

UNIVERSIDAD DE ALCALA DE HENARES, ESPAÑA



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE NICARAGUA-LEON



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

“MAESTRÍA EN PROCESOS DE INTEGRACIÓN”

TESINA

***“LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA NORMATIVA COMUNITARIA
CENTROAMERICANA Y SU EVOLUCIÓN EN LA UNIÓN
EUROPEA”***

PREVIO A OPTAR AL GRADO DE MAESTRÍA

Autor: Licenciado Abner Juan Solis Dolmuz

Tutor: Doctor Manuel Lucas Durán

**León, Nicaragua, Centroamérica
10 DE JUNIO DE 2005**

UNIVERSIDAD DE ALCALA DE HENARES, ESPAÑA



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE NICARAGUA-LEON



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

“MAESTRÍA EN PROCESOS DE INTEGRACIÓN”

TESINA

***“LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA NORMATIVA COMUNITARIA
CENTROAMERICANA Y SU EVOLUCIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA”***

PREVIO A OPTAR AL GRADO DE MAESTRÍA

Autor: Licenciado Abner Juan Solis Dolmuz

Tutor: Doctor Manuel Lucas Durán

**León, Nicaragua, Centroamérica
10 DE JUNIO DE 2005**

INDICE

	<u>Pág.</u>
ABREVIATURAS	3
INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I.....	10
LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA.....	10
I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	10
II. DISPOSICIONES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA U.E.	12
III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y SUS EFECTOS	14
IV. EL ROL DEL TJCE EN LA FISCALIDAD DIRECTA.....	15
V. ANÁLISIS DE LAS DIRECTIVAS SOBRE FISCALIDAD DIRECTA.	20
1. Fiscalidad de los dividendos entre empresas asociadas.....	22
2. Régimen Fiscal Común: Fusiones, escisiones y aportación de activos.....	23
3. Fiscalidad de los rendimientos del ahorro.	24
4. Pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas.....	27
5. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.	30
VI. RÉGIMEN FISCAL COMÚN	33
CAPITULO II.....	35
IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA INTEGRACIÓN CENTROAMERICANA	35
I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	35
II. DISPOSICIONES GENERALES SOBRE FISCALIDAD EN LAS NORMAS COMUNITARIAS	38
III. SITUACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS.....	39
1. Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de Guatemala	40
2. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en El Salvador	41
3. Reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Honduras.....	42
4. Reformas sobre fiscalidad directa en Nicaragua	42
5. Situaciones sobre la fiscalidad directa en Costa Rica.....	43
6. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en Panamá.....	44
CAPITULO III	46
OBSERVACIONES GENERALES SOBRE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN EL SICA.....	46
I. CONSIDERACIONES PREVIAS	46
II. EL CASO DE LA COMUNIDAD EUROPEA.....	46
III. EL CASO DE LA COMUNIDAD CENTROAMERICANA.....	48
CONCLUSIÓN	51
BIBLIOGRAFÍA.....	54

ABREVIATURAS

SICA	Sistema de la Integración Centroamericana
UE	Unión Europea
CCJ	Corte Centroamericana de Justicia
CECA	Comunidad Europea de Carbón y Acero
CE	Comunidad Europea
CE-SICA	Comité Ejecutivo del Sistema de la Integración Centroamericana
DOCE	Diario Oficial de la Comunidad Europea
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IR	Impuesto sobre la Renta
ODECA	Organización de Estados Centroamericanos
OMC	Organización mundial de Comercio
PAIRCA	Programa de Apoyo a la Integración Regional Centroamericana
PARLACEN	Parlamento Centroamericano
PG	Protocolo al Tratado Gral. de Integrac. Económica Centroamericana
PT	Protocolo de Tegucigalpa
SIECA	Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.
TCEE	Tratado Constitutivo de la Unión Europea

INTRODUCCIÒN

Este trabajo de Tesina tiene como propósito brindar una visión general acerca de la dinámica que ha tenido la fiscalidad directa en el Sistema de la Integración Centroamericana (SICA) y en el seno de la Unión Europea (UE). Incluye una reflexión sobre las características de ambos procesos y plantea algunas alternativas de solución para lograr una evolución de la fiscalidad directa en la Comunidad Centroamericana.

El estudio de la fiscalidad¹ directa hace referencia a las instituciones que conforman la Comunidad Europea y el Sistema de la Integración Centroamericana y aborda aspectos relacionados con la independencia que tienen los Estados miembros en ambos sistemas, para implementar sus propias normas sobre fiscalidad directa².

El tema es de mucha importancia por que en la Comunidad Centroamericana la armonización de la fiscalidad directa³ es un asunto que no se atiende, debido en gran parte a

¹ El término fiscalidad suele ser bastante vago. Es más correcto hablar de actividad financiera, entendida como el proceso de ordenación de ingresos y gastos pertenecientes a la Hacienda Pública. Lo fiscal hace referencia al ámbito de ingresos de Hacienda que incluyen ingresos tributarios y no tributarios. En esto se incluyen los ingresos patrimoniales y los de deuda pública, con lo que, en pura práctica, se hace referencia al conjunto de ingresos que se obtienen como producto de las prestaciones patrimoniales públicas y coactivas: impuestos, Tasas, Contribuciones Especiales y Precios Públicos. Los primeros tres forman parte del género Tributo, los últimos no. Luego, Fiscalidad igual Ingresos Patrimoniales Públicos: Tributarios, (impuestos, tasas y contribuciones especiales), y no tributarios (precios públicos). Véase <http://europa.eu.int/comm/index-es.htm>. Pág. 1.

² La fiscalidad directa hace referencia a los ingresos que se obtienen como producto de los impuestos que gravan índices directos de capacidad contributiva: renta o patrimonio. En consecuencia, puede referirse a impuesto sobre la renta (de personas físicas, jurídicas, o ambas que sean no residentes), impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre bienes inmuebles, y finalmente, cualquier otro impuesto que el legislador haya previsto, siempre y cuando grave cualquiera de los dos índices que se ha mencionado. Ibíd. Pág. 1.

³ En el ámbito de los impuestos directos, en el que el marco jurídico vigente adopta en general la forma de acuerdos bilaterales entre los estados miembros, el objetivo primario de la acción comunitaria ha sido cerrar las lagunas que permiten la evasión fiscal y evitar la doble imposición. Véase <http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9es.htm>.

los intereses particulares de los Estados miembros, además de que se han incrementado las disparidades económicas entre los países del istmo, lo que indica que existe una tendencia hacia una mayor desigualdad⁴ que incide en el incumplimiento de las normas comunitarias.

Observamos que desde los inicios de la formación del Mercado Común Centroamericano, se consideró la necesidad de contar con determinados factores que posibilitaran primero una aproximación de los sistemas tributarios de los Estados miembros, con el propósito de evitar distorsiones en el funcionamiento del libre comercio, pero se priorizó la armonización en materia de fiscalidad indirecta, dejándose en un estado de inercia o abandono la fiscalidad directa. Obviamente, destacamos también la riqueza generada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, estudiando los aportes de su jurisprudencia y se ha considerado un breve análisis sobre las recomendaciones de El Consejo y de las Directivas que se han emitido para contribuir a la aproximación de los Estados miembros de la UE en materia de fiscalidad directa.

Partiendo de lo antes expuesto, nos hemos planteado como tema de investigación en esta Tesina: *“La Fiscalidad Directa en la Integración Centroamericana y algunas reflexiones sobre su evolución en el Sistema de la Unión Europea”*. Nos hemos trazado

⁴ “El argumento de que las diferencias en la evolución económica de los países de la subregión se explican por el diferente apoyo otorgado al recurso humano, descansa en varios estudios recientes que han concluido que la inversión en capital humano es tan importante para impulsar el crecimiento económico como la inversión física. Véase. En este contexto es de particular relevancia el estudio que informa que si el nivel promedio de educación de la mano de obra en El Salvador aumentara en un grado sobre la tendencia actual, su potencial de crecimiento económico anual aumentaría 1.4 por ciento por encima del potencial actual del 4.8 por ciento, de manera que su tasa potencial alcanzaría el 6.2 por ciento. Asimismo, estudios recientes han encontrado que el nivel de destreza del capital humano también es un factor determinante, en la captación de inversión extranjera y de la capacidad de exportación. De hecho Costa Rica, el país con mejores niveles de educación recibe mayores montos de inversión extranjera. Esto indica que sin un esfuerzo masivo en materia de capital humano, la “globalización” y la “liberalización” no tendrían mayor sentido”. Véase Luis René Cáceres. *Integración Económica y Subdesarrollo*. Cáp. III, Pág. 292-293.

como objetivo general: Estudiar la dinámica de los sistemas de fiscalidad directa Europeo y Centroamericano y como objetivos específicos determinar si la fiscalidad directa en el SICA es excluyente o si establece un principio de igualdad⁵ y generalidad.⁶ Además de que nos hemos propuesto identificar las debilidades que presenta el SICA.

Abordamos también el lento avance de la integración centroamericana, dado que hace cincuenta años aproximadamente se propuso la creación del Mercado Común Centroamericano y entre otras cosas, se estableció conformar una unión aduanera cinco años después, lo que ha representado una utopía puesto que en la actualidad todavía existen obstáculos o falta de voluntades políticas de los gobernantes que limitan la entrada en vigencia de la misma. Arista misma que presenta también Europa, como una limitante de la evolución de la fiscalidad directa.

En este sentido, se debe considerar que la dinámica de la UE ha sido frenada recientemente con el rechazo de algunos Estados miembros sobre la aprobación de la Constitución Europea. Algunos analistas europeos y gran parte de la clase política, determinan que el “no masivo sobre el referéndum respecto a la Constitución Europea que

⁵ El principio de igualdad establece -en su doble aspecto de igualdad ante la ley, concretado en materia tributaria en la igualdad ante las cargas públicas, y de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria- En palabras de Guillani Fonrouge, este principio no se refiera a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encontraran en las mismas situaciones, de modo que no se constituya en una norma férrea, porque permite la formación de distingos y categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil con determinadas personas o categorías de personas. Véase a Theódulo Báez Cortés y Julio Francisco Báez Cortés. *Todo Sobre Impuestos en Nicaragua*. 4ta. Edición. Instituto Nicaragüense de Investigaciones y Estudios Tributarios. (INIET) 1999.. Pág. 35.

⁶ El Principio de Generalidad, es derivación del Principio de Igualdad, no se trata de que todos paguen tributos, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales. El beneficio Legal de la dispensa de impuestos, constituye una excepción al principio de generalidad de la tributación. En términos genéricos, consta en el artículo 24 de nuestra Constitución. *Ibíd.* Pág. 35.

realizaron los holandeses y franceses, no está dirigido contra Europa, sino contra la velocidad de la integración y la ampliación, considerada demasiado rápida”,⁷ lo que de alguna manera esa situación tendrá un impacto negativo sobre la evolución de la fiscalidad directa.

En fin, en materia de aproximación fiscal, el Arancel Uniforme Centroamericano⁸ constituye el primer instrumento dentro de lo que ya se configura como una primera fase de política tributaria uniforme, pero eso está referido a la imposición indirecta y más propiamente, dentro del campo de la armonización fiscal del Mercado Común Centroamericano (MECCA). Por su parte, el Tratado General contiene un conjunto de disposiciones generales encaminadas a evitar la existencia de prácticas discriminatorias sobre fiscalidad directa entre los Estados miembros, pero se carece de directrices que contribuyan al ordenamiento de la materia y por otra parte, no se cuenta todavía con jurisprudencia de la Corte Centroamericana de Justicia (CCJ) sobre imposición directa, que ayude a las aproximaciones de las legislaciones nacionales.

Debido a lo antes expuesto, nos hemos planteado como hipótesis demostrar que las debilidades del SICA, las competencias que mantienen los Estados miembros para establecer su propio régimen fiscal, la falta de voluntad de los Presidentes del área y el exceso de privilegios y exenciones que otorgan las normas comunitarias, han obstaculizado el avance en la aproximación de la fiscalidad directa en Centroamérica.

⁷ Véase, La Prensa Edición No. 23829 del 3 de junio de 2005.

⁸ Sobre la naturaleza del Arancel Uniforme Centroamericano debe destacarse que no es un instrumento concebido -originalmente- para fines de una política comercial con terceros países. Lo anterior se desprende para señalar particularmente que el mecanismo de negociación multilateral contenido en el mismo, para las modificaciones de derechos aduaneros uniformes. Véase *Convenio Centroamericano de Equiparación de Gravámenes a la Importación. Artículo XII*.

El estudio comprende algunos acontecimientos sobre fiscalidad directa en los países miembros del SICA, que revelan la inexistencia del Principio de Capacidad Contributiva⁹, conocido también como "Principio de Proporcionalidad y Equidad", mediante el cual se establece que los ciudadanos deben contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad económica, debiendo aportar una cuota justa y en proporción a sus ingresos. Aspecto que está consagrado en las constituciones políticas. En el caso de Nicaragua, lo consagra el artículo 115, que dice: "*El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas*".¹⁰

En cuanto a la metodología utilizada para la elaboración de esta Tesina fue eminentemente bibliográfica y empírica del autor, factor que conllevó a realizar un breve estudio comparativo, de los sistemas tributarios Europeos y Centroamericanos. En consecuencia, se consultaron obras de autores de prestigio centroamericanos y europeos, quienes abordan dicha temática desde un punto crítico, analítico y técnico. Se analizaron las normas comunitarias de ambos sistemas y consultamos algunas páginas Web de Internet, relativas a la evolución de la fiscalidad directa en la Unión Europea.

En el campo tributario es en donde se puede observar con notable claridad cómo los progresos hacia la construcción de la Unión Aduanera¹¹, han ido exigiendo avances

⁹ Véase a Theódulo, Báez Cortés y Julio Báez Cortés. Op. Cit. Pág. 35,

¹⁰ Véase La Gaceta, Diario Oficial de la República de Nicaragua. *Constitución Política de la República de Nicaragua*, Artículo 115. No. 231 del 9 de Diciembre de 2004.

¹¹ La Unión Aduanera presupone la plena libertad de comercio para todas las mercancías, sin distinción de origen. En otras palabras, se suprimen totalmente las aduanas localizadas en las fronteras nacionales entre los países miembros.. también trae aparejada la unión aduanera la adopción de una tarifa arancelaria uniforme para las relaciones comerciales con terceros países. Véase Sancho, José. *Unión Aduanera y Económica: su coincidencia necesaria*. Editorial Universitaria Centroamericana EDUCA, Colección Integración 1968 Pág. 18.

paralelos en la unificación, o más propiamente, en la armonización de la política fiscal de los países integrantes del Mercado Común Centroamericano (MCCA).

Habría que considerar también que los procesos de integración de nuestro continente se inscriben en el proceso de la economía mundial hacia una mayor interdependencia, la internacionalización de la producción y el incremento del comercio, por esa razón se hace imprescindible una coordinación entre las políticas comunitarias y las políticas fiscales nacionales para lograr la armonización de los impuestos directos, dado que ocasionan serios problemas a la libre circulación de los factores productivos y se pierde la oportunidad de introducir mejoras en el control de la evasión fiscal.

CAPÍTULO I

LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA

SUMARIO: I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.— II. DISPOSICIONES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA U.E.— III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y SUS EFECTOS.— IV. EL ROL DEL TJCE EN LA FISCALIDAD DIRECTA.— V. ANÁLISIS DE LAS DIRECTIVAS SOBRE FISCALIDAD DIRECTA.— 1. Fiscalidad de los dividendos entre empresas asociadas.— 2. Régimen fiscal común: Fusiones, escisiones y aportación de activos.— 3. Fiscalidad de los rendimientos del ahorro.— 4. Régimen fiscal común: Pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas.— 5. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.— IV. REGIMEN FISCAL COMUN: ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL).

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Después de la primera guerra mundial, los países sienten la necesidad de crear instituciones internacionales que garanticen la paz y como resultado de todo eso nace la sociedad de Naciones, que será el foro donde se plantee por primera vez la idea de una Europa unida en lo político y lo económico. Será Coudehove Kalergi¹² quien en 1922 expone la idea paneuropea. Y no será hasta 1925 que se firma el Tratado de Locarno, que contiene buenas intenciones políticas. El primer paso efectivo hacia la construcción de la Unión Europea es la firma del Tratado de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero (CECA), EN 1951 el que permite la liberalización de los intercambios entre Francia, Alemania, Italia, Bélgica, Holanda y Luxemburgo y se constituye en un compromiso irreversible de integración económica que tiene como virtud la creación de instituciones independientes que velan por la buena marcha del tratado: el Ejecutivo, el Tribunal de

¹² <http://club.telepolis.com/geografo/regional/europa/UE.htm>.

Justicia y la Asamblea Parlamentaria, que garantizan la coordinación de las políticas de los países firmantes.

En 1955 los ministros de Asuntos Exteriores y de Economía de los países de la CECA deciden ampliar el acuerdo a toda la economía y firma en 1957 el Tratado de Roma. En 1978 se instaura el sistema monetario europeo (SME) y la Unidad de Cuenta Europea (ECU), la que entra en vigor el 1 de enero de 1979. En 1981 se firma el Tratado de Roma. En 1992 se firma en Maastricht¹³ el nuevo Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas y actualmente se están efectuando referendos en los Estados Miembros para la aprobación de la Constitución Europea.

En materia de fiscalidad la UE ha avanzado y se ha llegado a consensos en que los gobiernos tienen competencia exclusiva en materia de impuestos directos. Por su parte, la política fiscal de la UE garantiza que las normas fiscales no impidan al capital circular libremente por los Estados miembros, pero se tiene el cuidado de que esa libre circulación no genere oportunidades de evasión fiscal. La política de la UE observa también las normas fiscales que podrían limitar los derechos de los ciudadanos comunitarios a trabajar en cualquier lugar de la Unión Europea

¹³En directa relación se hace referencia a la incorporación, a través del Tratado de Maastricht, en el año 1992 (RCL 1994, 81, 1659; RCL 1997, 917; RCL 1999, 2661 y LCEur 1992, 2465) del principio de subsidiariedad (art. 5 del TCE) Véase ROCCATAGLIATTA, F: “Derecho Tributario Comunitario en Curso de Derecho Tributario Internacional, Cedam, Padua, 2002, Pág. 822.

En su conformación la fiscalidad directa de la comunidad europea incluye los siguientes componentes;¹⁴ La fiscalidad de las empresas referidas a las sociedades, matrices y sus filiales, así como las fusiones, escisiones y aportaciones de activos, además de los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas. En cuanto a la fiscalidad de los particulares considera la fiscalidad de los rendimientos del ahorro y la imposición de los dividendos percibidos por personas físicas. Asimismo, la UE ha establecido normas fiscales neutras desde el punto de vista de las competencias que son aplicables a las agrupaciones de sociedades de Estados miembros diferentes y suprime la doble imposición por los beneficios distribuidos en forma de dividendos por una filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz situada en otro Estado miembro.¹⁵

II. DISPOSICIONES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA U.E.

Curiosamente al tema de las cuestiones fiscales el Tratado prácticamente le dedica poca atención, sin embargo contiene disposiciones generales en varios de sus artículos, los que tienen como propósito evitar obstáculos a las cuatro libertades fundamentales, situación que se aborda en detalle más adelante. La armonización de la imposición directa en el Derecho Comunitario Europeo, tiene su origen en el Tratado de Roma que considera como uno de sus objetivos fundamentales la libre circulación de personas, servicios y capitales dentro de las fronteras de los países integrados en la Comunidad. El artículo 67 del Tratado establece como objetivo la eliminación progresiva de las restricciones que pesan sobre los

¹⁴ Véase, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/s10000.htm>.

¹⁵ Esas normas fueron ratificadas a través de la Directiva 90/435/CDEE del Consejo, del 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivd/126037.htm>.

movimientos de capital dentro de las fronteras comunitarias y de las discriminaciones relacionadas con la nacionalidad o con la residencia de los inversores, o con el lugar en el que realicen las inversiones.

Las “disposiciones finales” del Tratado Constitutivo hacen referencia de forma residual a los impuestos directos en el artículo 98 por exclusión de los indirectos, el artículo 100 dispone que el Consejo adopte, por unanimidad, las Directivas necesarias para el logro de la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que puedan incidir en el adecuado funcionamiento del mercado único.

En la misma línea incide el artículo 101 refiriéndose a la aproximación de la legislación que distorsione la competencia. El artículo 220 del Tratado, señala que los Estados miembros deben entablar negociaciones para evitar la doble imposición de residentes y empresas, mientras que el 221 lo hace para conceder de igual trato a los residentes de la Comunidad en lo referente a la participación en el capital de empresas de cada país.

