

Ramos Prieto, J. (Dir.), Martín Rodríguez, J. M., Macarro Osuna, J. M. y Trigueros Martín, M. J. (Eds.),
Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna,
Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2014,
ISBN 978-84-9059-588-6, 1.235 páginas

GEMMA PATÓN GARCÍA

El extenso libro objeto de la presente recensión tiene su origen en el Workshop Internacional celebrado en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla en octubre de 2013, organizado en el marco de un Proyecto I+D+i sobre “Competencia fiscal y sistema tributario: un análisis multinivel” (financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad) en estrecha colaboración con la prestigiosa *Scuola Europea di Alti Studi Tributari* de la Universidad de Bolonia. A partir de los trabajos presentados en las jornadas, 50 investigadores de muy dispar procedencia (21 universidades o centros de investigación españoles y extranjeros) han analizado con detalle dos de las dimensiones esenciales (europea e interna) de la competencia fiscal, identificando los principales problemas y sus posibles vías de solución.

Se trata, sin duda, de un tratamiento ambicioso y original, dado que los estudios sobre el fenómeno de la competencia fiscal publicados durante los últimos años se habían centrado en otros aspectos, a partir de las acciones y medidas normativas adoptadas

en el seno de la Unión Europea y la OCDE para luchar contra la competencia lesiva o perjudicial, pero la cuestión nunca se había abordado desde una perspectiva más general. Por primera vez nos encontramos con un tratado que aúna el estudio de las cuestiones europeas e internas con un enfoque sistemático, ofreciendo una visión transversal que lo convierte en un referente bibliográfico de ahora en adelante.

El libro, que se abre con una sugerente presentación del Profesor de la Universidad de Estrasburgo P. MARCHESSOU, se divide en dos partes. La primera, que abarca hasta la pág. 612, está dedicada al estudio de las cuestiones más destacadas que suscita el fenómeno de la competencia fiscal entre Estados miembros en el seno de la Unión Europea. La segunda (págs. 617 y siguientes) examina las implicaciones internas del tema en un Estado descentralizado como España, con un sistema tributario estructurado territorialmente en tres subniveles (estatal, autonómico y local). En cada una de estas partes

se mantiene, a su vez, el mismo orden expositivo: un amplio documento de trabajo, concebido como aportación conjunta de los miembros del referido proyecto de investigación, seguido de las ponencias de expertos nacionales y extranjeros y de las comunicaciones seleccionadas por el Comité Científico designado para el Workshop. El lector encontrará en total 47 trabajos de muy alto nivel, algunos de ellos redactados en lenguas extranjeras (inglés, francés y portugués), que sin duda suponen una valiosa contribución que enriquecerá de manera muy significativa el acervo doctrinal existente sobre el tema.

La competencia fiscal en el ámbito europeo

El primer bloque de la obra es el relativo al fenómeno de la competencia fiscal en el seno de la Unión Europea. Tal como presenta magistralmente LASARTE ÁLVAREZ, el escaso avance en la armonización fiscal comunitaria es uno de los elementos básicos que posibilitan la existencia de actitudes de competencia fiscal en la UE, requiriéndose un paso adelante de los EEMM para reavivar dicha política fiscal común. Como refleja el autor, existen muchas tareas pendientes para solucionar los problemas de esta

materia, y la crisis económica ofrece un escenario que puede dar el impulso necesario para avanzar en una política fiscal más uniforme.

MARTÍN RODRÍGUEZ, por su parte, aporta sustento teórico y conceptual a la obra, al presentar una disquisición profunda sobre los conceptos de competencia y arbitraje fiscal, haciendo hincapié en los problemas de competencia fiscal perjudicial en la UE. Una vez sentada la base teórica, MARTÍN RODRÍGUEZ, nos ilustra con los principales focos de competencia fiscal en Europa, tanto en imposición directa como en IVA e impuestos especiales, realizando también un tercer estudio sobre el régimen de ayudas de Estado de la UE y su impacto en la competencia fiscal desde un punto de vista sustantivo, así como su conexión con el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial.

