si se desarrollara -aplicándola a las peculiaridades de la Unión Europea- la doctrina del profesor SOUTO MAIOR BORGES sobre las exenciones previstas en los Tratados Internacionales<sup>29</sup> y las peculiaridades de las exenciones en Derecho Comunitario<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup>Aunque incrementada en el importe del mínimo exento.

<sup>29</sup>Cfr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Teoría...* cit., págs. 282 y ss.

<sup>30</sup>Cfr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Teoría...* cit., págs. 294 y ss.

Desde luego, las consideraciones del profesor SOUTO MAIOR BORGES sobre el Mercosur no pueden trasladarse automáticamente al ámbito del Derecho Europeo, pero en ambos casos se plantean cuestiones relativas a la limitación de la soberanía. A nuestro juicio la clave está en la incoherencia de un sistema jurídico fragmentario, que es incapaz de armonizarse mínimamente o de adoptar Convenios de Doble Imposición de carácter global -para toda la Unión- al tiempo que pretende eliminar jurisdiccionalmente cualquier tratamiento discriminatorio. Sin una mayor cesión de soberanía al poder legislativo comunitario, los denodados esfuerzos del Tribunal no pueden ofrecer frutos maduros. Teóricamente cabría sostener que los pronunciamientos del Tribunal incentivarán a los Estados miembros a reconsiderar sus posturas y avanzar decididamente por el camino de la armonización fiscal. No obstante, la experiencia ha demostrado que dicho incentivo no funciona. Encontramos una buena muestra de ello en la futura Constitución Europea, que ya no contiene los tímidos intentos de prescindir de la unanimidad para introducir algunas normas armonizadoras dirigidas a luchar contra el fraude fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En materia de ayudas de Estado cabe introducir algunas importantes matizaciones: en este punto las principales competencias para aprobar o rechazar las ayudas están en manos de la Comisión, y esta ha encontrado casi en todo momento el respaldo del Tribunal. Por esta vía sí se está consiguiendo una cierta armonización, y no solo a través de decisiones concretas, sino también de las llamadas “directrices” mediante las que la Comisión expone los criterios que seguirá a la hora de aprobar o rechazar ayudas en ciertos sectores.

Ahora bien, también en este ámbito cabe oponer algunos reparos a la experiencia europea. Por una parte, la Comisión carece de representatividad democrática para adoptar medidas de “armonización colateral” que afectarán a los contribuyentes de los Estados miembros en lo que se refiere a un elemento esencial del Tributo (las exenciones y beneficios fiscales). Es cierto que lo mismo cabría decir de las competencias del Consejo para aprobar normas de armonización fiscal, pero -al menos- en este último caso existe un apoderamiento expreso por parte de los Tratados -ratificados por los Parlamentos nacionales- que dudosamente existe en el uso alternativo de las competencias sobre ayudas de Estado consolidado por la Comisión.