En cuanto a la libre circulación de personas entre los Estados miembros reconocida en el Tratado puede descomponerse en otras dos libertades: la libre circulación de trabajadores (arts. 39-42, antiguos arts. 48-51 TCE) y la libertad de establecimiento (arts. 43-48, antiguos artículos 52-58, TCE) Mientras la primera está dirigida a garantizar la posibilidad de desplazarse y aceptar ofertas de trabajo en otros Estados miembros en igualdad de condiciones que los nacionales de esos Estados, la segunda se dirige a quienes no tienen una relación laboral (empresarios y profesionales) y a las sociedades,

reconociéndoles el derecho a abrir establecimientos secundarios en otros Estados miembros.

El Tratado prohíbe “toda discriminación por razón de la nacionalidad” y define también quien será el órgano¹⁶ encargado de implementar medidas para garantizar el principio de No Discriminación, pero lo más importante de este asunto es que en la Comunidad Europea no solamente se prohíben las discriminaciones directas en función de la nacionalidad, sino aquellas basadas en otros criterios que se explican más adelante

III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y SUS EFECTOS

La protección del principio de no discriminación por motivos de nacionalidad está considerada en el artículo 12 del Tratado y se ha visto ampliada por la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de manera progresiva, aunque dicha ampliación se ha realizado teniendo presente la eficacia limitada del derecho comunitario, debido a que en el texto del Tratado sólo se amparan los tratamientos diferenciados por motivos de nacionalidad, o discriminación abierta que se incluyan dentro del campo de aplicación del Tratado.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) estima que la discriminación relacionada con el domicilio social de las sociedades está basada en la nacionalidad de las mismas, debido a que es el factor que constituye el criterio conforme al cual se otorga la nacionalidad a las sociedades en el derecho interno estatal. En

¹⁶ El artículo 12 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea dispone que El Consejo con arreglo en el procedimiento previsto en el artículo 251, podrá establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones. Véase Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

consecuencia, queda excluida su exigencia cuando determinada relación excede los límites de acción del derecho comunitario. Por acción del TJCE se ha delimitado la incidencia del principio de no discriminación tanto de manera positiva como negativa, procediendo el presente capítulo al análisis de dicha relimitación.¹⁷

Por otra parte, para que la importancia del principio de no discriminación no quedara en un análisis meramente formal de la legislación de los Estados miembros, el TJCE ha ido elaborando una doctrina sobre la aplicación del mismo, que ha perfilado sus características y su alcance, determinando las situaciones que pueden quedar afectadas por su incidencia. Dicha doctrina se ha aplicado al ejercicio del poder tributario por parte de los Estados, delimitándose en función de sus exigencias.

IV. EL ROL DEL TJCE EN LA FISCALIDAD DIRECTA.

El TJCE tiene su sede en Luxemburgo, está formado por jueces y abogados generales, designados de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados miembros y desde su inicio de funcionamiento garantiza, conjuntamente con el Tribunal de Primera Instancia, el respeto del Derecho en el proceso de integración comunitaria.

Constituye el Poder Judicial Supranacional, tiene la misión de garantizar el cumplimiento del derecho y la aplicación e interpretación de los tratados constitutivos y las disposiciones adoptadas por las instituciones competentes. Dentro de las diversas categorías

¹⁷ Véase García Prats. *Imposición Directa, No Discriminación y Derecho Comunitario*. Colección Ciencias Jurídicas, Valencia España 2003. Pág. 63

de recursos judiciales, son especialmente importantes en materia tributaria el recurso por incumplimiento y el de anulación. El primero permite al tribunal controlar como los estados miembros cumplen sus obligaciones relativas al derecho comunitario permitiéndole obligarlos a su cumplimiento y sancionarlos con multa coercitiva en caso contrario. El segundo, permite a los estados miembros, el Consejo o la Comisión, pedir la anulación de los actos jurídicos que los afecten directamente.

El TJCE se encarga de velar por la normativa comunitaria, los tribunales de cada Estado se ocupan de dirimir los conflictos resultantes de las legislaciones tributarias nacionales. Estos también son órganos jurisdiccionales comunitarios ya que quedan sometidos a su control en la ejecución administrativa del derecho comunitario y de la aplicación de la decisión del Tribunal de Justicia en cada litigio en cuestión. Adicionalmente, las interpretaciones del derecho comunitario establecidos en sus sentencias sirven de guía para los órganos jurisdiccionales nacionales. Los contribuyentes deben iniciar sus casos en los tribunales nacionales. Una vez que la causa es referida al Tribunal Europeo, sus decisiones son finales. Las sentencias del Tribunal de Justicia se adoptan por mayoría y en audiencia pública. La jurisprudencia del TJCE ha originado una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios nacionales de gravamen de los no residentes y de las inversiones en el extranjero.¹⁸

¹⁸ El profesor VANISTENDAEL (2000,p.4), ha indicado, no sin razón, que la aplicación estricta del principio comunitario de no discriminación por razón de nacionalidad a la legislación nacional de los Estados miembros en materia de Impuestos sobre la renta de las Personas Físicas e Impuestos sobre Sociedades puede dar lugar a la mayor reforma tributaria de los Estados miembros jamás vista. Véase, en Martín Jiménez Adolfo J. y Calderón Carrero José Manuel. Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria. Editoriales de Derecho Reunidas, S. A. Valverde, 32 2994 Madrid 2000. Pág. 11.

En cuanto a la prohibición del tratamiento discriminatorio en el ámbito comunitario quedaría sin efecto si quedasen impunes al examen del Tribunal de Luxemburgo aquellos criterios de distinción diferentes de la nacionalidad que producen el mismo o similar resultado. Para evitar dicha situación el TJCE declaró en su sentencia *Sotgiu* que “Las reglas sobre igualdad de trato prohíben no únicamente la discriminación manifiesta basada en la nacionalidad, sino también toda forma de discriminación encubierta que, mediante la aplicación de otros criterios de diferenciación, provoquen de hecho el mismo resultado”.¹⁹

De la formulación original de la discriminación encubierta, consolidada posteriormente en otros casos, se advierte en la configuración de dicha modalidad de discriminación por parte del Tribunal los siguientes elementos: En primero lugar, la aplicación de criterios de diferenciación distintos de la nacionalidad. En segundo lugar, que dichos criterios de diferenciación provoquen el mismo resultado. En tercer lugar, que dicha identidad de resultados sea una identidad fáctica, atendiendo a los efectos de la norma o la actuación presuntamente discriminados.

Fue en relación con la libre circulación de mercancías cuando el TJCE tuvo la primera ocasión de decidir que una norma nacional relativa a la imposición sobre las sociedades resultaba contraria a las normas del Tratado Constitutivo, en concreto a las disposiciones en materia de libre circulación de mercancías. Nos estamos refiriendo a la decisión del TJCE en *Comisión/ Francia (ventajas para la prensa)* (asunto 18/84, Rec. 1985, p. 1339), donde concluyó que los incentivos fiscales en cuestión servían para promover la

¹⁹La aplicación de la doctrina *Sotgiu* se refiere casi exclusivamente a una modalidad de discriminación: la derivada de la aplicación de un tratamiento distinto a situaciones comparables. *Ibíd.* Pág. 65

realización de actividades de publicación en Francia y presentaban un obstáculo al comercio intracomunitario, una medida de efecto equivalente prohibida por el artículo 28, antiguo artículo 30, TCE.²⁰ La importancia de la sentencia se encuentra en el hecho de que sitúa los incentivos fiscales a la inversión en materia de la imposición sobre las sociedades en el ámbito de influencia de las libertades comunitarias, a pesar de que el Tratado Constitutivo no contiene ninguna referencia explícita a la imposición directa.

En el caso de la Comisión/Francia (ventajas para la prensa), en Krantz (asunto C-69/88, Rec.1990, p. I-583) un Tribunal holandés planteó al TJCE si la legislación holandesa que autorizaba a las autoridades tributarias de aquel país a embargar los bienes encontrados en la sede de un sujeto pasivo que no ha satisfecho sus obligaciones tributarias, incluso si esos bienes no son de su propiedad, podía resultar contraria al artículo 28, antiguo artículo 30, TCE. EL Tribunal concluyó que al aplicarse las disposiciones en cuestión sin distinción entre los bienes importados y los nacionales, la conexión con la libre circulación de mercancías de las normas controvertida es demasiado incierta e indirecta como para concluir que restringen el comercio entre los Estados miembros.

Desde el punto de vista de la fiscalidad directa, debemos destacar que ha sido en el ámbito de la libre circulación de personas²¹ donde el TJCE ha realizado una mayor contribución para superar la presunción admitida en el Derecho tributario nacional o

²⁰ Véase Martín Jiménez, Adolfo J. y Calderón Carrero, José Manuel. Op. Cit. 34.

²¹ El tratado prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad (artículo 12 TCE, artículo 6) incluidas las que se producen a través de deberes formales. Esta prohibición concreta en otras disposiciones que tratan de garantizar la libertad de circulación de los servicios y capitales en los artículos 39.2 –antiguo 48.2- (libre circulación de trabajadores antiguos 52 y 58 (derecho de establecimiento) y los 67 73 B (libre circulación de capitales). El TJCE ha tenido ocasión de reiterar la aplicabilidad directa de las cláusulas específicas que prohíben la discriminación por razones de nacionalidad y sólo ha admitido la invocación del artículo 6 TCE. Véase <http://www.fiscalcomunicación.com/div-asp>.

internacional en el sentido de que los residentes y los no residentes pueden ser discriminados por hallarse en distintas circunstancias: como veremos más adelante, la jurisprudencia del TJCE en materia de imposición directa ha concluido que la utilización del criterio de residencia con el fin de determinar el régimen tributario aplicable puede dar lugar; en las condiciones que estudiaremos más abajo, a una discriminación o restricción prohibida por el TCE. No obstante, antes de entrar a estudiar la jurisprudencia tributaria del TJCE, conviene hacer unas consideraciones generales sobre el régimen de la libre circulación de personas en el Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas (TCE).

El régimen general de la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento, guardan una gran similitud porque tienen efector en la fiscalidad directa y aunque ambas tienen excepciones, estas no son importantes en materia tributaria.²² Mayor interés tiene la jurisprudencia que trasladó a la libre circulación de personas las decisiones recaídas en relación con la libre circulación de mercancías en *Cassis de Dijon* y que permiten justificar una legislación nacional restrictiva en atención a exigencias imperativas de interés general (Caso C-19/92, *Graus*, Rec. 1993, p. I –1663). Estas deben cumplir tres condiciones para que resulten aceptadas por el TJCE: deben ser adecuadas al objetivo que pretendan alcanzar y no deben ir más allá de lo estrictamente necesario para lograr ese

²² En el caso 41/74, *Van Duyn*, Rec. 1974, p. 1337 y Caso 2/74, *Reyners*, Rec. 1974, p.631) y en ambos casos el TJCE ha ido más allá del reconocimiento de que la libertad de establecimiento y la libre circulación de trabajadores son manifestación de la regla de no discriminación por razón de nacionalidad para reconocer; como ya había hecho en el ámbito de la libre circulación de mercancías, que también están prohibidas las restricciones no discriminatorias a la libre circulación de personas (Caso C-19/92, *Graus*, Rec. 1993, p. I-1663). Como en el caso de la libre circulación de mercancías, el TCE reconoce ciertas excepciones a la prohibición de no discriminación (orden público, seguridad y salud públicas) en los artículos 39.3 y 46, antiguos artículos 48.3 y 56, TCE. En el ámbito tributario estas excepciones no tienen una gran importancia debido a que, desde muy pronto, el legislador comunitario desarrolló su significado estableciendo que no pueden ser invocadas para proteger un fin de carácter económico (vid. La Directiva 64/221) Véase Martín Jiménez, Adolfo J. y Calderón Carrero, José Manuel Op. Cit.11

objetivo (vid. El Caso C-55/94, Gebhard, Rec. 1995, p. I –4165). Como veremos, esta jurisprudencia tiene una gran importancia en asuntos en materia tributaria y libre circulación de personas.

V. ANÁLISIS DE LAS DIRECTIVAS SOBRE FISCALIDAD DIRECTA.

Las Directivas están enfocadas hacia la armonización sobre las bases imponibles entre los Estados miembros con el objetivo de evitar la competencia fiscal entre ellos, y el de evitar el desequilibrio entre países. Las mismas hacen referencia a recomendaciones a los Estados sobre los elementos fiscales y los regímenes fiscales sustitutivos como los de las zonas francas.

Es decir, que las disposiciones fiscales nacionales deben respetar estas libertades fundamentales, pero los regímenes de fiscalidad directa nunca han sido objeto de armonización en la Comunidad Europea, y los escasos avances en este sentido han sido simplemente una respuesta parcial a situaciones específicas, como la doble imposición o las actividades económicas transfronterizas. Sin embargo, la fiscalidad, en particular la de las empresas, es uno de los pocos ámbitos en los que el Consejo está obligado a adoptar medidas legislativas por unanimidad. Esto ha permitido que en la práctica, la adopción de tales medidas resulte difícil.

Inicialmente sólo estaban vigentes dos directivas y un convenio, adoptados en la una reunión del Consejo del 23 julio de 1990. Posteriormente el 1ro. Diciembre de 1997, el Consejo adoptó una serie de medidas para combatir la competencia fiscal perniciosa, cuyo

objeto era dar un nuevo impulso a la coordinación fiscal en la Unión Europea, tanto en lo que atañe a las empresas como a los particulares.²³

La acción en el ámbito general de la fiscalidad puede justificarse por el objetivo global del Tratado de la Comunidad Europea, consagrado en el artículo 3, el que conlleva a la supresión, entre los Estados miembros de los derechos de aduana, así como el de otras medidas que conlleven efectos equivalentes, y el de garantizar que la competencia no será desleal en el mercado interior, y las medidas adoptadas en otros ámbitos fiscales se basan generalmente en el artículo 94, perfeccionado por los artículos 101 y 102 los que exhortan a la concertación de convenios fiscales interestatales para evitar la doble imposición.²⁴

En materia de impuestos directos, el marco jurídico vigente adopta en general la forma de acuerdos bilaterales entre los Estados miembros, el objetivo primario de la acción comunitaria ha sido cerrar las lagunas que permiten la evasión fiscal y evitar la doble imposición.

El objetivo de las acciones destinadas a crear una política general en materia fiscal ha sido evitar los efectos perjudiciales de la competencia fiscal y, en particular, la migración de las bases imponibles nacionales a medida que las empresas se desplazan entre los Estados miembros en busca del régimen fiscal más favorable. Sin embargo, esa competencia puede tener la ventaja de limitar la capacidad de los gobiernos para gravar, esto puede distorsionar las estructuras fiscales. Ello se puede ejemplificar como en lo

²³ Véase, <http://europa.eu.int/comm/index.es.htm>.

²⁴ Véase, *Parlamento Europeo: Fichas Técnicas 3,4,8. Política Presupuestaria y Régimen Fiscal*.

últimos años, la contribución a la imposición global de los impuestos, sobre factores relativamente móviles como el capital (intereses, dividendos, impuestos sobre sociedades) ha disminuido, mientras que la contribución de factores menos móviles como, por ejemplo, las cargas sociales, ha aumentado.

En 1996, la Comisión propuso una visión nueva y exhaustiva de la política fiscal.²⁵ En este documento se destacan los principales retos a que se enfrenta la Unión Europea como lo es la necesidad de crear crecimiento y empleo, de estabilizar los sistemas fiscales y de realizar plenamente el mercado único. Hubo un informe de la Comisión sobre la evolución de los sistemas tributarios (COM(96)546), en el que se observa que toda propuesta de intervención comunitaria en materia de fiscalidad debe ajustarse plenamente a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, por que la armonización requiere medidas que proporcionen una defensa más eficaz contra la pérdida de soberanía fiscal que han venido experimentando los Estados miembros en beneficio de los mercados.²⁶ En lo referente a la materia de armonización de la imposición empresarial directa, se han emitido varias Directivas para garantizar la continuidad y la consolidación de la política empresarial en la comunidad, en particular a favor de las pequeñas y medianas empresas (pymes)

1. La Directiva sobre Fiscalidad de los dividendos entre empresas asociadas.

La directiva relativa a la fiscalidad de las “sociedades matrices y filiales” del 23 de julio de 1990, tiene por objeto eliminar la doble imposición de los dividendos repartidos

²⁵ Véase, *La fiscalidad en la Unión Europea*, del 20 de marzo (SEC(96)487).

²⁶ Véase, <http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9-es.htm>.

por las filiales a sus empresas matrices situadas en otros Estados miembros. Corresponde a la número 90/434/CEE y fue publicada en el Diario Oficial No. L 225 de 20/08/90 p. 0006 – 0009, y mediante la misma se propone que, para evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por la filial a favor de la matriz, el Estado de la sociedad matriz tiene dos opciones: no gravar estos beneficios o gravarlos pero permitiendo a la vez una deducción en la cuota del impuesto pagado por la filial en relación con esos beneficios, así como la deducción de la retención en el origen permitida por el Estado de residencia de la filial (de acuerdo con algunas excepciones), siempre dentro de los límites del impuesto nacional correspondiente.

2. Directiva sobre: Fusiones, escisiones y aportación de activos.

Las instancias europeas establecen un régimen fiscal común para las operaciones transfronterizas de reestructuración a través de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, del 23 de julio de 1998, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.²⁷ Las fusiones u operaciones similares no implicaran gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos del activo y del pasivo transferidos y su valor fiscal en el momento de efectuarse la operación, sino sólo cuando dichas plusvalías se realicen verdaderamente.

²⁷ Ibid.

Los Estados miembros están obligados a adoptar las medidas necesarias para que las provisiones o reservas con exención parcial o total del impuesto sean asumidas por los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en el Estado de la sociedad transmitente. La atribución de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada no deberá suponer la aplicación de un impuesto sobre la renta, los beneficios a las plusvalías de dicho socio.

3. Directiva sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro.

El Consejo adoptó el 3 de junio de 2003 la Directiva 2003/48/CE que es aplicable a partir de enero de 2005 y tiene por objeto permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de pago de intereses²⁸ efectuado en un Estado miembro a favor de beneficiarios efectivos, que son personas físicas con residencia en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro. Se ha elegido el intercambio automático de información entre los Estados

²⁸ Por pago de intereses se entenderán los intereses pagados o contabilizados relativos a créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca e incorporen o no una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y los premios vinculados a éstos. Los recargos por mora en el pago no se considerarán pagos de intereses; los intereses devengados o capitalizados obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de los créditos mencionados anteriormente, los rendimientos procedentes de pagos de intereses, directamente o a través de una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4, distribuidos por Organismos de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios (IOCV) autorizados de conformidad con la Directiva 85/611/CEE o determinadas entidades de inversión colectiva, los rendimientos obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de acciones o participaciones en los OICVM cuando estos hayan invertido, directa o indirectamente, por medio de otros organismos de inversión colectiva o entidades más del 40 % de sus activos en los créditos. Véase <http://www.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/131050.htm>.

miembros sobre estos pagos de intereses como medio para permitir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tiene su residencia fiscal. En este sentido, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que los organismos liquidadores establecidos en su territorio, independientemente del lugar de establecimiento del deudor del crédito que produce los intereses efectúen las tareas necesarias para la aplicación de la presente Directiva, es decir, la cooperación e intercambio de información bancaria.

La Directiva se limita a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses sobre créditos y excluye las cuestiones vinculadas a la tributación de las pensiones y prestaciones de seguros. A nivel territorial la Directiva se aplicará a los intereses abonados por un agente pagador establecido dentro del territorio en el que el Tratado es de aplicación.

En cuanto al intercambio automático de información, que se debe producir cuando el beneficiario efectivo de intereses es residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecido el agente pagador, la Directiva impone a este último la obligación de comunicar a la autoridad competente del Estado miembro en el que esté establecido una vez al año, o en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal, una serie de datos como la identidad y la residencia del beneficiario efectivo, el nombre o la denominación, y dirección del agente pagador, el número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación el crédito generador de los intereses, y la información relativa al pago de intereses en el que debe diferenciar los intereses según las categorías específicas enumeradas en la Directiva. Los Estados miembros pueden, no obstante, limitar este

contenido mínimo de información al importe total de los intereses o rendimientos y al importe total del producto de la cesión, el rescate o el reembolso.

En cuanto al sistema de retención en origen, la Directiva impone que cuando el beneficiario efectivo²⁹ de los intereses sea residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido el agente pagador³⁰, por ejemplo, Bélgica, Luxemburgo y Austria aplicarán una retención en origen del 15 % durante los tres primeros años del período de transición, del 20 % durante los tres años siguientes y del 35 % posteriormente.

Por lo que se refiere a la participación en los ingresos, la Directiva impone a los Estados miembros que aplican una retención en origen la obligación de conservar el 25 % de sus ingresos y de transferir el 75 % al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses. En cuanto a las dobles imposiciones, la Directiva impone al Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo la obligación de procurar que se eliminen todas las dobles imposiciones que podrían resultar de la exacción de la retención en origen.