En relación con las ayudas de Estado y la importancia de repercutir internamente las sanciones de la Comisión Europea que intenten corregir estas conductas tendentes a la competencia fiscal, REGO BLANCO estudia el procedimiento administrativo establecido en España para exigir responsabilidad a las CCAA por las sanciones europeas que se hayan interpuesto al Reino de España por ayudas de Estado estableci-

das por las subdivisiones administrativas españolas. Por su parte, MACARRO OSUNA trata brillantemente uno de los nichos más relevantes de competencia fiscal en el mercado actual: el IVA en el comercio electrónico. Estudia las mejoras del nuevo régimen de prestaciones intra-UE, planteando y proponiendo soluciones a problemas de gran actualidad a raíz de las recientes SSTJUE de 5 de marzo de 2015, *Comisión Europea contra República Francesa*, asunto C-479/13, y *Comisión contra Luxemburgo*, asunto C-502/13, en las que el TJUE ha afrontado problemas que MACARRO OSUNA ya preveía en su análisis. La última aportación del equipo de trabajo sobre temas comunitarios la realiza LASARTE LÓPEZ, que se centra en uno de los principales mecanismos que pueden ayudar a la UE a combatir conductas de competencia fiscal: la cooperación administrativa, que analiza en una gran variedad de figuras impositivas y en relación con las libertades fundamentales comunitarias.

Los ponentes de esta sección, caracterizados por su gran nivel académico y prestigio internacional, aportan una perspectiva particular, tanto por la óptica desde la que parten como por la temática tratada en sus trabajos. AUJEAN presenta un estudio sobre la evolución de la competen-

cia fiscal en la UE, haciendo alusión a los avances más recientes tanto a nivel comunitario con el Código de Conducta como a nivel OCDE con el plan BEPS. Dos SANTOS, por su parte, estudia varios de los principales focos de la materia, fundamentalmente ayudas de Estado y competencia fiscal en imposición sobre sociedades desde el punto de vista de la normativa portuguesa, con particular énfasis en el nuevo sistema de *participation exemption* que ha introducido el país luso. De manera similar, MONDINI trata desde la óptica italiana la normativa sobre *Controlled Foreign Companies*, el régimen de “atracción europea” que ha planteado Italia, así como sus posibles problemas en la lucha contra la competencia de paraísos fiscales como el que causa la República de San Marino con el país transalpino. De nuevo desde una óptica puramente comunitaria VILLAR EZCURRA plantea un estudio en profundidad de las ayudas de Estado y sus implicaciones con otros principios generales del derecho de la UE, como la no discriminación, con las libertades fundamentales, partiendo de una interesante distinción normativa entre el nivel UE y de la OMC. Por último, LÓPEZ RODRÍGUEZ cierra el apartado de ponentes sobre competencia fiscal europea con un análisis en profundidad de su relevancia en

el impuesto de sociedades, concretando los mecanismos actuales de lucha contra este fenómeno y los avances existentes, fundamentalmente a nivel UE, pero también entrando en los progresos aportados por la OCDE.

Uno de los aspectos más destacados de esta obra es la alta calidad de los textos presentados y seleccionados por su Comité Científico. En el ámbito de la Unión Europea los trabajos se pueden subdividir en cuatro líneas temáticas principales.

La primera, como resulta obvio atendiendo a la orientación de la obra, son las diferentes manifestaciones de competencia fiscal existentes en la Unión Europea. En este sentido, DE MIGUEL CANUTO advierte de los riesgos tras las amnistías fiscales aprobadas recientemente por algunos Estados miembros, especialmente en lo que respecta al criterio de integridad de la recaudación del TJUE. En conexión con este trabajo, ORENA DOMÍNGUEZ analiza dos medidas aprobadas en España para controlar la huida de capitales, como son la amnistía fiscal y la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero.