En el marco del paquete fiscal destinado a luchar contra la competencia fiscal perjudicial, la Comunidad europea (CE) decidió dotarse con un instrumento normativo para

²⁹ Por beneficiario efectivo se entenderá cualquier persona física a que reciba un pago de intereses o cualquier persona física en cuyo beneficio se atribuyan un pago de intereses, salvo en caso de que aporte pruebas de que dicho pago no se ha efectuado en beneficio suyo. Op. Cit. Pág. 3

³⁰ Por agente pagador se entenderá cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya sea el deudor del título de crédito que produce los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago, en casos específicos precisados en el artículo 4 de la Directiva, se considerará también agente pagador en el momento del pago o de la atribución del pago cualquier entidad establecida en un Estado miembro a la cual se paguen intereses o se atribuyan para disfrute del beneficiario efectivo. Op. Cit. Pág. 3.

atenuar las distorsiones existentes en la imposición efectiva de las rentas del ahorro en forma de pago de intereses.

4. Directiva sobre pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas.

En la Unión Europea se estableció un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de Estados miembros³¹ diferentes, con el propósito de eliminar la imposición en origen de dichos pagos y suprimir así su doble imposición a través de la Directiva 2003/49/CEE que emitió el Consejo, el 3 de junio de 2003.³²

Asimismo, se estableció un paquete de medidas fiscales para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa y en ese contexto la Comisión Europea (CE) decidió dotarse de un instrumento normativo destinado a lograr que los pagos de intereses³³ y cánones³⁴ entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros sean objeto de una imposición única en un Estado miembro.

³¹ Se entiende por sociedad de un Estado miembro cualquier sociedad que responda a los siguientes criterios: que se haya constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro. Que tenga su residencia fiscal en ese Estado miembro y que esté sujeta al impuesto sobre sociedades. Véase. Ibid. Pág. 3.

³² Véase <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Lvb/131039.htm>.

³³ Se entiende por intereses el rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o una cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, el rendimiento de bonos y obligaciones incluidas las primas y lotes vinculados a éstos. Los recargos por pago atrasado no se consideran intereses. Véase Ibid. Pág. 2.

³⁴ Se entiende por cánones las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se consideran cánones las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Véase Ibid. Pág. 2.

Como la UE es un mercado único que reúne las características de un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables, que las que se aplican a las mismas transacciones, cuando éstas se ejecutan entre sociedades del mismo Estado miembro.

El objetivo principal es suprimir las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, tomando en cuenta que de esa forma los Estados miembros eximen los intereses y cánones de todo gravamen aplicado a tales categorías de ingresos, para ese tipo de sociedades, con independencia de que el gravamen se aplique mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible. No obstante, en su oportunidad se previeron disposiciones transitorias para Grecia y Portugal, en lo que respecta a los intereses y los cánones y para España en lo que respecta únicamente a los cánones, con el propósito de reducir el impacto inmediato de la Directiva en los presupuestos de dichos países.

Por otra parte el consejo consideró que las ventajas previstas por la Directiva no deben beneficiar a las empresas exentas del impuesto sobre los ingresos contemplados por dicha Directiva y procedió a invitar a la Comisión para que presentara oportunamente, las eventuales modificaciones que tenían que introducirse en el texto.

El procedimiento establecido para que los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro están exentos de cualquier impuesto aplicado en dicho Estado de origen sobre dichos pagos, funciona mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una

sociedad de un Estado miembro situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende.

Es conveniente aclarar que se considera que procede de un Estado miembro -Estado de origen- el pago efectuado por una sociedad de dicho Estado o por un establecimiento permanente radicado en dicho Estado de una sociedad de otro Estado miembro.

Por su parte, el Estado de origen debe reembolsar la retención percibida en exceso en el plazo de un año a partir de la recepción de la solicitud y de la información acreditativa que pueda solicitar legítimamente. De no devolverse en dicho plazo el importe de la retención fiscal en origen, la sociedad o establecimiento permanente receptores tendrán derecho, al finalizar el año en cuestión, a cobrar intereses sobre el impuesto reembolsado a un tipo de interés equivalente al tipo de interés nacional aplicable en casos similares, en virtud de la legislación nacional del Estado de origen.

En cuanto a las medidas transitorias de que no se aplicaran las disposiciones de la Directiva a Grecia y Portugal, quedaron sin efecto, cuando entró en vigencia el 1 de enero de 2005, la Directiva 2003/48/CEE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro. Merece especial atención la decisión tomada de que durante un período transitorio de 8 años a partir de la fecha mencionada, el tipo del impuesto sobre los pagos de intereses y cánones a un sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro no debe superar el 10 % durante los cuatro primeros años ni el 5 % durante los cuatro últimos años.

Igual sucedió en el caso de España que estaba autorizada para no aplicar las disposiciones de la Directiva hasta el 2 de enero de 2005, aunque eran exclusivamente con relación al pago de los cánones y durante un período transitorio de seis años a partir de la fecha mencionada anteriormente, el tipo del impuesto sobre los pagos de cánones a una sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro no tiene que superar el 10 %. No obstante, dichas disposiciones transitorias quedan subordinadas a la aplicación continuada de cualquier tipo de interés inferior estipulado en acuerdos bilaterales celebrados entre Grecia, España o Portugal y otros Estados miembros.

5. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.

Inspirándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la Comisión ha establecido que los dividendos entrantes no pueden someterse a una imposición superior a la que se aplica a los dividendos nacionales, y que los dividendos pagados a no residentes no deben someterse a una imposición superior a la aplicada a los dividendos pagados a los residentes. Así pues, proporciona a los Estados miembros y adherentes de la Unión Europea orientaciones sobre la manera de compatibilizar con el Tratado sus sistemas de imposición de los dividendos percibidos por las personas físicas.

Existe una Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, del 19 de diciembre 2003, titulada Imposición de los

dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior (COM(2003) -no publicada en el Diario Oficial)³⁵

La Comunicación examina la imposición de los dividendos percibidos por inversores, en cartera personas físicas, ya que este es el caso que plantea más problemas (la imposición de lo dividendos percibidos por sociedades ya queda cubierta en gran medida por la Directiva Matrices Filiales. En ella se proponen directrices sobre la incidencia del Derecho comunitario sobre los sistemas de imposición de dividendos aplicados por los Estados miembros, con el fin de ayudar a estos últimos a velar por la compatibilidad de sus disposiciones fiscales con las obligaciones del mercado interior. También se presentan las repercusiones económicas de los mecanismos de integración.

Los estados miembros aplican sistemas diferentes para la imposición de los pagos de dividendos percibidos por personas físicas. Para los dividendos nacionales, la mayoría de los Estados miembros evitan o reducen la doble imposición económica que resulta de gravar los mismos ingresos a la vez con el impuesto de las sociedades y del impuesto sobre la renta, aplicando o un sistema de consignación o un sistema cedular.

Si los Estados miembros conceden un tratamiento fiscal diferente según que se trate de dividendos nacionales, de dividendos entrantes o de dividendos salientes, se produce una restricción potencial de las inversiones transfronterizas, que puede traducirse en una fragmentación de los mercados de capitales en la Unión europea y podría ser contraria al artículo del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

³⁵ Véase <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb131052.htm>.

En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) examinó esta cuestión a la luz de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales. En el principal asunto analizado en la Comunicación (Asunto C-35/98, Verkooyen, de 6 de junio de 2000-4071, resolvió que existía una incompatibilidad con el Tratado constitutivo de una medida que preveía un tratamiento fiscal distinto para los dividendos nacionales y los dividendos entrantes.

La Comisión considera que el análisis de esta jurisprudencia permite sacar conclusiones fundamentales con respecto a la concepción de los sistemas de imposición: los Estados miembros no pueden aplicar una imposición superior a los dividendos entrantes o salientes respecto a los dividendos nacionales. Destaca que es posible recurrir a métodos de desgravación de impuestos compatibles con el Tratado de la Comunidad Europea (CE), conservando al mismo tiempo una imposición relativamente simple de los dividendos. Una serie de Estados miembros ya aplican esos métodos, y otros están trabajando en este sentido. Estas modificaciones deberían permitir garantizar una asignación óptima de recursos de capital en el mercado interior, que una neutralidad total sigue siendo imposible debido a la ausencia de armonización fiscal.

En este contexto, los Estados miembros deben coordinarse con el fin de garantizar una eliminación de los obstáculos fiscales que existen, para crear un entorno más estable y favorable a las inversiones y se termine con la incertidumbre generada por conflictos jurídicos.

VI. RÉGIMEN FISCAL COMÚN

Existe un convenio para evitar los riesgos de doble imposición que pudieran resultar de las diferencias de interpretación entre los Estados miembros sobre los precios de transferencia aplicados por las empresas asociadas en sus operaciones comunes, entró en vigor el 1 de enero de 1995 para un período de cinco años. El 21 de diciembre de 1995 se firmó un nuevo convenio para tener en cuenta la adhesión de Austria, Suecia y Finlandia.

En una reunión celebrada en Verona en abril de 1996, la Comisión presentó un nuevo enfoque global de la fiscalidad para integrar las cuestiones fiscales en el contexto más amplio de las políticas comunitarias. A raíz de esta reunión se creó el Grupo de Alto Nivel, sustituido posteriormente por el Grupo de Política Fiscal. El Grupo, presidido por la Comisión y compuesto por representantes personales de los Ministros de Hacienda, se encargó de examinar las propuestas de la Comisión. Como resultado de estos debates, el 1 de diciembre de 1997 los Ministros de Hacienda acordaron por unanimidad un paquete de medidas fiscales para combatir la competencia fiscal perniciosa. Este paquete incluye un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas, elementos claves de la fiscalidad del ahorro y un acuerdo de principio sobre la necesidad de suprimir las retenciones a cuenta en el pago transfronterizo de intereses y de cánones entre empresas.

La finalidad de las medidas es combatir la competencia fiscal perniciosa y eliminar una serie de distorsiones que afectan el mercado único. La resolución relativa al código de conducta define las medidas potencialmente perniciosas, empezando por las medidas fiscales que establezcan un nivel de imposición efectivo significativamente inferior a los

niveles generalmente aplicados en el Estado miembro en cuestión, o incluso la imposición cero. Los Estados miembros han celebrado un convenio que introduce un procedimiento de arbitraje para evitar la doble imposición en caso de rectificación de los beneficios de empresas asociadas de diferentes Estados miembros a partir del Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios de empresas asociadas de diferentes Estados miembros.³⁶

Hasta la fecha no existe obligación alguna para los Estados miembros de eliminar realmente la doble imposición. Si se produce un caso de doble imposición, la empresa afectada presenta su caso a las autoridades competentes de su país; si éstas no logran dar una solución satisfactoria, procurarán eliminar la doble imposición mediante un acuerdo amistoso con las autoridades competentes del otro Estado.

³⁶ Véase <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/131050.htm>. Pág. 1.

CAPITULO II

IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA INTEGRACIÓN CENTROAMERICANA

SUMARIO: I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.— II. DISPOSICIONES GENERALES SOBRE FISCALIDAD EN LAS NORMAS COMUNITARIAS.— III. SITUACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LOS PAISES CENTROAMERICANOS.— 1. Situaciones de la legislación fiscal en Guatemala.— 2. Acontecimientos sobre la legislación fiscal en El Salvador.— 3. La legislación fiscal en Honduras.— 4. La legislación fiscal en Nicaragua.— 5. La legislación fiscal en Costa Rica.— 6. La legislación fiscal en Panamá.

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

A raíz de la cumbre conocida como Esquipulas II, en 1987, los Presidentes centroamericanos se comprometieron a revisar, actualizar y dinamizar los procesos de integración económica y social de la región; para lo cual decidieron que los países del área deberían actuar simultáneamente en dos campos: en primer lugar deberán perfeccionar la zona de libre comercio y en segundo, utilizar el Mercado Común para lograr su reinserción en la economía mundial. En Antigua, Guatemala, en junio de 1990, los Presidentes centroamericanos acordaron "reestructurar, fortalecer y reactivar el proceso de *integración*, así como los organismos regionales centroamericanos, adecuando o rediseñando su marco jurídico institucional para imprimirles un renovado dinamismo y facilitar su readaptación a las nuevas estrategias de apertura externa y a la modernización productiva que emprenden los países centroamericanos, aspirando a la consolidación de la Comunidad Económica del Istmo Centroamericano".

El nuevo proceso de integración de Centroamericano iniciado en los noventa continúa reflejado todavía un esquema dirigido hacia una cooperación intergubernamental y no de una integración real, busca un mejor aprovechamiento del potencial de desarrollo de

los países de la región por medio del fomento del comercio, la modernización productiva, la cooperación económica, social y en otros campos; sin embargo, este nuevo esquema de *integración de* la región surge teniendo plena conciencia de la necesidad de profundizar los nexos económicos internacionales tanto de los países, como de la región como un todo. Asimismo, el proceso se está desarrollando en el marco de profundos procesos de ajuste de sus economías, por lo que el MCCA se caracteriza por su inclinación al desmantelamiento de las barreras que limitan al comercio internacional, y en general por su apego a los principios que permiten el mejor *funcionamiento de* la economía de mercado. Al respecto Alvaro de la Ossa afirma:

“Como puede verse, se trata de un compromiso internacional que no tiene nada que ver con la formación de una integración real interna de los países centroamericanos, sino de una modalidad –reiterativa- de cooperación para “insertarse” al resto del mundo. Por ello es que sólo se llega a la “coordinación”, “armonización” o “convergencia” de algunas de las políticas económicas. Además, sólo se atiende a tres tipos de políticas: negociaciones comerciales extrarregionales, infraestructura y servicios. Lo cual limita severamente el concepto de “integración”³⁷

En cuanto a los principales instrumentos legales que actualmente norman el proceso de *integración son*: el Tratado General de Integración Económica Centroamericana; el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano; el Protocolo de Tegucigalpa a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA), vigente para Guatemala, el Salvador, Honduras y Nicaragua; el Código Aduanero Uniforme

³⁷ Véase, Ossa (de la) Alvaro. (Compilador) *El Sistema de la Integración Centroamericano: Crítica de la Visión Oficial*. 1 ed. San José: Fundación Ebert 1994. Temas Centroamericanos. Pág. 96.

Centroamericano; el Reglamento Centroamericano sobre Prácticas de Comercio Desleal y Cláusula de Salvaguardia; el Reglamento sobre el Origen Centroamericano de las Mercancías; la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías y el Arancel Centroamericano de Importación.

Para la realización de los fines del Sistema de la Integración Centroamericana, se establecieron los siguientes Órganos: La Reunión de Presidentes, El Consejo de Ministros, El Comité Ejecutivo y La Secretaría General. En cuanto a las principales instituciones regionales en aspectos relacionados con temas económicos, fiscales y comerciales son las siguientes: el Sistema de Integración Centroamericana (SICA), el Parlamento Centroamericano; la Corte Centroamericana de Justicia (CCJ); el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE); la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), el Consejo Monetario Centroamericano.

En cuestiones tributarias, cada Estado miembro tiene competencia exclusiva para decidir en materia de fiscalidad directa, como el impuesto sobre la renta de personas naturales (físicas) y de las personas jurídicas (Sociedades), impuestos sobre patrimonio y otros, lo que no contribuye a la aproximación de la imposición directa. Es más, en forma similar al caso europeo existen intereses económicos y monopólicos en cada Estado miembro, los que presentan resistencia al cambio bajo el argumento de que la idea de armonizar la fiscalidad directa, es una cuestión que lesiona la soberanía.

II. DISPOSICIONES GENERALES SOBRE FISCALIDAD EN LAS NORMAS COMUNITARIAS

De manera similar al caso europeo en Centroamérica la fiscalidad directa como tal, no figura expresamente en las normas comunitarias, aunque existen disposiciones en los Tratados y en los compromisos contraídos en las Cumbres de Presidentes Centroamericanos, que presentan de manera general la intención de avanzar en una armonización de los sistemas tributarios nacionales y de ir eliminando gradualmente las barreras que obstaculicen el desarrollo de las cuatro libertades fundamentales que rigen en materia de Derecho Comunitario.

El Protocolo de Tegucigalpa a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA)³⁸, de manera general revela situaciones relacionadas con la fiscalidad cuando en su artículo el literal e) del artículo 4 señala que uno de los principios para cumplir con sus propósitos, es: la gradualidad, especificad y progresividad del proceso de integración económica, sustentado en el desarrollo regional armónico y equilibrado; el tratamiento especial a países miembros de menor desarrollo relativo; la equidad y reciprocidad; y la Cláusula Centroamericana de Excepción.

Sin embargo es más puntual para la fiscalidad directa. el Protocolo al Tratado de Integración Económica (Protocolo de Guatemala)³⁹ al señalar en sus artículos 18 y 19 que

³⁸ El Protocolo de Tegucigalpa, reforma la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA) suscrita en la ciudad de Panamá, República de Panamá, el día 12 de diciembre de 1962. Fue suscrito el día 13 de diciembre de 1991 y entró en vigencia el 23 de julio de 1992.

³⁹ El Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana, fue suscrito en Cerro Verde, El Salvador, el día 30 de marzo de 1995 y entró en vigencia el 15 de mayo de 1995. Véase “El Libro de Centroamérica: Un instrumento cívico de los pueblos”, Secretaría General del SICA, 1ª. ed., San José, C.R., 1999, p.351.

los Estados Parte convienen en procurar la libre movilidad de la mano de obra y del capital en la región, mediante la aprobación de las políticas necesarias para lograr ese propósito y que la integración monetaria y financiera se realizará progresivamente, para lo cual los Estados Parte propiciarán la armonización de las políticas macroeconómicas, especialmente la monetaria y fiscal. Además de que deja abierta la posibilidad de emitir normas sobre fiscalidad directa al señalar en su artículo 39, que las propuestas de políticas generales y directrices fundamentales del Subsistema de Integración Económica Centroamericana, serán formuladas por el Consejo de Ministros de Integración Económica, con la finalidad de someterlas a aprobación de la Reunión de Presidentes.

Así mismo en el punto 7, de la Alianza para el Desarrollo Sostenible (ALIDES), que es una iniciativa de políticas, programas y acciones a corto, mediano y largo plazo, se establece una estrategia de desarrollo para la región y en dicho documento los Presidentes Centroamericanos, asumen como compromiso fortalecer y modernizar, técnica y financieramente, las instituciones y mecanismos para la prevención y control de la corrupción y evasión fiscal, así como a promover la armonización de la legislación de nuestros respectivos países sobre estas materias.

III. SITUACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS

No existe ninguna duda que en asuntos de fiscalidad directa en Centroamérica todavía hace falta mucho por hacer y aunque los Estados miembros mantienen algunas situaciones fiscales similares, que en alguna medida podrían ser aprovechadas para lograr

una aproximación de las legislaciones nacionales, no son suficientes y por esa razón, frecuentemente se observan tratos discriminatorios cuando un ciudadano de un país Centroamericano se traslada para establecerse o efectúa negocios en otro Estado miembro.

Las características similares en materia de fiscalidad directa se observan en los códigos tributarios y en las Leyes del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo; existe una aproximación en los porcentajes que gravan el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (Sociedades). Las legislaciones tributarias de los Estados miembros permiten que las personas físicas y las sociedades cancelen anticipos a cuenta del impuesto sobre la renta, aunque los porcentajes son distintos aplican retenciones de impuesto sobre la renta sobre determinadas actividades que se llevan a cabo en sus territorios nacionales, las que no son uniformes. Gravan con un impuesto el total del patrimonio que se posee, con excepción de Nicaragua, y eso evidencia que en alguna medida existen condiciones que podrían facilitar en el futuro una armonización tributaria en materia de fiscalidad directa. Aunque también existen algunos acontecimientos de los Estados miembros que revelan situaciones de tratamientos diferentes en los sistemas de fiscalidad directa que tienen establecidos basados en la competencia que tiene cada uno para establecer su régimen fiscal, los que se explican para una mejor ilustración.

1. Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de Guatemala

Mediante el Decreto 18-04, emitido por el Congreso de la República, se hicieron reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta especificando que las ganancias de capital estarán gravadas con un impuesto del diez por ciento (10%) y que las personas individuales que obtengan ingresos por la presentación de servicios personales en relación de

dependencia deben calcular el impuesto sobre su renta en un rango que va desde el 15 por ciento hasta el 31 por ciento y no será mayor de la renta disponible. Se dispuso también que el tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles se les aplicara el tipo impositivo del cinco por ciento (5%).⁴⁰

2. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en El Salvador

El impuesto sobre la renta es gravado con una tasa del 25% un poco inferior que el de la mayoría de los países de la región. Sin embargo, algunos estudiosos del tema de la integración centroamericana como Luis René Cáceres,⁴¹ consideran que en El Salvador el esfuerzo fiscal es sumamente bajo y que por esas razones se justifica aumentar la tributación y erradicar la evasión de la misma. En ese sentido se debe considerar también el planteamiento sobre fiscalidad directa que se formuló en el documento del Foro de la Sociedad Civil, en que se ha manifestado que se deben tomar en cuenta para reducir la desigualdad social, la injusticia que se hace al tomar medidas sobre como eliminar o reducir los impuestos a los grandes empresarios, como en el caso del impuesto sobre las ganancias⁴².