Especialmente interesantes resultan los estudios realizados por tres investigadoras, al examinar con detalle la presencia de competencia fiscal (perjudicial)

en tres sectores de la fiscalidad comunitaria. FERREIRO SERRET denuncia las nociones imprecisas de los elementos tributarios medioambientales y la falta de control sobre los impuestos no armonizados como espacio para la competencia fiscal. NAVAU MARTINEZ-VAL, por su parte, advierte de las crecientes disparidades en la tributación de las sucesiones mortis causa entre Estados miembros y los riesgos de la ausencia de coordinación; sin que puedan identificarse, eso sí, situaciones de competencia fiscal desleal. Finalmente LAMPREAVE VÁZQUEZ denuncia la agresiva competencia fiscal ejercida por Irlanda y los Países Bajos a través de sus complejos regímenes especiales de servicios intragrupo.

Otro campo con grandes aportaciones es el de las ayudas de Estado. ANTÓN ANTÓN señala las especialidades de la tributación medioambiental en lo que respecta al uso de criterios de selectividad *de facto*. Del mismo modo GARCÍA GUIJO detalla la relevancia de la Sentencia Gibraltar (C-106/09P y C-107/09P) como paradigma de este posible cambio de perspectiva para el análisis de la selectividad. Respecto a esta selectividad, en su dimensión regional, DEL BLANCO GARCÍA Y CASTRO PACHECO ofrecen un cuidadoso análisis del diferente enfoque que debemos adoptar para

examinar medidas de las Comunidades Autónomas de Régimen Común frente a aquellas de Régimen Foral. Finalmente, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ analiza la compatibilidad del régimen económico y fiscal de Canarias con las propias ayudas de Estado a la luz de su especial consideración como región ultraperiférica.

Como no podía ser de otra manera varios autores han puesto de manifiesto los problemas derivados de la falta de armonización en diferentes campos de la fiscalidad comunitaria. CÁMARA BARROSO en concreto examina el proceso de armonización de la fiscalidad energética advirtiendo de las lagunas en el mismo y de los riesgos que en nuestro propio país puede tener la regionalización de la misma. BURIANI señala del mismo modo la contradicción entre la promoción de la fiscalidad como instrumento para alcanzar un desarrollo sostenible y la falta de coordinación entre los Estados miembros. CORTES MARTÍN defiende finalmente en su trabajo la cooperación administrativa como medio para superar estas carencias del proceso armonizador.

Esta cooperación es la que destacan las últimas tres autoras de esta parte europea. ARANA LANDÍN examina críticamente los instrumentos para la recuperación de deudas tributarias

y de Seguridad Social entre los Estados miembros, proponiendo reformas para mejorar su eficiencia y coordinación. SELMA PENALVA concreta su estudio en la Directiva 2011/16 UE relativa a la cooperación administrativa en materia fiscal evaluando las diferentes modalidades de intercambio de información previstas como medio de lucha contra la competencia fiscal. Una afirmación compartida por las profesoras SÁNCHEZ LÓPEZ y MORENO GONZÁLEZ que, a su vez, desgranar los puntos más relevantes de las últimas medidas en la UE y en la OCDE contra la planificación fiscal agresiva y la competencia fiscal perjudicial.

La competencia fiscal en el ámbito interno

Como antes avanzamos, la segunda parte de la obra está dedicada al estudio de la competencia fiscal desde la perspectiva del Derecho interno español. Con un criterio metodológico muy acertado se reproduce de nuevo la misma secuencia de contenidos (documento de trabajo, ponencias de expertos invitados y comunicaciones).

El documento de trabajo elaborado por los miembros del equipo de investigación se inicia con un extenso y profundo

planteamiento general sobre los problemas de competencia fiscal que se aprecian en un Estado altamente descentralizado como España, elaborado por el director de la obra (RAMOS PRIETO). Este análisis, original sin duda por conjugar el estudio de la tributación autonómica y la local (habitualmente tratadas en la doctrina de forma compartimentada) se abre con un aleccionador encuadramiento constitucional de la cuestión y con una valiosa delimitación crítica de las modalidades de arbitraje y competencia fiscal (vertical y horizontal, admisible o desleal, según los casos) que se vienen suscitando tanto en el ámbito de las Comunidades Autónomas como en el de las Entidades Locales, campo este segundo que apenas había sido estudiado hasta la fecha a pesar de que existen serios riesgos de que puedan desencadenarse políticas fiscales agresivas para la captación de inversiones o contribuyentes.

Las restantes aportaciones del documento de trabajo abordan de manera específica los posibles fenómenos concretos de competencia fiscal que pueden detectarse en diversas parcelas de nuestro sistema tributario. En este sentido, el estudio de GUERRA REGUERA pone de relieve las ostensibles diferencias de presión fiscal que se producen en el Impuesto sobre Patrimonio, des-

tacando la bonificación del 100% que pervive aún en la Comunidad de Madrid.

Análogamente, ARRIBAS LEÓN y HERMOSÍN ÁLVAREZ llevan a cabo un exhaustivo examen de las diferencias de tratamiento de los contribuyentes en el IRPF y el ISD. Mientras que respecto del primero concluyen que no se han producido hasta la fecha problemas de competencia fiscal improcedente, dado que no se aprecian grandes disparidades entre Comunidades Autónomas, en el caso del segundo tributo no dudan en afirmar que las diferencias de tributación son tan ostensibles que posibilitan excesivas posibilidades de competencia fiscal y deslocalización interna.

Por su parte, en el ámbito de la imposición sobre los vehículos a motor TRIGUERO MARTÍN analiza con detalle las posibles situaciones de competencia fiscal perniciosa o arbitraje fiscal legítimo que pueden resultar del ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, ya que la regulación de las figuras impositivas que someten a gravamen estos bienes y que las Haciendas subcentrales aplican (ITPAJD, IEDMT, IEH e IVTM) puede variar de un territorio a otro.

Finalmente, RAMOS PRIETO y MACARRO OSUNA nos ilustran certeramente sobre la indesea-

ble e insostenible situación de competencia fiscal vertical Estado-Comunidades Autónomas que viene produciéndose como consecuencia de la criticable regulación autonómica de los tipos de gravamen aplicables a determinadas operaciones inmobiliarias en el ITPAJD (aquéllas en que es posible la renuncia a la exención del IVA). La combinación de tipos incrementados en el concepto AJD (a modo de penalización en caso de renuncia a la exención del IVA) con tipos reducidos en la modalidad TPO (como incentivo para que no se renuncie a dicha exención) vulnera a juicio de estos autores los principios constitucionales de lealtad y solidaridad.

Otros aspectos esenciales del componente interno de la competencia fiscal son estudiados por los cuatro ponentes invitados a participar en el Workshop. En su riguroso estudio ORÓN MORATAL denuncia con razón la extralimitación y la vulneración de principios constitucionales (en particular, los de capacidad económica y solidaridad) que se aprecia en el indebido ejercicio de competencias normativas sobre el ISD y el ITPAJD que han realizado algunas Comunidades Autónomas. MERINO JARA nos ilustra con una magistral exposición crítica del régimen de Concierto Económico del País Vasco,

en la que se apoya para poner de relieve las principales diferencias de los regímenes tributarios forales respecto del régimen común. Desde una perspectiva más general, LAGO MONTERO reclama una mayor armonización de los subsistemas tributarios autonómico y local, tras aludir a una serie de disparidades normativas innecesarias que en su opinión existen actualmente en los impuestos sobre la renta, el patrimonio, el tráfico patrimonial y los impuestos especiales y ambientales. Finalmente, GARCÍA MARTÍNEZ nos ofrece un exhaustivo análisis de los problemas reales de competencia fiscal intermunicipal que se vienen produciendo respecto del IVTM, así como de las posibles soluciones, proponiendo una revisión del punto de conexión previsto en la normativa de Haciendas locales para atribuir competencia a los municipios.

En la dimensión interna de la competencia fiscal, las magníficas comunicaciones presentadas y seleccionadas por el Comité Científico tratan de poner de manifiesto que el actual diseño constitucional del poder tributario (artículo 133 CE) puede provocar fenómenos de competencia o arbitraje fiscal entre los entes descentralizados.