⁴⁰ Ver *Decreto numero 18-04 del Congreso de la Republica de Guatemala* Artículo 4, Artículo 16 y Artículo 18 del 21 de junio de 2004.

⁴¹ Véase Cáceres Luis René. Op. Cti. Pág. 189

⁴² “Otras medidas aplicadas por los gobiernos de ARENA son la eliminación o reducción de los impuestos que pagaban los grandes empresarios y la población rica, como el de las exportaciones de café y azúcar, el impuesto sobre las ganancias de las empresas, entre otros. Al mismo tiempo impusieron el IVA con un 1’ % y luego lo aumentaron a 13 %. Como resultado de esas medidas, los grandes empresarios se han hecho más fuertes y el Estado más débil. Hoy los principales bancos están en manos de Cristiani, Baldochi, Simán y Murria Meza, todos dirigentes de ARENA. Ellos también son dueños de las AFP y de los principales negocios Véase “*FORO DE LA SOCIEDAD CIVIL, CONFRAS, COACES Y CONCERTACION LABORAL SOCIAL* ”,. Ed., El Salvador, noviembre 2002. <http://64233.187.104/search?cache=huOrg2z2MSEJ:WWW.INTERACTIO.N.ORG/FILES.CGI/192>. Pág. 1.

3. Reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Honduras

Hubo una propuesta de la Presidencia de la Republica, sobre la Racionalización de las Finanzas Públicas, como parte de la nueva política salarial y reducción del gasto, la que fue aprobada el 19 de diciembre de 2003, con el fin de atender con eficacia los compromisos derivados de la estrategia para la reducción de la pobreza, particularmente en los sectores considerados como prioritarios y en lo que corresponde a fiscalidad Directa, el Presidente Constitucional, aprobó un Decreto en materia de Impuesto Sobre la Renta el decreto recién aprobado introduce una reforma al artículo 22 de la Ley de Equidad Tributaria, mediante el cual todas las personas jurídicas, excepto las incluidas en los regímenes especiales de exportación y turismo de la Ley de Impuesto Sobre la renta deberán pagar una aportación solidaria temporal del 5 por ciento aplicable sobre el exceso de la renta neta gravable superior a un millón de lempiras, el que incluirá en la misma declaración de renta neta anual de pago.⁴³

Esa aportación solidaria temporal no es deducible de la renta bruta gravable del contribuyente para efectos del Impuesto Sobre la Renta ya que la misma esta sujeta a las disposiciones de la ley que regula esa obligación tributaria.

4. Reformas sobre fiscalidad directa en Nicaragua

En Nicaragua, las normas tributarias relacionadas con fiscalidad directa constantemente son objeto de reformas, de tal manera que se hace casi imposible estar

⁴³Véase http://www.casapresidencial.hn/2003/12/23_1.php. “Presidencia de la República de Honduras”. mayo 2005.

brindando un seguimiento adecuado de las mismas. Recientemente, se publicó una de ellas relacionada con la fiscalidad directa en la que se dispone que la Ley del IR en su artículo 37 concede como privilegio la exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta (IR), y del Impuesto de Bienes Inmuebles para las áreas de plantaciones forestales: por tal razón gozaran de la exoneración del pago del 50 por ciento del Impuesto sobre la Renta sobre las utilidades derivadas del aprovechamiento todas aquellas plantaciones registradas durante los primeros 10 años de vigencia de la presente ley. Además se exoneró del pago de Impuesto de Bienes Inmuebles a las áreas de las propiedades en donde se establezcan plantaciones forestales y las áreas de manejo forestal y que las empresas de cualquier giro de negocios que invierten en plantaciones forestales, podrán deducir como gasto el 50 por ciento del monto invertido para fines del Impuesto sobre la Renta.⁴⁴

5. Situaciones sobre la fiscalidad directa en Costa Rica

A pesar de que la aprobación del Proyecto de Ley de la Reforma Fiscal ha centrado la atención en procurar una tasa neutral del 15 por ciento para el impuesto renta (IR) de las sociedades y que bajo ninguna circunstancia sobrepase el límite del 19 por ciento, con el propósito de atender recomendaciones del banco mundial. Además, se acordó la necesidad de revisar la forma en que se planificara la baja gradual del impuesto sobre la renta a las empresas, a razón de 2 por ciento por año a partir del 2005.

Existe una Comisión Mixta Fiscal que esta trabajando en las reformas en materia tributaria y se espera que genere resultados satisfactorios, puesto que tiene la obligación de

⁴⁴ Véase “*La Prensa – Economía – La Ley del bosque*”, mayo 2005.
<http://www-ni.laprensa.com.ni/cronologico/2003/agosto/04/economia/>

estudiar a fondo las mismas, ya que se está dando mucha importancia a la transformación del Impuesto Sobre la Renta.⁴⁵ Otro aspecto a considerar, es que la Comisión de Laborales de la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada (UCCAEP) esta analizando la posibilidad de que en las reformas al IR se incorporen reservas que restrinjan su aplicación, o bien, que proceda un recurso de inconstitucionalidad.⁴⁶ Además, de que el gobierno de Costa Rica aplica ajustes anuales a partir del 1.º de octubre de 2004 que consisten en elevar el monto mínimo exento del tributo y los tramos gravables, lo que se convierte en una reducción del monto que los asalariados aportan. Son incluidas las personas físicas con actividades lucrativas pero en forma anual, cuando van a hacer su declaración del impuesto sobre la renta.

6. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en Panamá

En el año 2002 se buscaron metas específicas para generar recursos frescos como también una política pública destinada a redistribuir el ingreso, disminuir el efecto de los incentivos fiscales y disminuir el peso del impuesto sobre la renta en las personas naturales y jurídicas. Por lo tanto se dio un Diálogo Nacional para la reactivación económica el que llegó a un consenso total, el ejecutivo preparó un proyecto de ley que fue aprobado por la Asamblea Legislativa, en temas tributarios que permitió liberar del Pago de impuesto sobre la renta a todos aquellos panameños que su fuente de ingreso sea la renta del trabajo en relación de dependencia y con una renta mensual de US\$800.00 dólares y que no excedan en su ingreso los US\$10,400.00 anuales.

⁴⁵ Véase *Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en Breve “camisón Mixta Fiscal”*. Revista. Vol. 24, enero 2003.

⁴⁶ Véase *Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en Breve “convenios 151 y 154 OIT*. Revista. Vol. 24, enero 2003.

Se estimó que esa medida fiscal representa un aumento en el ingreso disponible estimado en US\$58.00 millones al año, recurrentes, lo que beneficiará a los trabajadores y sus familias. Sin embargo algunos sectores sociales han presentado una propuesta para establecer la creación de una tasa única efectiva que pueda ser sustancialmente inferior al 30 por ciento promedio que es el promedio que se paga en la actualidad, debido a que en Panamá las instituciones bancarias pagan mas del 30 por ciento de ISR, mientras que hay sectores que son exonerados del pago del impuesto sobre la renta, lo que consideran es un tratamiento discriminante.⁴⁷

⁴⁷ Véase El Panamá América “*Plantean reforma al Impuesto Sobre la Renta*”. Revista. 26, agosto 2004 <http://www.elpanamaamerica.com.pa/archive/08262004/financest.shtml>

CAPITULO III

OBSERVACIONES GENERALES SOBRE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN EL SICA

SUMARIO: I. CONSIDERACIONES PREVIAS. II. EL CASO DE LA COMUNIDAD EUROPERA. III. EL CASO DE LA COMUNIDAD CENTROAMERICANA.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Con base en el resultado del análisis efectuado sobre la valiosa experiencia de las Directivas que se han emitido en la Unión Europea sobre fiscalidad directa y de la riqueza que ha generado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea sobre dicha materia, así como del estudio que se ha realizado sobre las debilidades que presenta la normativa comunitaria del Sistema de la Integración Centroamericana (SICA), nos permitimos presentar algunas consideraciones sobre los aspectos más relevantes que se observan, en ambos sistemas.

II. EL CASO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

La normativa jurídica de la Comunidad Europea, no tiene disposiciones particulares referidas a la fiscalidad directa, pero contiene abundantes artículos que son de carácter general y brindan elementos suficientes para comprender perfectamente que están relacionadas con la fiscalidad directa, como en el caso del artículo 12 del Tratado Constitutivo, ya citado anteriormente, el que establece como principio la “No

Discriminación”⁴⁸ que es considerada como un factor cohesionador de la nacionalidad europea, pero a su vez tiene alcance de aplicación para la fiscalidad directa e indirecta, por que evita que se cometan abusos en razón de la nacionalidad.

Elaborando un análisis más crítico sobre las aristas principales para encontrar las respuestas lógicas que justifiquen por que en la UE no ha sido posible lograr de manera efectiva una aproximación de la fiscalidad directa, hemos determinado que se priorizó la imposición indirecta por motivaciones económicas y políticas. Por otra parte, de manera similar al caso centroamericano, en la UE también existe resistencia de los Estados miembros a una armonización fiscal directa, porque significa la cesión de una parte de su soberanía tributaria y como a lo largo de las últimas décadas se ha reforzado el papel de los impuestos directos como principal instrumento de política coyuntural en manos de los Estados nacionales, esa situación obstaculiza el avance real del proceso de armonización de la fiscalidad directa.

Sin embargo, oportuno es destacar, el exitoso ordenamiento comunitario que ha realizado el TJCE que ante la necesidad de armonización a través del proceso legislativo, por medio de su jurisprudencia ha contribuido en la aproximación de la fiscalidad directa. Sin embargo, esa actuación del Tribunal, ha generado un debate alrededor de si la jurisprudencia del TJCE genera un Derecho Comunitario basado en una proposición o si es un Derecho Derivado. En este sentido se expone el siguiente comentario de Andrés Fernández Méndez, quien afirma lo siguiente: “En definitiva, todas las causas apuntadas

⁴⁸ Véase *Tratado de la Unión Europea, Tratado Constitutivos de las Comunidades Europeas y Otros Actos Básicos de Derecho Comunitario. Artículo 12*, Biblioteca de Textos Legales. 9na. Edición Actualizada septiembre de 2001 con el Tratado de Niza y la Carga de Derechos Fundamentales.

han conducido a que en la Unión Europea, en materia de armonización directa, el Derecho Comunitario se defina como Derecho Propuesto y no como Derecho Derivado.”⁴⁹

III. EL CASO DE LA COMUNIDAD CENTROAMERICANA

En el caso del SICA, no existe ninguna duda de que se priorizó la imposición indirecta por facilitar el avance del Proyecto de Unión Aduanera, algo similar a la experiencia europea, pero además se visualizan otras problemáticas originadas por la falta de voluntad política de los Presidentes del área para impulsar la aproximación de la fiscalidad directa en los ocho Estados miembros, ya que no quieren abdicar de su soberanía.

De conformidad con los Tratados los Estados miembros deben actuar de buena fe, la que se debe de manifestar demostrando voluntad política para corregir errores y aplicar las medidas correctivas que permitan mejorar el avance del proceso de integración centroamericana, lo que también se incumple. Esa situación, ha sido tomada en cuenta por el secretario general del SICA quien ha manifestado que para alcanzar los objetivos de la integración regional y que ésta se profundice es necesario aumentar el componente de voluntad política, ya que no se trata de eliminar el concepto de estados soberanos sino más bien de compartir soberanías en un marco comunitario.⁵⁰

Por otra parte, existe un exceso de privilegios y exenciones que las normas comunitarias otorgan a los funcionarios y empleados del Sistema de la Integración

⁴⁹ Véase Fernández Méndez, Andrés. *Revista Galega de Economía*. Vol. II Núm. 1 (2002) Pág. 55.

⁵⁰ <http://www.elsalvador.com/noticias/2003/2/15/negocios/negoc4.html>

Centroamericana, lo que evidentemente constituye un trato desigual y discriminatorio, por cuanto coloca a los funcionarios de la integración por encima del ciudadano común de la región y aunque no importa determinar por ahora, a cuanto asciende el total de los impuestos que los Estados miembros dejan de percibir, es conveniente modificar las normas para eliminar esta irregularidad.⁵¹ A manera de ejemplo se menciona el Acuerdo Sede firmado entre el Tribunal de Justicia de la Comunidad Centroamericana y el Gobierno de la República de Nicaragua,⁵² que concede una exoneración de impuestos sobre la renta por los salarios que se perciben y de cualquier otro impuesto fiscal.

Otro factor que incide negativamente en la evolución de la fiscalidad directa en Centroamérica, es la cantidad de exoneraciones que se les otorga a las zonas francas radicadas en los países del istmo, lo que constituye también una competencia desleal por que obtienen mayores beneficios fiscales que las industrias nacionales. Además, de que los Estados miembros no toman en cuenta que al aproximarse el vencimiento del plazo de cinco años que se les otorga de exoneraciones fiscales a esas empresas, éstas cambian de razón social, para evitarse el pago del impuesto directo durante los siguientes años.

Habría que agregar que en el SICA no se ha conformado todavía el Comité Ejecutivo que en sus atribuciones tiene el deber de velar por que se cumplan las

⁵¹ Véase, Nota del Autor: Se toma como referencia el caso de Nicaragua por ser el País Sede de la Corte Centroamericana de Justicia ya que ello facilita la consecución de las Normativas Legales y otros documentos relacionados con los privilegios que se otorgan sobre fiscalidad directa e indirecta.

⁵² Véase La Gaceta Diario Oficial de Nicaragua, No. 231 del 9 de Diciembre de 1994.

disposiciones del protocolo de Tegucigalpa y de sus instrumentos complementarios o actos derivados.⁵³

Otro aspecto a considerar es el resultado de un diagnóstico sobre el SICA, realizado recientemente con el apoyo de la UE como parte del Programa de Apoyo a la Integración Regional Centroamericana (PAIRCA),⁵⁴ mediante el cual se reveló que las debilidades del sistema de integración consisten en que los órganos Supranacionales principales, el Parlacen y la Corte Centroamericana de Justicia presentan bajos rendimientos como consecuencia de que el primero no legisla y el Tribunal no cuenta con facultades sancionadoras coercitivas, y en ambos casos los gobiernos no cumplen con su compromiso contraído en los acuerdos de entregarles oportunamente el presupuesto. Por lo tanto ese esfuerzo concomitante dirigido hacia la integración queda lastrado en su desarrollo desde el momento que se carece de una visión futurista sobre el alcance y la gran importancia de la fiscalidad directa, debido a que los Estados débiles se encuentran reacios a las coordinaciones de los sistemas tributarios y en la búsqueda de la nacionalidad centroamericana. Por otra parte, los Países del istmo no quieren admitir la existencia de Órganos Supranacionales insertados en un marco jurídico que presenta debilidades y es muy frágil técnicamente

⁵³ Véase El Libro de Centroamérica. Op. Cit. Pág. 67.

⁵⁴ Nota del Autor: La Secretaría General del SICA firmó un acuerdo con la Comunidad Europea, mediante el cual se beneficiaría con una donación de 15 millones de Euros a la integración centroamericana para el fortalecimiento de sus Instituciones.

CONCLUSIÓN

La fiscalidad directa en Centroamérica transita inevitablemente por cambios y fluctuaciones que a todas luces aconsejan ir en busca de su armonización que podría ser a través de la emisión de Directivas o de un Código Tributario Centroamericano, que sirva de guía a los Estados Nacionales para coordinar acciones con los Órganos comunitarios, de tal manera que ajusten su ordenamiento legal interno de común acuerdo con la Comunidad. Entre otras cosas, debe considerar atribuciones para el Comité Ejecutivo, aproximación de los porcentajes del impuesto sobre la renta que gravan las utilidades de las personas físicas y de las sociedades, eliminación de la doble imposición, medidas de control para evitar la evasión fiscal y medios de defensa del contribuyente. Cualquier posible alternativa de solución debe considerar la redefinición del perfil jurídico y práctico relacionado con la fiscalidad directa en Centroamérica y debe partirse de los problemas que enfrenta la región, debido a que son el factor que ha perneado su evolución. Para ello hacemos una breve exposición de los que hemos seleccionado por ser los más relevantes.

Una de las aristas a superar a corto plazo debe de ser la falta de voluntad política de los Presidentes Centroamericanos, eliminar la discriminación que existe actualmente para los ciudadanos de los Estados Miembros, cuando se trasladan o realizan actividades comerciales, financieras o de servicios, en un estado nacional diferente al de su país de origen y avanzar en el establecimiento de un sistema de fiscalidad directa en la Comunidad Centroamericana.

Debido a lo antes expuesto, opinamos que se hace necesario impulsar acciones que contribuyan a la evolución de la imposición directa en el SICA, tales como:

- I. El Consejo de Ministros de la Integración Económica, debe sugerir propuestas de políticas fiscales y de proyectos de directivas sobre fiscalidad directa, para someterlas a la Aprobación de las Reuniones de Presidentes. En esta fase, es conveniente tomar en consideración algunas medidas preliminares que podrían consistir en lo siguiente:
 1. Coordinar acciones con las instancias apropiadas de los Estados miembros, para levantar un inventario de todas las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas con relación a la imposición directa, de cada uno de los Estados miembros con el propósito de que sean modificadas para lograr una aproximación adecuada y satisfactoria que no impida el ejercicio de las cuatro libertades fundamentales.
 2. Se deben eliminar las exoneraciones y privilegios que conceden las normas comunitarias a los funcionarios y empleados del SICA, para garantizar el principio de igualdad en todos los Estados nacionales y el de equidad que debe regir en materia tributaria.
- II. Se debe conformar el Comité Ejecutivo (CE-SICA), por ser el Órgano que tiene la atribución de velar por que se cumplan las disposiciones de los Tratados y de sus instrumentos complementarios o actos derivados y de establecer las políticas

sectoriales y presentar por conducto de su Presidente, al Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores, las propuestas que sean necesarias en concordancia con las directrices generales emanadas de las Reuniones de Presidentes.

- III. Se debe proponer a la Reunión de Presidentes que se efectúe una modificación al Convenio de Estatutos de La Corte Centroamericana de Justicia, para dotarla de facultades sancionadoras coercitivas, ya que la experiencia europea ha demostrado que la jurisprudencia del TJCE ha sido un factor fundamental para lograr un avance en la aproximación de la fiscalidad directa.
- IV. Se debe realizar una Conferencia Regional, donde estén presentes todos los actores de la región, tales como; las instituciones del SICA, empresarios privados, representantes de las universidades y de otros sectores de la sociedad civil de Centroamérica, con el propósito de definir que tipo de integración deseamos construir y proponer políticas y objetivos claros y concretos que permitan ser medidos y cuantificados. Además, deberán existir mecanismos de evaluación que permitan determinar el grado de avance en los diferentes estadios de la integración. En dicha conferencia es indispensable definir reglas claras para el establecimiento de un sistema de fiscalidad directa comunitario y para el control de la evasión fiscal por ser parte de los asuntos relacionados con la seguridad jurídica regional.

BIBLIOGRAFÍA

Báez Cortés, Theódulo y Báez Cortés, Julio Francisco. *Todo Sobre Impuestos en Nicaragua*. 4ta. Actualizada. Edición Oficial 1999 – 2000.

Cáceres, Luis Rene. *La Integración de Centroamérica: Promesa y Reto Vigente*. Publicación del Banco Centroamericano de Integración Económica. Impreso en Honduras por Ediciones Zas. 30 de junio de 2002.

Cáceres, Luis Rene. Integración Económica y Subdesarrollo. Cap. III. Publicación del Banco de Integración Económica. Honduras 2003.

Fernández Álvarez, Antonio. *Manual de Economía y Política de la Unión Aduanera* Simancas Ediciones. S. A Pol Ind. San Cristóbal C/Estaño, Parcela 152 47012 Valladolid. Colección Estructuras y Procesos. Serie Ciencias Sociales. 1997

Fernández Méndez Andrés. Revista Galega de Economía Vol. II No. 1, 2002.

García Prats. Imposición Directa, No Discriminación y Derecho Comunitario, Colección Ciencias Jurídicas, Valencia España. 2003.

Hitiris, Theo, y Valle, José. *Economía de la Unión Europea* 4ta. Edición, RENTICE HALL IBERIA S. R. l Traducido de: European Union Economics. Fourth edition. 1999.