Efectivamente, las Comunidades Autónomas atesoran un poder tributario originario de se-

gundo grado y pueden dar cumplida cuenta del principio de reserva de ley. No obstante, tienen un estrecho margen de actuación para configurar sus recursos tributarios propios, pues no debe olvidarse que las principales fuentes de riqueza están gravadas por el Estado, lo que implica que en la aventura de crear un tributo propio dichos entes autonómicos pueden toparse con el Tribunal Constitucional que, de estimar que la figura nacida coincide en sus elementos esenciales y configuradores con alguna de naturaleza estatal o local, la declarará inconstitucional. En este sentido, ÁLVAREZ ARROYO analiza de forma brillante el pronunciamiento de la jurisprudencia constitucional en relación al Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos y su paralelismo con el Impuesto potestativo local sobre Gastos Suntuarios. Los fallos o actuaciones habidos sobre los impuestos de Asturias, Extremadura, Cataluña o Andalucía que someten a imposición los depósitos en las entidades de crédito, tras aprobarse con posterioridad a su aparición en escena o casi a la par un impuesto estatal con el que comparten hecho imponible, han sido magníficamente comentados en los estudios elaborados por CALVO VÉRGEZ, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE y MANZANO SILVA.

Ante tal panorama, quizás resulte una obviedad señalar que las principales actuaciones autonómicas se producen en el ámbito de los impuestos estatales cedidos, dentro de los márgenes delimitados por la LOFCA y la Ley 22/2009. Precisamente, es en este punto donde surgen, como muy bien exponen en sus respectivos trabajos DE LA PEÑA AMORÓS, MARTOS GARCÍA y NAVARRO EGEA, los conflictos entre las mismas, pues de forma perniciosa, en unos casos, o legítima, en otros, intentan atraer deuda hacia sus territorios (ITPAJD) o bien disminuirla hasta suprimirla *de facto* (ISD).

Mención aparte merecen los territorios forales, pues éstos han recibido el beneplácito de la jurisprudencia patria para otorgar medidas tributarias a sus empresas más favorables que las que se aplican en el resto del territorio español, tal y como sintetizan entre tres comunicaciones JOSÉ LUIS e INÉS BURLADA ECHEVESTTE, SERRANO GAZTELUURRUTIA y SUBERBIOLA GARBIZU.

En la esfera local, las ordenanzas fiscales municipales desempeñan un papel fundamental a la hora de regular los elementos esenciales de los tributos diseñados por el Estado o, incluso, para decidir su establecimiento. Así pues, las normas reglamentarias locales podrán, dentro de cier-

tos límites, regular los elementos de cuantificación de los tributos que conforman su Hacienda (tipos de gravamen, cuotas o beneficios fiscales sobre las mismas). Evidentemente, en el ejercicio corresponsable de las facultades que tienen atribuidas por ley no deberían recoger medidas únicamente pensadas para competir fiscalmente a la baja con otros entes de su misma naturaleza (bonificaciones del IVTM y del IBI), pues dañan el sistema y lo desnaturalizan, dando la impresión de que los impuestos son marionetas que se mueven, según los hilos que los manejen. Estas situaciones, como perfectamente evocan FERNÁNDEZ PAVÉS, QUINTANA FERRER y ROMERO ABOLAFIO, nos dejan un ambiente en ocasiones preocupante por las desigualdades de trato que se originan en nuestro sistema tributario.

Como se puede apreciar, estamos ante una obra capaz de dar respuesta a gran parte de los interrogantes que el fenómeno de la competencia fiscal suscita a nivel europeo e interno. Su amplitud (nada menos que 1.235 páginas) no debe ocultar el tratamiento ordenado y sistemático de la materia, difícil en un tratado de esta envergadura. De hecho, tras examinar con detalle su contenido no podemos dejar de asombrarnos con la minuciosa construcción doctrinal que presenta.

El núcleo y los cimientos de esta obra son sin duda alguna las aportaciones del innovador y ambicioso documento de trabajo presentado por los integrantes del Proyecto, referencia obligada para cualquier estudio futuro sobre la competencia fiscal. El altísimo nivel de los ponentes permite dotar a esta construcción de sobrias paredes que envuelven el núcleo, sustentando y reforzando sus ideas y posicionamientos. Finalmente, las brillantes comunicaciones seleccionadas cubren y protegen esta construcción doctrinal como tejas perfectamente ordenadas, abarcando materias que garantizan la vocación transversal de la obra.

GEMMA PATÓN GARCÍA