Jordà Galduf, Joseph Ma. *Economía de la Unión Europea*. Cuarta Edición. Civitas Ediciones, S. L. Impreso en España por Closas-Orcoyen, S. L. Paracuellos de Jarma (Madrid). 2002

La Fiscalidad en la Unión Europea, del 20 de marzo (SEC) (96)487

El Libro de Centroamérica: Un Instrumento Cívico de los Pueblos, Secretaría General del SICA, 1RA. Edición, San José Costa Rica. 1999

Martín Jiménez, Adolfo J. y Calderón Carrero, José Manuel. *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria*. Cuadernos 3 Fiscales. Editoriales de Derecho Resunidas, S. A. Valverde, 32 2804 Madrid. Nueva Imprenta, S.A. Avda. de la Industria, 50 – 28108 Alcobendas, Madrid. 2000

Ossa (de la) Alvaro. (Compilador) *El Sistema de la Integración Centroamericano: Crítica de la Visión Oficial*. 1 ed. San José: Fundación Ebert 1994. Temas Centroamericanos

Sancho, José. *Unión Aduanera y Económica: Su Coincidencia Necesaria*. Editorial Universitaria Centroamericana (EDUCA), colección Integración. 1968.

CONVENIOS

Convenio Centroamericano de Equiparación de Gravámenes a la Importación. Artículo XII

CONSTITUCIONES

La Gaceta, Diario Oficial. Constitución Política de la República de Nicaragua. No. 231 del 9 diciembre de 2004.

Ley del Ministerio de Hacienda en el Impuesto Sobre la renta., San José, Costa rica.

.DECRETOS

Decreto 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 4, 16, 18 y 21 junio 2004.

TRATADOS

Protocolo de Tegucigalpa, reforma a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos ODECA, suscrito en la Ciudad de Panamá, 12 diciembre de 1962,

Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana, Suscrito en el Salvador, el 30 de marzo de 1995.

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y otros Actos Básicos de Derecho Comunitario, Artículo 12. Biblioteca de Textos Legales. 9na. Edición Actualizada, septiembre 2001.

La Fiscalidad Directa en la Unión Europea, del 20 de marzo (SEC(96)487)

DIARIOS

La Prensa, Edición No. 23829 del 03 de junio de 2005

INFORMES

El Panamá, Reforma al Impuesto sobre la renta. Revista. 26 agosto 2004. Informe sobre la Fiscalidad de las Empresas y la Imposición Directa.

Parlamento Europeo: Fichas Técnicas 3, 4, 8. Política Presupuestaria y Régimen Fiscal.

Foro de la Sociedad Civil, Confías, Coaces y Concertación Laboral y Social., Editorial El Salvador, noviembre 2002.

Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en breve, comisión Mixta Fiscal. Revista Vol. 24, enero 2003.

Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en breve Convenios 151 y 154 OIT. Revista. Vol. 24, enero 2003.

Fernández Méndez, Andrés. Revista Galega Ed. Economía Vol. II Num. 1 (2002)

PAGINAS WEB

<http://www.europa.eu.int/europa.eu.int/comm/index.es.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb131052.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb131050.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/s1000.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/131039.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/126037.htm>

<http://www.eu.int/scadplus/leg/Ivb/131050.htm>

<http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9-es.htm>

<http://europa.eu.int/comm/index.es.htm>.

<http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9es.htm>

<http://club.telepolis.com/geografo/regional/europa/EU.htm>.

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/s10000.htm>

<http://europa.eu.int/comm/index.es.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivd/126037.htm>

<http://www.fiscalcomunicación.com/div-asp>

<http://www.elsalvador.com/noticias/2003/2/15/negocios/negoc4.html>

<http://www.casapresidencial.hn/2003/12/23-1.php>

<http://www-ni.laprensa.com.ni/cronologico/2003/agosto/04/economía>.

INDICE

	<u>Pág.</u>
ABREVIATURAS	2
INTRODUCCIÒN.....	3
CAPÍTULO I	9
LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA.....	9
I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	9
II. DISPOSICIONES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA U.E.	11
III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y SUS EFECTOS	13
IV. EL ROL DEL TJCE EN LA FISCALIDAD DIRECTA.....	14
V. ANÁLISIS DE LAS DIRECTIVAS SOBRE FISCALIDAD DIRECTA.	19
1. Fiscalidad de los dividendos entre empresas asociadas.....	21
2. Régimen Fiscal Común: Fusiones, escisiones y aportación de activos.....	22
3. Fiscalidad de los rendimientos del ahorro.	23
4. Pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas.....	26
5. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.	29
VI. RÉGIMEN FISCAL COMÚN	32
CAPITULO II.....	34
IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA INTEGRACIÓN CENTROAMERICANA	34
I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	34
II. DISPOSICIONES GENERALES SOBRE FISCALIDAD EN LAS NORMAS COMUNITARIAS	37
III. SITUACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS.....	38
1. Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de Guatemala	39
2. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en El Salvador	40
3. Reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Honduras.....	41
4. Reformas sobre fiscalidad directa en Nicaragua	41
5. Situaciones sobre la fiscalidad directa en Costa Rica.....	42
6. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en Panamá.....	43
CAPITULO III	45
OBSERVACIONES GENERALES SOBRE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN EL SICA.....	45
I. CONSIDERACIONES PREVIAS	45
II. EL CASO DE LA COMUNIDAD EUROPEA.....	45
III. EL CASO DE LA COMUNIDAD CENTROAMERICANA	47
CONCLUSIÒN	50
BIBLIOGRAFÍA	53

ABREVIATURAS

SICA	Sistema de la Integración Centroamericana
UE	Unión Europea
CCJ	Corte Centroamericana de Justicia
CECA	Comunidad Europea de Carbón y Acero
CE	Comunidad Europea
CE-SICA	Comité Ejecutivo del Sistema de la Integración Centroamericana
DOCE	Diario Oficial de la Comunidad Europea
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IR	Impuesto sobre la Renta
ODECA	Organización de Estados Centroamericanos
OMC	Organización mundial de Comercio
PAIRCA	Programa de Apoyo a la Integración Regional Centroamericana
PARLACEN	Parlamento Centroamericano
PG	Protocolo al Tratado Gral. de Integrac. Económica Centroamericana
PT	Protocolo de Tegucigalpa
SIECA	Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.
TCEE	Tratado Constitutivo de la Unión Europea

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de Tesina tiene como propósito brindar una visión general acerca de la dinámica que ha tenido la fiscalidad directa en el Sistema de la Integración Centroamericana (SICA) y en el seno de la Unión Europea (UE). Incluye una reflexión sobre las características de ambos procesos y plantea algunas alternativas de solución para lograr una evolución de la fiscalidad directa en la Comunidad Centroamericana.

El estudio de la fiscalidad¹ directa hace referencia a las instituciones que conforman la Comunidad Europea y el Sistema de la Integración Centroamericana y aborda aspectos relacionados con la independencia que tienen los Estados miembros en ambos sistemas, para implementar sus propias normas sobre fiscalidad directa².

El tema es de mucha importancia por que en la Comunidad Centroamericana la armonización de la fiscalidad directa³ es un asunto que no se atiende, debido en gran parte a los intereses particulares de los Estados miembros, además de que se han incrementado las

¹ El término fiscalidad suele ser bastante vago. Es más correcto hablar de actividad financiera, entendida como el proceso de ordenación de ingresos y gastos pertenecientes a la Hacienda Pública. Lo fiscal hace referencia al ámbito de ingresos de Hacienda que incluyen ingresos tributarios y no tributarios. En esto se incluyen los ingresos patrimoniales y los de deuda pública, con lo que, en pura práctica, se hace referencia al conjunto de ingresos que se obtienen como producto de las prestaciones patrimoniales públicas y coactivas: impuestos, Tasas, Contribuciones Especiales y Precios Públicos. Los primeros tres forman parte del género Tributo, los últimos no. Luego, Fiscalidad igual Ingresos Patrimoniales Públicos: Tributarios, (impuestos, tasas y contribuciones especiales), y no tributarios (precios públicos). Véase <http://europa.eu.int/comm/index-es.htm>. Pág. 1.

² La fiscalidad directa hace referencia a los ingresos que se obtienen como producto de los impuestos que gravan índices directos de capacidad contributiva: renta o patrimonio. En consecuencia, puede referirse a impuesto sobre la renta (de personas físicas, jurídicas, o ambas que sean no residentes), impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre bienes inmuebles, y finalmente, cualquier otro impuesto que el legislador haya previsto, siempre y cuando grave cualquiera de los dos índices que se ha mencionado. Ibíd. Pág. 1.

³ En el ámbito de los impuestos directos, en el que el marco jurídico vigente adopta en general la forma de acuerdos bilaterales entre los estados miembros, el objetivo primario de la acción comunitaria ha sido cerrar las lagunas que permiten la evasión fiscal y evitar la doble imposición. Véase <http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9es.htm>.

disparidades económicas entre los países del istmo, lo que indica que existe una tendencia hacia una mayor desigualdad⁴ que incide en el incumplimiento de las normas comunitarias.

Observamos que desde los inicios de la formación del Mercado Común Centroamericano, se consideró la necesidad de contar con determinados factores que posibilitaran primero una aproximación de los sistemas tributarios de los Estados miembros, con el propósito de evitar distorsiones en el funcionamiento del libre comercio, pero se priorizó la armonización en materia de fiscalidad indirecta, dejándose en un estado de inercia o abandono la fiscalidad directa. Obviamente, destacamos también la riqueza generada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, estudiando los aportes de su jurisprudencia y se ha considerado un breve análisis sobre las recomendaciones de El Consejo y de las Directivas que se han emitido para contribuir a la aproximación de los Estados miembros de la UE en materia de fiscalidad directa.

Partiendo de lo antes expuesto, nos hemos planteado como tema de investigación en esta Tesina: *“La Fiscalidad Directa en la Integración Centroamericana y algunas reflexiones sobre su evolución en el Sistema de la Unión Europea”*. Nos hemos trazado como objetivo general: Estudiar la dinámica de los sistemas de fiscalidad directa Europeo y

⁴ “El argumento de que las diferencias en la evolución económica de los países de la subregión se explican por el diferente apoyo otorgado al recurso humano, descansa en varios estudios recientes que han concluido que la inversión en capital humano es tan importante para impulsar el crecimiento económico como la inversión física. Véase. En este contexto es de particular relevancia el estudio que informa que si el nivel promedio de educación de la mano de obra en El Salvador aumentara en un grado sobre la tendencia actual, su potencial de crecimiento económico anual aumentaría 1.4 por ciento por encima del potencial actual del 4.8 por ciento, de manera que su tasa potencial alcanzaría el 6.2 por ciento. Asimismo, estudios recientes han encontrado que el nivel de destreza del capital humano también es un factor determinante, en la captación de inversión extranjera y de la capacidad de exportación. De hecho Costa Rica, el país con mejores niveles de educación recibe mayores montos de inversión extranjera. Esto indica que sin un esfuerzo masivo en materia de capital humano, la “globalización” y la “liberalización” no tendrían mayor sentido”. Véase Luis René Cáceres. *Integración Económica y Subdesarrollo*. Cáp. III, Pág. 292-293.

Centroamericano y como objetivos específicos determinar si la fiscalidad directa en el SICA es excluyente o si establece un principio de igualdad⁵ y generalidad.⁶ Además de que nos hemos propuesto identificar las debilidades que presenta el SICA.

Abordamos también el lento avance de la integración centroamericana, dado que hace cincuenta años aproximadamente se propuso la creación del Mercado Común Centroamericano y entre otras cosas, se estableció conformar una unión aduanera cinco años después, lo que ha representado una utopía puesto que en la actualidad todavía existen obstáculos o falta de voluntades políticas de los gobernantes que limitan la entrada en vigencia de la misma. Arista misma que presenta también Europa, como una limitante de la evolución de la fiscalidad directa.

En este sentido, se debe considerar que la dinámica de la UE ha sido frenada recientemente con el rechazo de algunos Estados miembros sobre la aprobación de la Constitución Europea. Algunos analistas europeos y gran parte de la clase política, determinan que el “no masivo sobre el referéndum respecto a la Constitución Europea que realizaron los holandeses y franceses, no está dirigido contra Europa, sino contra la

⁵ El principio de igualdad establece -en su doble aspecto de igualdad ante la ley, concretado en materia tributaria en la igualdad ante las cargas públicas, y de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria- En palabras de Guillani Fonrouge, este principio no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encontraran en las mismas situaciones, de modo que no se constituya en una norma férrea, porque permite la formación de distingos y categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil con determinadas personas o categorías de personas. Véase a Theódulo Báez Cortés y Julio Francisco Báez Cortés. *Todo Sobre Impuestos en Nicaragua*. 4ta. Edición. Instituto Nicaragüense de Investigaciones y Estudios Tributarios. (INIET) 1999.. Pág. 35.

⁶ El Principio de Generalidad, es derivación del Principio de Igualdad, no se trata de que todos paguen tributos, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales. El beneficio Legal de la dispensa de impuestos, constituye una excepción al principio de generalidad de la tributación. En términos genéricos, consta en el artículo 24 de nuestra Constitución. *Ibíd.* Pág. 35.

velocidad de la integración y la ampliación, considerada demasiado rápida”,⁷ lo que de alguna manera esa situación tendrá un impacto negativo sobre la evolución de la fiscalidad directa.

En fin, en materia de aproximación fiscal, el Arancel Uniforme Centroamericano⁸ constituye el primer instrumento dentro de lo que ya se configura como una primera fase de política tributaria uniforme, pero eso está referido a la imposición indirecta y más propiamente, dentro del campo de la armonización fiscal del Mercado Común Centroamericano (MECCA). Por su parte, el Tratado General contiene un conjunto de disposiciones generales encaminadas a evitar la existencia de prácticas discriminatorias sobre fiscalidad directa entre los Estados miembros, pero se carece de directrices que contribuyan al ordenamiento de la materia y por otra parte, no se cuenta todavía con jurisprudencia de la Corte Centroamericana de Justicia (CCJ) sobre imposición directa, que ayude a las aproximaciones de las legislaciones nacionales.

Debido a lo antes expuesto, nos hemos planteado como hipótesis demostrar que las debilidades del SICA, las competencias que mantienen los Estados miembros para establecer su propio régimen fiscal, la falta de voluntad de los Presidentes del área y el exceso de privilegios y exenciones que otorgan las normas comunitarias, han obstaculizado el avance en la aproximación de la fiscalidad directa en Centroamérica.

⁷ Véase, La Prensa Edición No. 23829 del 3 de junio de 2005.

⁸ Sobre la naturaleza del Arancel Uniforme Centroamericano debe destacarse que no es un instrumento concebido -originalmente- para fines de una política comercial con terceros países. Lo anterior se desprende para señalar particularmente que el mecanismo de negociación multilateral contenido en el mismo, para las modificaciones de derechos aduaneros uniformes. Véase *Convenio Centroamericano de Equiparación de Gravámenes a la Importación. Artículo XII*.

El estudio comprende algunos acontecimientos sobre fiscalidad directa en los países miembros del SICA, que revelan la inexistencia del Principio de Capacidad Contributiva⁹, conocido también como "Principio de Proporcionalidad y Equidad", mediante el cual se establece que los ciudadanos deben contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad económica, debiendo aportar una cuota justa y en proporción a sus ingresos. Aspecto que está consagrado en las constituciones políticas. En el caso de Nicaragua, lo consagra el artículo 115, que dice: "*El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas*".¹⁰

En cuanto a la metodología utilizada para la elaboración de esta Tesina fue eminentemente bibliográfica y empírica del autor, factor que conllevó a realizar un breve estudio comparativo, de los sistemas tributarios Europeos y Centroamericanos. En consecuencia, se consultaron obras de autores de prestigio centroamericanos y europeos, quienes abordan dicha temática desde un punto crítico, analítico y técnico. Se analizaron las normas comunitarias de ambos sistemas y consultamos algunas páginas Web de Internet, relativas a la evolución de la fiscalidad directa en la Unión Europea.

En el campo tributario es en donde se puede observar con notable claridad cómo los progresos hacia la construcción de la Unión Aduanera¹¹, han ido exigiendo avances

⁹ Véase a Theódulo, Báez Cortés y Julio Báez Cortés. Op. Cit. Pág. 35,

¹⁰ Véase La Gaceta, Diario Oficial de la República de Nicaragua. *Constitución Política de la República de Nicaragua*, Artículo 115. No. 231 del 9 de Diciembre de 2004.

¹¹ La Unión Aduanera presupone la plena libertad de comercio para todas las mercancías, sin distinción de origen. En otras palabras, se suprimen totalmente las aduanas localizadas en las fronteras nacionales entre los países miembros.. también trae aparejada la unión aduanera la adopción de una tarifa arancelaria uniforme para las relaciones comerciales con terceros países. Véase Sancho, José. *Unión Aduanera y Económica: su coincidencia necesaria*. Editorial Universitaria Centroamericana EDUCA, Colección Integración 1968 Pág. 18.

paralelos en la unificación, o más propiamente, en la armonización de la política fiscal de los países integrantes del Mercado Común Centroamericano (MCCA).

Habría que considerar también que los procesos de integración de nuestro continente se inscriben en el proceso de la economía mundial hacia una mayor interdependencia, la internacionalización de la producción y el incremento del comercio, por esa razón se hace imprescindible una coordinación entre las políticas comunitarias y las políticas fiscales nacionales para lograr la armonización de los impuestos directos, dado que ocasionan serios problemas a la libre circulación de los factores productivos y se pierde la oportunidad de introducir mejoras en el control de la evasión fiscal.

CAPÍTULO I

LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA

SUMARIO: I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.— II. DISPOSICIONES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA U.E.— III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y SUS EFECTOS.— IV. EL ROL DEL TJCE EN LA FISCALIDAD DIRECTA.— V. ANÁLISIS DE LAS DIRECTIVAS SOBRE FISCALIDAD DIRECTA.— 1. Fiscalidad de los dividendos entre empresas asociadas.— 2. Régimen fiscal común: Fusiones, escisiones y aportación de activos.— 3. Fiscalidad de los rendimientos del ahorro.— 4. Régimen fiscal común: Pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas.— 5. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.— IV. REGIMEN FISCAL COMUN: ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL).

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Después de la primera guerra mundial, los países sienten la necesidad de crear instituciones internacionales que garanticen la paz y como resultado de todo eso nace la sociedad de Naciones, que será el foro donde se plantee por primera vez la idea de una Europa unida en lo político y lo económico. Será Coudehove Kalergi¹² quien en 1922 expone la idea paneuropea. Y no será hasta 1925 que se firma el Tratado de Locarno, que contiene buenas intenciones políticas. El primer paso efectivo hacia la construcción de la Unión Europea es la firma del Tratado de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero (CECA), EN 1951 el que permite la liberalización de los intercambios entre Francia, Alemania, Italia, Bélgica, Holanda y Luxemburgo y se constituye en un compromiso irreversible de integración económica que tiene como virtud la creación de instituciones independientes que velan por la buena marcha del tratado: el Ejecutivo, el Tribunal de

¹² <http://club.telepolis.com/geografo/regional/europa/UE.htm>.

Justicia y la Asamblea Parlamentaria, que garantizan la coordinación de las políticas de los países firmantes.

En 1955 los ministros de Asuntos Exteriores y de Economía de los países de la CECA deciden ampliar el acuerdo a toda la economía y firma en 1957 el Tratado de Roma. En 1978 se instaura el sistema monetario europeo (SME) y la Unidad de Cuenta Europea (ECU), la que entra en vigor el 1 de enero de 1979. En 1981 se firma el Tratado de Roma. En 1992 se firma en Maastricht¹³ el nuevo Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas y actualmente se están efectuando referendos en los Estados Miembros para la aprobación de la Constitución Europea.

En materia de fiscalidad la UE ha avanzado y se ha llegado a consensos en que los gobiernos tienen competencia exclusiva en materia de impuestos directos. Por su parte, la política fiscal de la UE garantiza que las normas fiscales no impidan al capital circular libremente por los Estados miembros, pero se tiene el cuidado de que esa libre circulación no genere oportunidades de evasión fiscal. La política de la UE observa también las normas fiscales que podrían limitar los derechos de los ciudadanos comunitarios a trabajar en cualquier lugar de la Unión Europea

¹³En directa relación se hace referencia a la incorporación, a través del Tratado de Maastricht, en el año 1992 (RCL 1994, 81, 1659; RCL 1997, 917; RCL 1999, 2661 y LCEur 1992, 2465) del principio de subsidiariedad (art. 5 del TCE) Véase ROCCATAGLIATTA, F: “Derecho Tributario Comunitario en Curso de Derecho Tributario Internacional, Cedam, Padua, 2002, Pág. 822.

En su conformación la fiscalidad directa de la comunidad europea incluye los siguientes componentes;¹⁴ La fiscalidad de las empresas referidas a las sociedades, matrices y sus filiales, así como las fusiones, escisiones y aportaciones de activos, además de los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas. En cuanto a la fiscalidad de los particulares considera la fiscalidad de los rendimientos del ahorro y la imposición de los dividendos percibidos por personas físicas. Asimismo, la UE ha establecido normas fiscales neutras desde el punto de vista de las competencias que son aplicables a las agrupaciones de sociedades de Estados miembros diferentes y suprime la doble imposición por los beneficios distribuidos en forma de dividendos por una filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz situada en otro Estado miembro.¹⁵

II. DISPOSICIONES DEL TRATADO CONSTITUTIVO DE LA U.E.

Curiosamente al tema de las cuestiones fiscales el Tratado prácticamente le dedica poca atención, sin embargo contiene disposiciones generales en varios de sus artículos, los que tienen como propósito evitar obstáculos a las cuatro libertades fundamentales, situación que se aborda en detalle más adelante. La armonización de la imposición directa en el Derecho Comunitario Europeo, tiene su origen en el Tratado de Roma que considera como uno de sus objetivos fundamentales la libre circulación de personas, servicios y capitales dentro de las fronteras de los países integrados en la Comunidad. El artículo 67 del Tratado establece como objetivo la eliminación progresiva de las restricciones que pesan sobre los

¹⁴ Véase, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/s10000.htm>.

¹⁵ Esas normas fueron ratificadas a través de la Directiva 90/435/CDEE del Consejo, del 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivd/126037.htm>.

movimientos de capital dentro de las fronteras comunitarias y de las discriminaciones relacionadas con la nacionalidad o con la residencia de los inversores, o con el lugar en el que realicen las inversiones.

Las “disposiciones finales” del Tratado Constitutivo hacen referencia de forma residual a los impuestos directos en el artículo 98 por exclusión de los indirectos, el artículo 100 dispone que el Consejo adopte, por unanimidad, las Directivas necesarias para el logro de la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que puedan incidir en el adecuado funcionamiento del mercado único.

En la misma línea incide el artículo 101 refiriéndose a la aproximación de la legislación que distorsione la competencia. El artículo 220 del Tratado, señala que los Estados miembros deben entablar negociaciones para evitar la doble imposición de residentes y empresas, mientras que el 221 lo hace para conceder de igual trato a los residentes de la Comunidad en lo referente a la participación en el capital de empresas de cada país.

En cuanto a la libre circulación de personas entre los Estados miembros reconocida en el Tratado puede descomponerse en otras dos libertades: la libre circulación de trabajadores (arts. 39-42, antiguos arts. 48-51 TCE) y la libertad de establecimiento (arts. 43-48, antiguos artículos 52-58, TCE) Mientras la primera está dirigida a garantizar la posibilidad de desplazarse y aceptar ofertas de trabajo en otros Estados miembros en igualdad de condiciones que los nacionales de esos Estados, la segunda se dirige a quienes no tienen una relación laboral (empresarios y profesionales) y a las sociedades,

reconociéndoles el derecho a abrir establecimientos secundarios en otros Estados miembros.

El Tratado prohíbe “toda discriminación por razón de la nacionalidad” y define también quien será el órgano¹⁶ encargado de implementar medidas para garantizar el principio de No Discriminación, pero lo más importante de este asunto es que en la Comunidad Europea no solamente se prohíben las discriminaciones directas en función de la nacionalidad, sino aquellas basadas en otros criterios que se explican más adelante

III. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN Y SUS EFECTOS

La protección del principio de no discriminación por motivos de nacionalidad está considerada en el artículo 12 del Tratado y se ha visto ampliada por la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de manera progresiva, aunque dicha ampliación se ha realizado teniendo presente la eficacia limitada del derecho comunitario, debido a que en el texto del Tratado sólo se amparan los tratamientos diferenciados por motivos de nacionalidad, o discriminación abierta que se incluyan dentro del campo de aplicación del Tratado.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) estima que la discriminación relacionada con el domicilio social de las sociedades está basada en la nacionalidad de las mismas, debido a que es el factor que constituye el criterio conforme al cual se otorga la nacionalidad a las sociedades en el derecho interno estatal. En

¹⁶ El artículo 12 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea dispone que El Consejo con arreglo en el procedimiento previsto en el artículo 251, podrá establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones. Véase Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

consecuencia, queda excluida su exigencia cuando determinada relación excede los límites de acción del derecho comunitario. Por acción del TJCE se ha delimitado la incidencia del principio de no discriminación tanto de manera positiva como negativa, procediendo el presente capítulo al análisis de dicha relimitación.¹⁷

Por otra parte, para que la importancia del principio de no discriminación no quedara en un análisis meramente formal de la legislación de los Estados miembros, el TJCE ha ido elaborando una doctrina sobre la aplicación del mismo, que ha perfilado sus características y su alcance, determinando las situaciones que pueden quedar afectadas por su incidencia. Dicha doctrina se ha aplicado al ejercicio del poder tributario por parte de los Estados, delimitándose en función de sus exigencias.

IV. EL ROL DEL TJCE EN LA FISCALIDAD DIRECTA.

El TJCE tiene su sede en Luxemburgo, está formado por jueces y abogados generales, designados de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados miembros y desde su inicio de funcionamiento garantiza, conjuntamente con el Tribunal de Primera Instancia, el respeto del Derecho en el proceso de integración comunitaria.

Constituye el Poder Judicial Supranacional, tiene la misión de garantizar el cumplimiento del derecho y la aplicación e interpretación de los tratados constitutivos y las disposiciones adoptadas por las instituciones competentes. Dentro de las diversas categorías

¹⁷ Véase García Prats. *Imposición Directa, No Discriminación y Derecho Comunitario*. Colección Ciencias Jurídicas, Valencia España 2003. Pág. 63

de recursos judiciales, son especialmente importantes en materia tributaria el recurso por incumplimiento y el de anulación. El primero permite al tribunal controlar como los estados miembros cumplen sus obligaciones relativas al derecho comunitario permitiéndole obligarlos a su cumplimiento y sancionarlos con multa coercitiva en caso contrario. El segundo, permite a los estados miembros, el Consejo o la Comisión, pedir la anulación de los actos jurídicos que los afecten directamente.

El TJCE se encarga de velar por la normativa comunitaria, los tribunales de cada Estado se ocupan de dirimir los conflictos resultantes de las legislaciones tributarias nacionales. Estos también son órganos jurisdiccionales comunitarios ya que quedan sometidos a su control en la ejecución administrativa del derecho comunitario y de la aplicación de la decisión del Tribunal de Justicia en cada litigio en cuestión. Adicionalmente, las interpretaciones del derecho comunitario establecidos en sus sentencias sirven de guía para los órganos jurisdiccionales nacionales. Los contribuyentes deben iniciar sus casos en los tribunales nacionales. Una vez que la causa es referida al Tribunal Europeo, sus decisiones son finales. Las sentencias del Tribunal de Justicia se adoptan por mayoría y en audiencia pública. La jurisprudencia del TJCE ha originado una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios nacionales de gravamen de los no residentes y de las inversiones en el extranjero.¹⁸

¹⁸ El profesor VANISTENDAEL (2000,p.4), ha indicado, no sin razón, que la aplicación estricta del principio comunitario de no discriminación por razón de nacionalidad a la legislación nacional de los Estados miembros en materia de Impuestos sobre la renta de las Personas Físicas e Impuestos sobre Sociedades puede dar lugar a la mayor reforma tributaria de los Estados miembros jamás vista. Véase, en Martín Jiménez Adolfo J. y Calderón Carrero José Manuel. Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria. Editoriales de Derecho Reunidas, S. A. Valverde, 32 2994 Madrid 2000. Pág. 11.

En cuanto a la prohibición del tratamiento discriminatorio en el ámbito comunitario quedaría sin efecto si quedasen impunes al examen del Tribunal de Luxemburgo aquellos criterios de distinción diferentes de la nacionalidad que producen el mismo o similar resultado. Para evitar dicha situación el TJCE declaró en su sentencia *Sotgiu* que “Las reglas sobre igualdad de trato prohíben no únicamente la discriminación manifiesta basada en la nacionalidad, sino también toda forma de discriminación encubierta que, mediante la aplicación de otros criterios de diferenciación, provoquen de hecho el mismo resultado”.¹⁹

De la formulación original de la discriminación encubierta, consolidada posteriormente en otros casos, se advierte en la configuración de dicha modalidad de discriminación por parte del Tribunal los siguientes elementos: En primero lugar, la aplicación de criterios de diferenciación distintos de la nacionalidad. En segundo lugar, que dichos criterios de diferenciación provoquen el mismo resultado. En tercer lugar, que dicha identidad de resultados sea una identidad fáctica, atendiendo a los efectos de la norma o la actuación presuntamente discriminados.

Fue en relación con la libre circulación de mercancías cuando el TJCE tuvo la primera ocasión de decidir que una norma nacional relativa a la imposición sobre las sociedades resultaba contraria a las normas del Tratado Constitutivo, en concreto a las disposiciones en materia de libre circulación de mercancías. Nos estamos refiriendo a la decisión del TJCE en *Comisión/ Francia (ventajas para la prensa)* (asunto 18/84, Rec. 1985, p. 1339), donde concluyó que los incentivos fiscales en cuestión servían para promover la

¹⁹La aplicación de la doctrina *Sotgiu* se refiere casi exclusivamente a una modalidad de discriminación: la derivada de la aplicación de un tratamiento distinto a situaciones comparables. *Ibíd.* Pág. 65

realización de actividades de publicación en Francia y presentaban un obstáculo al comercio intracomunitario, una medida de efecto equivalente prohibida por el artículo 28, antiguo artículo 30, TCE.²⁰ La importancia de la sentencia se encuentra en el hecho de que sitúa los incentivos fiscales a la inversión en materia de la imposición sobre las sociedades en el ámbito de influencia de las libertades comunitarias, a pesar de que el Tratado Constitutivo no contiene ninguna referencia explícita a la imposición directa.

En el caso de la Comisión/Francia (ventajas para la prensa), en Krantz (asunto C-69/88, Rec.1990, p. I-583) un Tribunal holandés planteó al TJCE si la legislación holandesa que autorizaba a las autoridades tributarias de aquel país a embargar los bienes encontrados en la sede de un sujeto pasivo que no ha satisfecho sus obligaciones tributarias, incluso si esos bienes no son de su propiedad, podía resultar contraria al artículo 28, antiguo artículo 30, TCE. EL Tribunal concluyó que al aplicarse las disposiciones en cuestión sin distinción entre los bienes importados y los nacionales, la conexión con la libre circulación de mercancías de las normas controvertida es demasiado incierta e indirecta como para concluir que restringen el comercio entre los Estados miembros.

Desde el punto de vista de la fiscalidad directa, debemos destacar que ha sido en el ámbito de la libre circulación de personas²¹ donde el TJCE ha realizado una mayor contribución para superar la presunción admitida en el Derecho tributario nacional o

²⁰ Véase Martín Jiménez, Adolfo J. y Calderón Carrero, José Manuel. Op. Cit. 34.

²¹ El tratado prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad (artículo 12 TCE, artículo 6) incluidas las que se producen a través de deberes formales. Esta prohibición concreta en otras disposiciones que tratan de garantizar la libertad de circulación de los servicios y capitales en los artículos 39.2 –antiguo 48.2- (libre circulación de trabajadores antiguos 52 y 58 (derecho de establecimiento) y los 67 73 B (libre circulación de capitales). El TJCE ha tenido ocasión de reiterar la aplicabilidad directa de las cláusulas específicas que prohíben la discriminación por razones de nacionalidad y sólo ha admitido la invocación del artículo 6 TCE. Véase <http://www.fiscalcomunicación.com/div-asp>.

internacional en el sentido de que los residentes y los no residentes pueden ser discriminados por hallarse en distintas circunstancias: como veremos más adelante, la jurisprudencia del TJCE en materia de imposición directa ha concluido que la utilización del criterio de residencia con el fin de determinar el régimen tributario aplicable puede dar lugar; en las condiciones que estudiaremos más abajo, a una discriminación o restricción prohibida por el TCE. No obstante, antes de entrar a estudiar la jurisprudencia tributaria del TJCE, conviene hacer unas consideraciones generales sobre el régimen de la libre circulación de personas en el Tratado constitutivo de las Comunidades Europeas (TCE).

El régimen general de la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento, guardan una gran similitud porque tienen efector en la fiscalidad directa y aunque ambas tienen excepciones, estas no son importantes en materia tributaria.²² Mayor interés tiene la jurisprudencia que trasladó a la libre circulación de personas las decisiones recaídas en relación con la libre circulación de mercancías en Cassis de Dijon y que permiten justificar una legislación nacional restrictiva en atención a exigencias imperativas de interés general (Caso C-19/92, Graus, Rec. 1993, p. I –1663). Estas deben cumplir tres condiciones para que resulten aceptadas por el TJCE: deben ser adecuadas al objetivo que pretendan alcanzar y no deben ir más allá de lo estrictamente necesario para lograr ese

²² En el caso 41/74, Van Duyn, Rec. 1974, p. 1337 y Caso 2/74, Reyners, Rec. 1974, p.631) y en ambos casos el TJCE ha ido más allá del reconocimiento de que la libertad de establecimiento y la libre circulación de trabajadores son manifestación de la regla de no discriminación por razón de nacionalidad para reconocer; como ya había hecho en el ámbito de la libre circulación de mercancías, que también están prohibidas las restricciones no discriminatorias a la libre circulación de personas (Caso C-19/92, Graus, Rec. 1993, p. I-1663). Como en el caso de la libre circulación de mercancías, el TCE reconoce ciertas excepciones a la prohibición de no discriminación (orden público, seguridad y salud públicas) en los artículos 39.3 y 46, antiguos artículos 48.3 y 56, TCE. En el ámbito tributario estas excepciones no tienen una gran importancia debido a que, desde muy pronto, el legislador comunitario desarrolló su significado estableciendo que no pueden ser invocadas para proteger un fin de carácter económico (vid. La Directiva 64/221) Véase Martín Jiménez, Adolfo J. y Calderón Carrero, José Manuel Op. Cit.11

objetivo (vid. El Caso C-55/94, Gebhard, Rec. 1995, p. I –4165). Como veremos, esta jurisprudencia tiene una gran importancia en asuntos en materia tributaria y libre circulación de personas.

V. ANÁLISIS DE LAS DIRECTIVAS SOBRE FISCALIDAD DIRECTA.

Las Directivas están enfocadas hacia la armonización sobre las bases imponibles entre los Estados miembros con el objetivo de evitar la competencia fiscal entre ellos, y el de evitar el desequilibrio entre países. Las mismas hacen referencia a recomendaciones a los Estados sobre los elementos fiscales y los regímenes fiscales sustitutivos como los de las zonas francas.

Es decir, que las disposiciones fiscales nacionales deben respetar estas libertades fundamentales, pero los regímenes de fiscalidad directa nunca han sido objeto de armonización en la Comunidad Europea, y los escasos avances en este sentido han sido simplemente una respuesta parcial a situaciones específicas, como la doble imposición o las actividades económicas transfronterizas. Sin embargo, la fiscalidad, en particular la de las empresas, es uno de los pocos ámbitos en los que el Consejo está obligado a adoptar medidas legislativas por unanimidad. Esto ha permitido que en la práctica, la adopción de tales medidas resulte difícil.

Inicialmente sólo estaban vigentes dos directivas y un convenio, adoptados en la una reunión del Consejo del 23 julio de 1990. Posteriormente el 1ro. Diciembre de 1997, el Consejo adoptó una serie de medidas para combatir la competencia fiscal perniciosa, cuyo

objeto era dar un nuevo impulso a la coordinación fiscal en la Unión Europea, tanto en lo que atañe a las empresas como a los particulares.²³

La acción en el ámbito general de la fiscalidad puede justificarse por el objetivo global del Tratado de la Comunidad Europea, consagrado en el artículo 3, el que conlleva a la supresión, entre los Estados miembros de los derechos de aduana, así como el de otras medidas que conlleven efectos equivalentes, y el de garantizar que la competencia no será desleal en el mercado interior, y las medidas adoptadas en otros ámbitos fiscales se basan generalmente en el artículo 94, perfeccionado por los artículos 101 y 102 los que exhortan a la concertación de convenios fiscales interestatales para evitar la doble imposición.²⁴

En materia de impuestos directos, el marco jurídico vigente adopta en general la forma de acuerdos bilaterales entre los Estados miembros, el objetivo primario de la acción comunitaria ha sido cerrar las lagunas que permiten la evasión fiscal y evitar la doble imposición.

El objetivo de las acciones destinadas a crear una política general en materia fiscal ha sido evitar los efectos perjudiciales de la competencia fiscal y, en particular, la migración de las bases imponibles nacionales a medida que las empresas se desplazan entre los Estados miembros en busca del régimen fiscal más favorable. Sin embargo, esa competencia puede tener la ventaja de limitar la capacidad de los gobiernos para gravar, esto puede distorsionar las estructuras fiscales. Ello se puede ejemplificar como en lo

²³ Véase, <http://europa.eu.int/comm/index.es.htm>.

²⁴ Véase, *Parlamento Europeo: Fichas Técnicas 3,4.8. Política Presupuestaria y Régimen Fiscal*.

últimos años, la contribución a la imposición global de los impuestos, sobre factores relativamente móviles como el capital (intereses, dividendos, impuestos sobre sociedades) ha disminuido, mientras que la contribución de factores menos móviles como, por ejemplo, las cargas sociales, ha aumentado.

En 1996, la Comisión propuso una visión nueva y exhaustiva de la política fiscal.²⁵ En este documento se destacan los principales retos a que se enfrenta la Unión Europea como lo es la necesidad de crear crecimiento y empleo, de estabilizar los sistemas fiscales y de realizar plenamente el mercado único. Hubo un informe de la Comisión sobre la evolución de los sistemas tributarios (COM(96)546), en el que se observa que toda propuesta de intervención comunitaria en materia de fiscalidad debe ajustarse plenamente a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, por que la armonización requiere medidas que proporcionen una defensa más eficaz contra la pérdida de soberanía fiscal que han venido experimentando los Estados miembros en beneficio de los mercados.²⁶ En lo referente a la materia de armonización de la imposición empresarial directa, se han emitido varias Directivas para garantizar la continuidad y la consolidación de la política empresarial en la comunidad, en particular a favor de las pequeñas y medianas empresas (pymes)

1. La Directiva sobre Fiscalidad de los dividendos entre empresas asociadas.

La directiva relativa a la fiscalidad de las “sociedades matrices y filiales” del 23 de julio de 1990, tiene por objeto eliminar la doble imposición de los dividendos repartidos

²⁵ Véase, *La fiscalidad en la Unión Europea*, del 20 de marzo (SEC(96)487).

²⁶ Véase, <http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9-es.htm>.

por las filiales a sus empresas matrices situadas en otros Estados miembros. Corresponde a la número 90/434/CEE y fue publicada en el Diario Oficial No. L 225 de 20/08/90 p. 0006 – 0009, y mediante la misma se propone que, para evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por la filial a favor de la matriz, el Estado de la sociedad matriz tiene dos opciones: no gravar estos beneficios o gravarlos pero permitiendo a la vez una deducción en la cuota del impuesto pagado por la filial en relación con esos beneficios, así como la deducción de la retención en el origen permitida por el Estado de residencia de la filial (de acuerdo con algunas excepciones), siempre dentro de los límites del impuesto nacional correspondiente.

2. Directiva sobre: Fusiones, escisiones y aportación de activos.

Las instancias europeas establecen un régimen fiscal común para las operaciones transfronterizas de reestructuración a través de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, del 23 de julio de 1998, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.²⁷ Las fusiones u operaciones similares no implicaran gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos del activo y del pasivo transferidos y su valor fiscal en el momento de efectuarse la operación, sino sólo cuando dichas plusvalías se realicen verdaderamente.

²⁷ Ibid.

Los Estados miembros están obligados a adoptar las medidas necesarias para que las provisiones o reservas con exención parcial o total del impuesto sean asumidas por los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en el Estado de la sociedad transmitente. La atribución de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada no deberá suponer la aplicación de un impuesto sobre la renta, los beneficios a las plusvalías de dicho socio.

3. Directiva sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro.

El Consejo adoptó el 3 de junio de 2003 la Directiva 2003/48/CE que es aplicable a partir de enero de 2005 y tiene por objeto permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de pago de intereses²⁸ efectuado en un Estado miembro a favor de beneficiarios efectivos, que son personas físicas con residencia en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro. Se ha elegido el intercambio automático de información entre los Estados

²⁸ Por pago de intereses se entenderán los intereses pagados o contabilizados relativos a créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca e incorporen o no una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y los premios vinculados a éstos. Los recargos por mora en el pago no se considerarán pagos de intereses; los intereses devengados o capitalizados obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de los créditos mencionados anteriormente, los rendimientos procedentes de pagos de intereses, directamente o a través de una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4, distribuidos por Organismos de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios (IOCV) autorizados de conformidad con la Directiva 85/611/CEE o determinadas entidades de inversión colectiva, los rendimientos obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de acciones o participaciones en los OICVM cuando estos hayan invertido, directa o indirectamente, por medio de otros organismos de inversión colectiva o entidades más del 40 % de sus activos en los créditos. Véase <http://www.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/131050.htm>.

miembros sobre estos pagos de intereses como medio para permitir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tiene su residencia fiscal. En este sentido, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que los organismos liquidadores establecidos en su territorio, independientemente del lugar de establecimiento del deudor del crédito que produce los intereses efectúen las tareas necesarias para la aplicación de la presente Directiva, es decir, la cooperación e intercambio de información bancaria.

La Directiva se limita a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses sobre créditos y excluye las cuestiones vinculadas a la tributación de las pensiones y prestaciones de seguros. A nivel territorial la Directiva se aplicará a los intereses abonados por un agente pagador establecido dentro del territorio en el que el Tratado es de aplicación.

En cuanto al intercambio automático de información, que se debe producir cuando el beneficiario efectivo de intereses es residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecido el agente pagador, la Directiva impone a este último la obligación de comunicar a la autoridad competente del Estado miembro en el que esté establecido una vez al año, o en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal, una serie de datos como la identidad y la residencia del beneficiario efectivo, el nombre o la denominación, y dirección del agente pagador, el número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación el crédito generador de los intereses, y la información relativa al pago de intereses en el que debe diferenciar los intereses según las categorías específicas enumeradas en la Directiva. Los Estados miembros pueden, no obstante, limitar este

contenido mínimo de información al importe total de los intereses o rendimientos y al importe total del producto de la cesión, el rescate o el reembolso.

En cuanto al sistema de retención en origen, la Directiva impone que cuando el beneficiario efectivo²⁹ de los intereses sea residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido el agente pagador³⁰, por ejemplo, Bélgica, Luxemburgo y Austria aplicarán una retención en origen del 15 % durante los tres primeros años del período de transición, del 20 % durante los tres años siguientes y del 35 % posteriormente.

Por lo que se refiere a la participación en los ingresos, la Directiva impone a los Estados miembros que aplican una retención en origen la obligación de conservar el 25 % de sus ingresos y de transferir el 75 % al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses. En cuanto a las dobles imposiciones, la Directiva impone al Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo la obligación de procurar que se eliminen todas las dobles imposiciones que podrían resultar de la exacción de la retención en origen.

En el marco del paquete fiscal destinado a luchar contra la competencia fiscal perjudicial, la Comunidad europea (CE) decidió dotarse con un instrumento normativo para

²⁹ Por beneficiario efectivo se entenderá cualquier persona física a que reciba un pago de intereses o cualquier persona física en cuyo beneficio se atribuyan un pago de intereses, salvo en caso de que aporte pruebas de que dicho pago no se ha efectuado en beneficio suyo. Op. Cit. Pág. 3

³⁰ Por agente pagador se entenderá cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo, o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya sea el deudor del título de crédito que produce los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago, en casos específicos precisados en el artículo 4 de la Directiva, se considerará también agente pagador en el momento del pago o de la atribución del pago cualquier entidad establecida en un Estado miembro a la cual se paguen intereses o se atribuyan para disfrute del beneficiario efectivo. Op. Cit. Pág. 3.

atenuar las distorsiones existentes en la imposición efectiva de las rentas del ahorro en forma de pago de intereses.

4. Directiva sobre pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas.

En la Unión Europea se estableció un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de Estados miembros³¹ diferentes, con el propósito de eliminar la imposición en origen de dichos pagos y suprimir así su doble imposición a través de la Directiva 2003/49/CEE que emitió el Consejo, el 3 de junio de 2003.³²

Asimismo, se estableció un paquete de medidas fiscales para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa y en ese contexto la Comisión Europea (CE) decidió dotarse de un instrumento normativo destinado a lograr que los pagos de intereses³³ y cánones³⁴ entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros sean objeto de una imposición única en un Estado miembro.

³¹ Se entiende por sociedad de un Estado miembro cualquier sociedad que responda a los siguientes criterios: que se haya constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro. Que tenga su residencia fiscal en ese Estado miembro y que esté sujeta al impuesto sobre sociedades. Véase. Ibid. Pág. 3.

³² Véase <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Lvb/131039.htm>.

³³ Se entiende por intereses el rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o una cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, el rendimiento de bonos y obligaciones incluidas las primas y lotes vinculados a éstos. Los recargos por pago atrasado no se consideran intereses. Véase Ibid. Pág. 2.

³⁴ Se entiende por cánones las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se consideran cánones las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Véase Ibid. Pág. 2.

Como la UE es un mercado único que reúne las características de un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables, que las que se aplican a las mismas transacciones, cuando éstas se ejecutan entre sociedades del mismo Estado miembro.

El objetivo principal es suprimir las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, tomando en cuenta que de esa forma los Estados miembros eximen los intereses y cánones de todo gravamen aplicado a tales categorías de ingresos, para ese tipo de sociedades, con independencia de que el gravamen se aplique mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible. No obstante, en su oportunidad se previeron disposiciones transitorias para Grecia y Portugal, en lo que respecta a los intereses y los cánones y para España en lo que respecta únicamente a los cánones, con el propósito de reducir el impacto inmediato de la Directiva en los presupuestos de dichos países.

Por otra parte el consejo consideró que las ventajas previstas por la Directiva no deben beneficiar a las empresas exentas del impuesto sobre los ingresos contemplados por dicha Directiva y procedió a invitar a la Comisión para que presentara oportunamente, las eventuales modificaciones que tenían que introducirse en el texto.

El procedimiento establecido para que los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro están exentos de cualquier impuesto aplicado en dicho Estado de origen sobre dichos pagos, funciona mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una

sociedad de un Estado miembro situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende.

Es conveniente aclarar que se considera que procede de un Estado miembro -Estado de origen- el pago efectuado por una sociedad de dicho Estado o por un establecimiento permanente radicado en dicho Estado de una sociedad de otro Estado miembro.

Por su parte, el Estado de origen debe reembolsar la retención percibida en exceso en el plazo de un año a partir de la recepción de la solicitud y de la información acreditativa que pueda solicitar legítimamente. De no devolverse en dicho plazo el importe de la retención fiscal en origen, la sociedad o establecimiento permanente receptores tendrán derecho, al finalizar el año en cuestión, a cobrar intereses sobre el impuesto reembolsado a un tipo de interés equivalente al tipo de interés nacional aplicable en casos similares, en virtud de la legislación nacional del Estado de origen.

En cuanto a las medidas transitorias de que no se aplicaran las disposiciones de la Directiva a Grecia y Portugal, quedaron sin efecto, cuando entró en vigencia el 1 de enero de 2005, la Directiva 2003/48/CEE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro. Merece especial atención la decisión tomada de que durante un período transitorio de 8 años a partir de la fecha mencionada, el tipo del impuesto sobre los pagos de intereses y cánones a un sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro no debe superar el 10 % durante los cuatro primeros años ni el 5 % durante los cuatro últimos años.

Igual sucedió en el caso de España que estaba autorizada para no aplicar las disposiciones de la Directiva hasta el 2 de enero de 2005, aunque eran exclusivamente con relación al pago de los cánones y durante un período transitorio de seis años a partir de la fecha mencionada anteriormente, el tipo del impuesto sobre los pagos de cánones a una sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro no tiene que superar el 10 %. No obstante, dichas disposiciones transitorias quedan subordinadas a la aplicación continuada de cualquier tipo de interés inferior estipulado en acuerdos bilaterales celebrados entre Grecia, España o Portugal y otros Estados miembros.

5. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.

Inspirándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la Comisión ha establecido que los dividendos entrantes no pueden someterse a una imposición superior a la que se aplica a los dividendos nacionales, y que los dividendos pagados a no residentes no deben someterse a una imposición superior a la aplicada a los dividendos pagados a los residentes. Así pues, proporciona a los Estados miembros y adherentes de la Unión Europea orientaciones sobre la manera de compatibilizar con el Tratado sus sistemas de imposición de los dividendos percibidos por las personas físicas.

Existe una Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, del 19 de diciembre 2003, titulada Imposición de los

dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior (COM(2003) -no publicada en el Diario Oficial)³⁵

La Comunicación examina la imposición de los dividendos percibidos por inversores, en cartera personas físicas, ya que este es el caso que plantea más problemas (la imposición de lo dividendos percibidos por sociedades ya queda cubierta en gran medida por la Directiva Matrices Filiales. En ella se proponen directrices sobre la incidencia del Derecho comunitario sobre los sistemas de imposición de dividendos aplicados por los Estados miembros, con el fin de ayudar a estos últimos a velar por la compatibilidad de sus disposiciones fiscales con las obligaciones del mercado interior. También se presentan las repercusiones económicas de los mecanismos de integración.

Los estados miembros aplican sistemas diferentes para la imposición de los pagos de dividendos percibidos por personas físicas. Para los dividendos nacionales, la mayoría de los Estados miembros evitan o reducen la doble imposición económica que resulta de gravar los mismos ingresos a la vez con el impuesto de las sociedades y del impuesto sobre la renta, aplicando o un sistema de consignación o un sistema cedular.

Si los Estados miembros conceden un tratamiento fiscal diferente según que se trate de dividendos nacionales, de dividendos entrantes o de dividendos salientes, se produce una restricción potencial de las inversiones transfronterizas, que puede traducirse en una fragmentación de los mercados de capitales en la Unión europea y podría ser contraria al artículo del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

³⁵ Véase <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb131052.htm>.

En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) examinó esta cuestión a la luz de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales. En el principal asunto analizado en la Comunicación (Asunto C-35/98, Verkooyen, de 6 de junio de 2000-4071, resolvió que existía una incompatibilidad con el Tratado constitutivo de una medida que preveía un tratamiento fiscal distinto para los dividendos nacionales y los dividendos entrantes.

La Comisión considera que el análisis de esta jurisprudencia permite sacar conclusiones fundamentales con respecto a la concepción de los sistemas de imposición: los Estados miembros no pueden aplicar una imposición superior a los dividendos entrantes o salientes respecto a los dividendos nacionales. Destaca que es posible recurrir a métodos de desgravación de impuestos compatibles con el Tratado de la Comunidad Europea (CE), conservando al mismo tiempo una imposición relativamente simple de los dividendos. Una serie de Estados miembros ya aplican esos métodos, y otros están trabajando en este sentido. Estas modificaciones deberían permitir garantizar una asignación óptima de recursos de capital en el mercado interior, que una neutralidad total sigue siendo imposible debido a la ausencia de armonización fiscal.

En este contexto, los Estados miembros deben coordinarse con el fin de garantizar una eliminación de los obstáculos fiscales que existen, para crear un entorno más estable y favorable a las inversiones y se termine con la incertidumbre generada por conflictos jurídicos.

VI. RÉGIMEN FISCAL COMÚN

Existe un convenio para evitar los riesgos de doble imposición que pudieran resultar de las diferencias de interpretación entre los Estados miembros sobre los precios de transferencia aplicados por las empresas asociadas en sus operaciones comunes, entró en vigor el 1 de enero de 1995 para un período de cinco años. El 21 de diciembre de 1995 se firmó un nuevo convenio para tener en cuenta la adhesión de Austria, Suecia y Finlandia.

En una reunión celebrada en Verona en abril de 1996, la Comisión presentó un nuevo enfoque global de la fiscalidad para integrar las cuestiones fiscales en el contexto más amplio de las políticas comunitarias. A raíz de esta reunión se creó el Grupo de Alto Nivel, sustituido posteriormente por el Grupo de Política Fiscal. El Grupo, presidido por la Comisión y compuesto por representantes personales de los Ministros de Hacienda, se encargó de examinar las propuestas de la Comisión. Como resultado de estos debates, el 1 de diciembre de 1997 los Ministros de Hacienda acordaron por unanimidad un paquete de medidas fiscales para combatir la competencia fiscal perniciosa. Este paquete incluye un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas, elementos claves de la fiscalidad del ahorro y un acuerdo de principio sobre la necesidad de suprimir las retenciones a cuenta en el pago transfronterizo de intereses y de cánones entre empresas.

La finalidad de las medidas es combatir la competencia fiscal perniciosa y eliminar una serie de distorsiones que afectan el mercado único. La resolución relativa al código de conducta define las medidas potencialmente perniciosas, empezando por las medidas fiscales que establezcan un nivel de imposición efectivo significativamente inferior a los

niveles generalmente aplicados en el Estado miembro en cuestión, o incluso la imposición cero. Los Estados miembros han celebrado un convenio que introduce un procedimiento de arbitraje para evitar la doble imposición en caso de rectificación de los beneficios de empresas asociadas de diferentes Estados miembros a partir del Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios de empresas asociadas de diferentes Estados miembros.³⁶

Hasta la fecha no existe obligación alguna para los Estados miembros de eliminar realmente la doble imposición. Si se produce un caso de doble imposición, la empresa afectada presenta su caso a las autoridades competentes de su país; si éstas no logran dar una solución satisfactoria, procurarán eliminar la doble imposición mediante un acuerdo amistoso con las autoridades competentes del otro Estado.

³⁶ Véase <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/131050.htm>. Pág. 1.

CAPITULO II

IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA INTEGRACIÓN CENTROAMERICANA

SUMARIO: I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.— II. DISPOSICIONES GENERALES SOBRE FISCALIDAD EN LAS NORMAS COMUNITARIAS.— III. SITUACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LOS PAISES CENTROAMERICANOS.— 1. Situaciones de la legislación fiscal en Guatemala.— 2. Acontecimientos sobre la legislación fiscal en El Salvador.— 3. La legislación fiscal en Honduras.— 4. La legislación fiscal en Nicaragua.— 5. La legislación fiscal en Costa Rica.— 6. La legislación fiscal en Panamá.

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

A raíz de la cumbre conocida como Esquipulas II, en 1987, los Presidentes centroamericanos se comprometieron a revisar, actualizar y dinamizar los procesos de integración económica y social de la región; para lo cual decidieron que los países del área deberían actuar simultáneamente en dos campos: en primer lugar deberán perfeccionar la zona de libre comercio y en segundo, utilizar el Mercado Común para lograr su reinserción en la economía mundial. En Antigua, Guatemala, en junio de 1990, los Presidentes centroamericanos acordaron "reestructurar, fortalecer y reactivar el proceso de *integración*, así como los organismos regionales centroamericanos, adecuando o rediseñando su marco jurídico institucional para imprimirles un renovado dinamismo y facilitar su readaptación a las nuevas estrategias de apertura externa y a la modernización productiva que emprenden los países centroamericanos, aspirando a la consolidación de la Comunidad Económica del Istmo Centroamericano".

El nuevo proceso de integración de Centroamericano iniciado en los noventa continúa reflejado todavía un esquema dirigido hacia una cooperación intergubernamental y no de una integración real, busca un mejor aprovechamiento del potencial de desarrollo de

los países de la región por medio del fomento del comercio, la modernización productiva, la cooperación económica, social y en otros campos; sin embargo, este nuevo esquema de *integración de* la región surge teniendo plena conciencia de la necesidad de profundizar los nexos económicos internacionales tanto de los países, como de la región como un todo. Asimismo, el proceso se está desarrollando en el marco de profundos procesos de ajuste de sus economías, por lo que el MCCA se caracteriza por su inclinación al desmantelamiento de las barreras que limitan al comercio internacional, y en general por su apego a los principios que permiten el mejor *funcionamiento de* la economía de mercado. Al respecto Alvaro de la Ossa afirma:

“Como puede verse, se trata de un compromiso internacional que no tiene nada que ver con la formación de una integración real interna de los países centroamericanos, sino de una modalidad –reiterativa- de cooperación para “insertarse” al resto del mundo. Por ello es que sólo se llega a la “coordinación”, “armonización” o “convergencia” de algunas de las políticas económicas. Además, sólo se atiende a tres tipos de políticas: negociaciones comerciales extrarregionales, infraestructura y servicios. Lo cual limita severamente el concepto de “integración”³⁷

En cuanto a los principales instrumentos legales que actualmente norman el proceso de *integración son*: el Tratado General de Integración Económica Centroamericana; el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano; el Protocolo de Tegucigalpa a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA), vigente para Guatemala, el Salvador, Honduras y Nicaragua; el Código Aduanero Uniforme

³⁷ Véase, Ossa (de la) Alvaro. (Compilador) *El Sistema de la Integración Centroamericano: Crítica de la Visión Oficial*. 1 ed. San José: Fundación Ebert 1994. Temas Centroamericanos. Pág. 96.

Centroamericano; el Reglamento Centroamericano sobre Prácticas de Comercio Desleal y Cláusula de Salvaguardia; el Reglamento sobre el Origen Centroamericano de las Mercancías; la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías y el Arancel Centroamericano de Importación.

Para la realización de los fines del Sistema de la Integración Centroamericana, se establecieron los siguientes Órganos: La Reunión de Presidentes, El Consejo de Ministros, El Comité Ejecutivo y La Secretaría General. En cuanto a las principales instituciones regionales en aspectos relacionados con temas económicos, fiscales y comerciales son las siguientes: el Sistema de Integración Centroamericana (SICA), el Parlamento Centroamericano; la Corte Centroamericana de Justicia (CCJ); el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE); la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), el Consejo Monetario Centroamericano.

En cuestiones tributarias, cada Estado miembro tiene competencia exclusiva para decidir en materia de fiscalidad directa, como el impuesto sobre la renta de personas naturales (físicas) y de las personas jurídicas (Sociedades), impuestos sobre patrimonio y otros, lo que no contribuye a la aproximación de la imposición directa. Es más, en forma similar al caso europeo existen intereses económicos y monopólicos en cada Estado miembro, los que presentan resistencia al cambio bajo el argumento de que la idea de armonizar la fiscalidad directa, es una cuestión que lesiona la soberanía.

II. DISPOSICIONES GENERALES SOBRE FISCALIDAD EN LAS NORMAS COMUNITARIAS

De manera similar al caso europeo en Centroamérica la fiscalidad directa como tal, no figura expresamente en las normas comunitarias, aunque existen disposiciones en los Tratados y en los compromisos contraídos en las Cumbres de Presidentes Centroamericanos, que presentan de manera general la intención de avanzar en una armonización de los sistemas tributarios nacionales y de ir eliminando gradualmente las barreras que obstaculicen el desarrollo de las cuatro libertades fundamentales que rigen en materia de Derecho Comunitario.

El Protocolo de Tegucigalpa a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA)³⁸, de manera general revela situaciones relacionadas con la fiscalidad cuando en su artículo el literal e) del artículo 4 señala que uno de los principios para cumplir con sus propósitos, es: la gradualidad, especificad y progresividad del proceso de integración económica, sustentado en el desarrollo regional armónico y equilibrado; el tratamiento especial a países miembros de menor desarrollo relativo; la equidad y reciprocidad; y la Cláusula Centroamericana de Excepción.

Sin embargo es más puntual para la fiscalidad directa. el Protocolo al Tratado de Integración Económica (Protocolo de Guatemala)³⁹ al señalar en sus artículos 18 y 19 que

³⁸ El Protocolo de Tegucigalpa, reforma la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA) suscrita en la ciudad de Panamá, República de Panamá, el día 12 de diciembre de 1962. Fue suscrito el día 13 de diciembre de 1991 y entró en vigencia el 23 de julio de 1992.

³⁹ El Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana, fue suscrito en Cerro Verde, El Salvador, el día 30 de marzo de 1995 y entró en vigencia el 15 de mayo de 1995. Véase “El Libro de Centroamérica: Un instrumento cívico de los pueblos”, Secretaría General del SICA, 1ª. ed., San José, C.R., 1999, p.351.

los Estados Parte convienen en procurar la libre movilidad de la mano de obra y del capital en la región, mediante la aprobación de las políticas necesarias para lograr ese propósito y que la integración monetaria y financiera se realizará progresivamente, para lo cual los Estados Parte propiciarán la armonización de las políticas macroeconómicas, especialmente la monetaria y fiscal. Además de que deja abierta la posibilidad de emitir normas sobre fiscalidad directa al señalar en su artículo 39, que las propuestas de políticas generales y directrices fundamentales del Subsistema de Integración Económica Centroamericana, serán formuladas por el Consejo de Ministros de Integración Económica, con la finalidad de someterlas a aprobación de la Reunión de Presidentes.

Así mismo en el punto 7, de la Alianza para el Desarrollo Sostenible (ALIDES), que es una iniciativa de políticas, programas y acciones a corto, mediano y largo plazo, se establece una estrategia de desarrollo para la región y en dicho documento los Presidentes Centroamericanos, asumen como compromiso fortalecer y modernizar, técnica y financieramente, las instituciones y mecanismos para la prevención y control de la corrupción y evasión fiscal, así como a promover la armonización de la legislación de nuestros respectivos países sobre estas materias.

III. SITUACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS

No existe ninguna duda que en asuntos de fiscalidad directa en Centroamérica todavía hace falta mucho por hacer y aunque los Estados miembros mantienen algunas situaciones fiscales similares, que en alguna medida podrían ser aprovechadas para lograr

una aproximación de las legislaciones nacionales, no son suficientes y por esa razón, frecuentemente se observan tratos discriminatorios cuando un ciudadano de un país Centroamericano se traslada para establecerse o efectúa negocios en otro Estado miembro.

Las características similares en materia de fiscalidad directa se observan en los códigos tributarios y en las Leyes del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo; existe una aproximación en los porcentajes que gravan el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (Sociedades). Las legislaciones tributarias de los Estados miembros permiten que las personas físicas y las sociedades cancelen anticipos a cuenta del impuesto sobre la renta, aunque los porcentajes son distintos aplican retenciones de impuesto sobre la renta sobre determinadas actividades que se llevan a cabo en sus territorios nacionales, las que no son uniformes. Gravan con un impuesto el total del patrimonio que se posee, con excepción de Nicaragua, y eso evidencia que en alguna medida existen condiciones que podrían facilitar en el futuro una armonización tributaria en materia de fiscalidad directa. Aunque también existen algunos acontecimientos de los Estados miembros que revelan situaciones de tratamientos diferentes en los sistemas de fiscalidad directa que tienen establecidos basados en la competencia que tiene cada uno para establecer su régimen fiscal, los que se explican para una mejor ilustración.

1. Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de Guatemala

Mediante el Decreto 18-04, emitido por el Congreso de la República, se hicieron reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta especificando que las ganancias de capital estarán gravadas con un impuesto del diez por ciento (10%) y que las personas individuales que obtengan ingresos por la presentación de servicios personales en relación de

dependencia deben calcular el impuesto sobre su renta en un rango que va desde el 15 por ciento hasta el 31 por ciento y no será mayor de la renta disponible. Se dispuso también que el tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles se les aplicara el tipo impositivo del cinco por ciento (5%).⁴⁰

2. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en El Salvador

El impuesto sobre la renta es gravado con una tasa del 25% un poco inferior que el de la mayoría de los países de la región. Sin embargo, algunos estudiosos del tema de la integración centroamericana como Luis René Cáceres,⁴¹ consideran que en El Salvador el esfuerzo fiscal es sumamente bajo y que por esas razones se justifica aumentar la tributación y erradicar la evasión de la misma. En ese sentido se debe considerar también el planteamiento sobre fiscalidad directa que se formuló en el documento del Foro de la Sociedad Civil, en que se ha manifestado que se deben tomar en cuenta para reducir la desigualdad social, la injusticia que se hace al tomar medidas sobre como eliminar o reducir los impuestos a los grandes empresarios, como en el caso del impuesto sobre las ganancias⁴².

⁴⁰ Ver *Decreto numero 18-04 del Congreso de la Republica de Guatemala* Artículo 4, Artículo 16 y Artículo 18 del 21 de junio de 2004.

⁴¹ Véase Cáceres Luis René. Op. Cti. Pág. 189

⁴² “Otras medidas aplicadas por los gobiernos de ARENA son la eliminación o reducción de los impuestos que pagaban los grandes empresarios y la población rica, como el de las exportaciones de café y azúcar, el impuesto sobre las ganancias de las empresas, entre otros. Al mismo tiempo impusieron el IVA con un 1’ % y luego lo aumentaron a 13 %. Como resultado de esas medidas, los grandes empresarios se han hecho más fuertes y el Estado más débil. Hoy los principales bancos están en manos de Cristiani, Baldochi, Simán y Murria Meza, todos dirigentes de ARENA. Ellos también son dueños de las AFP y de los principales negocios Véase “*FORO DE LA SOCIEDAD CIVIL, CONFRAS, COACES Y CONCERTACION LABORAL SOCIAL* ”,. Ed., El Salvador, noviembre 2002. <http://64233.187.104/search?cache=huOrg2z2MSEJ:WWW.INTERACTIO.N.ORG/FILES.CGI/192>. Pág. 1.

3. Reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Honduras

Hubo una propuesta de la Presidencia de la Republica, sobre la Racionalización de las Finanzas Públicas, como parte de la nueva política salarial y reducción del gasto, la que fue aprobada el 19 de diciembre de 2003, con el fin de atender con eficacia los compromisos derivados de la estrategia para la reducción de la pobreza, particularmente en los sectores considerados como prioritarios y en lo que corresponde a fiscalidad Directa, el Presidente Constitucional, aprobó un Decreto en materia de Impuesto Sobre la Renta el decreto recién aprobado introduce una reforma al artículo 22 de la Ley de Equidad Tributaria, mediante el cual todas las personas jurídicas, excepto las incluidas en los regímenes especiales de exportación y turismo de la Ley de Impuesto Sobre la renta deberán pagar una aportación solidaria temporal del 5 por ciento aplicable sobre el exceso de la renta neta gravable superior a un millón de lempiras, el que incluirá en la misma declaración de renta neta anual de pago.⁴³

Esa aportación solidaria temporal no es deducible de la renta bruta gravable del contribuyente para efectos del Impuesto Sobre la Renta ya que la misma esta sujeta a las disposiciones de la ley que regula esa obligación tributaria.

4. Reformas sobre fiscalidad directa en Nicaragua

En Nicaragua, las normas tributarias relacionadas con fiscalidad directa constantemente son objeto de reformas, de tal manera que se hace casi imposible estar

⁴³Véase http://www.casapresidencial.hn/2003/12/23_1.php. “Presidencia de la República de Honduras”. mayo 2005.

brindando un seguimiento adecuado de las mismas. Recientemente, se publicó una de ellas relacionada con la fiscalidad directa en la que se dispone que la Ley del IR en su artículo 37 concede como privilegio la exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta (IR), y del Impuesto de Bienes Inmuebles para las áreas de plantaciones forestales: por tal razón gozaran de la exoneración del pago del 50 por ciento del Impuesto sobre la Renta sobre las utilidades derivadas del aprovechamiento todas aquellas plantaciones registradas durante los primeros 10 años de vigencia de la presente ley. Además se exoneró del pago de Impuesto de Bienes Inmuebles a las áreas de las propiedades en donde se establezcan plantaciones forestales y las áreas de manejo forestal y que las empresas de cualquier giro de negocios que invierten en plantaciones forestales, podrán deducir como gasto el 50 por ciento del monto invertido para fines del Impuesto sobre la Renta.⁴⁴

5. Situaciones sobre la fiscalidad directa en Costa Rica

A pesar de que la aprobación del Proyecto de Ley de la Reforma Fiscal ha centrado la atención en procurar una tasa neutral del 15 por ciento para el impuesto renta (IR) de las sociedades y que bajo ninguna circunstancia sobrepase el límite del 19 por ciento, con el propósito de atender recomendaciones del banco mundial. Además, se acordó la necesidad de revisar la forma en que se planificara la baja gradual del impuesto sobre la renta a las empresas, a razón de 2 por ciento por año a partir del 2005.

Existe una Comisión Mixta Fiscal que esta trabajando en las reformas en materia tributaria y se espera que genere resultados satisfactorios, puesto que tiene la obligación de

⁴⁴ Véase “*La Prensa – Economía – La Ley del bosque*”, mayo 2005.
<http://www-ni.laprensa.com.ni/cronologico/2003/agosto/04/economia/>

estudiar a fondo las mismas, ya que se está dando mucha importancia a la transformación del Impuesto Sobre la Renta.⁴⁵ Otro aspecto a considerar, es que la Comisión de Laborales de la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada (UCCAEP) esta analizando la posibilidad de que en las reformas al IR se incorporen reservas que restrinjan su aplicación, o bien, que proceda un recurso de inconstitucionalidad.⁴⁶ Además, de que el gobierno de Costa Rica aplica ajustes anuales a partir del 1.º de octubre de 2004 que consisten en elevar el monto mínimo exento del tributo y los tramos gravables, lo que se convierte en una reducción del monto que los asalariados aportan. Son incluidas las personas físicas con actividades lucrativas pero en forma anual, cuando van a hacer su declaración del impuesto sobre la renta.

6. Acontecimientos sobre fiscalidad directa en Panamá

En el año 2002 se buscaron metas específicas para generar recursos frescos como también una política pública destinada a redistribuir el ingreso, disminuir el efecto de los incentivos fiscales y disminuir el peso del impuesto sobre la renta en las personas naturales y jurídicas. Por lo tanto se dio un Diálogo Nacional para la reactivación económica el que llegó a un consenso total, el ejecutivo preparó un proyecto de ley que fue aprobado por la Asamblea Legislativa, en temas tributarios que permitió liberar del Pago de impuesto sobre la renta a todos aquellos panameños que su fuente de ingreso sea la renta del trabajo en relación de dependencia y con una renta mensual de US\$800.00 dólares y que no excedan en su ingreso los US\$10,400.00 anuales.

⁴⁵ Véase *Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en Breve “camisón Mixta Fiscal”*. Revista. Vol. 24, enero 2003.

⁴⁶ Véase *Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en Breve “convenios 151 y 154 OIT*. Revista. Vol. 24, enero 2003.

Se estimó que esa medida fiscal representa un aumento en el ingreso disponible estimado en US\$58.00 millones al año, recurrentes, lo que beneficiará a los trabajadores y sus familias. Sin embargo algunos sectores sociales han presentado una propuesta para establecer la creación de una tasa única efectiva que pueda ser sustancialmente inferior al 30 por ciento promedio que es el promedio que se paga en la actualidad, debido a que en Panamá las instituciones bancarias pagan mas del 30 por ciento de ISR, mientras que hay sectores que son exonerados del pago del impuesto sobre la renta, lo que consideran es un tratamiento discriminante.⁴⁷

⁴⁷ Véase El Panamá América “*Plantean reforma al Impuesto Sobre la Renta*”. Revista. 26, agosto 2004 <http://www.elpanamaamerica.com.pa/archive/08262004/financest.shtml>

CAPITULO III

OBSERVACIONES GENERALES SOBRE LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN EL SICA

SUMARIO: I. CONSIDERACIONES PREVIAS. II. EL CASO DE LA COMUNIDAD EUROPERA. III. EL CASO DE LA COMUNIDAD CENTROAMERICANA.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Con base en el resultado del análisis efectuado sobre la valiosa experiencia de las Directivas que se han emitido en la Unión Europea sobre fiscalidad directa y de la riqueza que ha generado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea sobre dicha materia, así como del estudio que se ha realizado sobre las debilidades que presenta la normativa comunitaria del Sistema de la Integración Centroamericana (SICA), nos permitimos presentar algunas consideraciones sobre los aspectos más relevantes que se observan, en ambos sistemas.

II. EL CASO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

La normativa jurídica de la Comunidad Europea, no tiene disposiciones particulares referidas a la fiscalidad directa, pero contiene abundantes artículos que son de carácter general y brindan elementos suficientes para comprender perfectamente que están relacionadas con la fiscalidad directa, como en el caso del artículo 12 del Tratado Constitutivo, ya citado anteriormente, el que establece como principio la “No

Discriminación”⁴⁸ que es considerada como un factor cohesionador de la nacionalidad europea, pero a su vez tiene alcance de aplicación para la fiscalidad directa e indirecta, por que evita que se cometan abusos en razón de la nacionalidad.

Elaborando un análisis más crítico sobre las aristas principales para encontrar las respuestas lógicas que justifiquen por que en la UE no ha sido posible lograr de manera efectiva una aproximación de la fiscalidad directa, hemos determinado que se priorizó la imposición indirecta por motivaciones económicas y políticas. Por otra parte, de manera similar al caso centroamericano, en la UE también existe resistencia de los Estados miembros a una armonización fiscal directa, porque significa la cesión de una parte de su soberanía tributaria y como a lo largo de las últimas décadas se ha reforzado el papel de los impuestos directos como principal instrumento de política coyuntural en manos de los Estados nacionales, esa situación obstaculiza el avance real del proceso de armonización de la fiscalidad directa.

Sin embargo, oportuno es destacar, el exitoso ordenamiento comunitario que ha realizado el TJCE que ante la necesidad de armonización a través del proceso legislativo, por medio de su jurisprudencia ha contribuido en la aproximación de la fiscalidad directa. Sin embargo, esa actuación del Tribunal, ha generado un debate alrededor de si la jurisprudencia del TJCE genera un Derecho Comunitario basado en una proposición o si es un Derecho Derivado. En este sentido se expone el siguiente comentario de Andrés Fernández Méndez, quien afirma lo siguiente: “En definitiva, todas las causas apuntadas

⁴⁸ Véase *Tratado de la Unión Europea, Tratado Constitutivos de las Comunidades Europeas y Otros Actos Básicos de Derecho Comunitario. Artículo 12*, Biblioteca de Textos Legales. 9na. Edición Actualizada septiembre de 2001 con el Tratado de Niza y la Carga de Derechos Fundamentales.

han conducido a que en la Unión Europea, en materia de armonización directa, el Derecho Comunitario se defina como Derecho Propuesto y no como Derecho Derivado.”⁴⁹

III. EL CASO DE LA COMUNIDAD CENTROAMERICANA

En el caso del SICA, no existe ninguna duda de que se priorizó la imposición indirecta por facilitar el avance del Proyecto de Unión Aduanera, algo similar a la experiencia europea, pero además se visualizan otras problemáticas originadas por la falta de voluntad política de los Presidentes del área para impulsar la aproximación de la fiscalidad directa en los ocho Estados miembros, ya que no quieren abdicar de su soberanía.

De conformidad con los Tratados los Estados miembros deben actuar de buena fe, la que se debe de manifestar demostrando voluntad política para corregir errores y aplicar las medidas correctivas que permitan mejorar el avance del proceso de integración centroamericana, lo que también se incumple. Esa situación, ha sido tomada en cuenta por el secretario general del SICA quien ha manifestado que para alcanzar los objetivos de la integración regional y que ésta se profundice es necesario aumentar el componente de voluntad política, ya que no se trata de eliminar el concepto de estados soberanos sino más bien de compartir soberanías en un marco comunitario.⁵⁰

Por otra parte, existe un exceso de privilegios y exenciones que las normas comunitarias otorgan a los funcionarios y empleados del Sistema de la Integración

⁴⁹ Véase Fernández Méndez, Andrés. *Revista Galega de Economía*. Vol. II Núm. 1 (2002) Pág. 55.

⁵⁰ <http://www.elsalvador.com/noticias/2003/2/15/negocios/negoc4.html>

Centroamericana, lo que evidentemente constituye un trato desigual y discriminatorio, por cuanto coloca a los funcionarios de la integración por encima del ciudadano común de la región y aunque no importa determinar por ahora, a cuanto asciende el total de los impuestos que los Estados miembros dejan de percibir, es conveniente modificar las normas para eliminar esta irregularidad.⁵¹ A manera de ejemplo se menciona el Acuerdo Sede firmado entre el Tribunal de Justicia de la Comunidad Centroamericana y el Gobierno de la República de Nicaragua,⁵² que concede una exoneración de impuestos sobre la renta por los salarios que se perciben y de cualquier otro impuesto fiscal.

Otro factor que incide negativamente en la evolución de la fiscalidad directa en Centroamérica, es la cantidad de exoneraciones que se les otorga a las zonas francas radicadas en los países del istmo, lo que constituye también una competencia desleal por que obtienen mayores beneficios fiscales que las industrias nacionales. Además, de que los Estados miembros no toman en cuenta que al aproximarse el vencimiento del plazo de cinco años que se les otorga de exoneraciones fiscales a esas empresas, éstas cambian de razón social, para evitarse el pago del impuesto directo durante los siguientes años.

Habría que agregar que en el SICA no se ha conformado todavía el Comité Ejecutivo que en sus atribuciones tiene el deber de velar por que se cumplan las

⁵¹ Véase, Nota del Autor: Se toma como referencia el caso de Nicaragua por ser el País Sede de la Corte Centroamericana de Justicia ya que ello facilita la consecución de las Normativas Legales y otros documentos relacionados con los privilegios que se otorgan sobre fiscalidad directa e indirecta.

⁵² Véase La Gaceta Diario Oficial de Nicaragua, No. 231 del 9 de Diciembre de 1994.

disposiciones del protocolo de Tegucigalpa y de sus instrumentos complementarios o actos derivados.⁵³

Otro aspecto a considerar es el resultado de un diagnóstico sobre el SICA, realizado recientemente con el apoyo de la UE como parte del Programa de Apoyo a la Integración Regional Centroamericana (PAIRCA),⁵⁴ mediante el cual se reveló que las debilidades del sistema de integración consisten en que los órganos Supranacionales principales, el Parlacen y la Corte Centroamericana de Justicia presentan bajos rendimientos como consecuencia de que el primero no legisla y el Tribunal no cuenta con facultades sancionadoras coercitivas, y en ambos casos los gobiernos no cumplen con su compromiso contraído en los acuerdos de entregarles oportunamente el presupuesto. Por lo tanto ese esfuerzo concomitante dirigido hacia la integración queda lastrado en su desarrollo desde el momento que se carece de una visión futurista sobre el alcance y la gran importancia de la fiscalidad directa, debido a que los Estados débiles se encuentran reacios a las coordinaciones de los sistemas tributarios y en la búsqueda de la nacionalidad centroamericana. Por otra parte, los Países del istmo no quieren admitir la existencia de Órganos Supranacionales insertados en un marco jurídico que presenta debilidades y es muy frágil técnicamente

⁵³ Véase El Libro de Centroamérica. Op. Cit. Pág. 67.

⁵⁴ Nota del Autor: La Secretaría General del SICA firmó un acuerdo con la Comunidad Europea, mediante el cual se beneficiaría con una donación de 15 millones de Euros a la integración centroamericana para el fortalecimiento de sus Instituciones.

CONCLUSIÓN

La fiscalidad directa en Centroamérica transita inevitablemente por cambios y fluctuaciones que a todas luces aconsejan ir en busca de su armonización que podría ser a través de la emisión de Directivas o de un Código Tributario Centroamericano, que sirva de guía a los Estados Nacionales para coordinar acciones con los Órganos comunitarios, de tal manera que ajusten su ordenamiento legal interno de común acuerdo con la Comunidad. Entre otras cosas, debe considerar atribuciones para el Comité Ejecutivo, aproximación de los porcentajes del impuesto sobre la renta que gravan las utilidades de las personas físicas y de las sociedades, eliminación de la doble imposición, medidas de control para evitar la evasión fiscal y medios de defensa del contribuyente. Cualquier posible alternativa de solución debe considerar la redefinición del perfil jurídico y práctico relacionado con la fiscalidad directa en Centroamérica y debe partirse de los problemas que enfrenta la región, debido a que son el factor que ha perneado su evolución. Para ello hacemos una breve exposición de los que hemos seleccionado por ser los más relevantes.

Una de las aristas a superar a corto plazo debe de ser la falta de voluntad política de los Presidentes Centroamericanos, eliminar la discriminación que existe actualmente para los ciudadanos de los Estados Miembros, cuando se trasladan o realizan actividades comerciales, financieras o de servicios, en un estado nacional diferente al de su país de origen y avanzar en el establecimiento de un sistema de fiscalidad directa en la Comunidad Centroamericana.

Debido a lo antes expuesto, opinamos que se hace necesario impulsar acciones que contribuyan a la evolución de la imposición directa en el SICA, tales como:

- I. El Consejo de Ministros de la Integración Económica, debe sugerir propuestas de políticas fiscales y de proyectos de directivas sobre fiscalidad directa, para someterlas a la Aprobación de las Reuniones de Presidentes. En esta fase, es conveniente tomar en consideración algunas medidas preliminares que podrían consistir en lo siguiente:
 1. Coordinar acciones con las instancias apropiadas de los Estados miembros, para levantar un inventario de todas las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas con relación a la imposición directa, de cada uno de los Estados miembros con el propósito de que sean modificadas para lograr una aproximación adecuada y satisfactoria que no impida el ejercicio de las cuatro libertades fundamentales.
 2. Se deben eliminar las exoneraciones y privilegios que conceden las normas comunitarias a los funcionarios y empleados del SICA, para garantizar el principio de igualdad en todos los Estados nacionales y el de equidad que debe regir en materia tributaria.
- II. Se debe conformar el Comité Ejecutivo (CE-SICA), por ser el Órgano que tiene la atribución de velar por que se cumplan las disposiciones de los Tratados y de sus instrumentos complementarios o actos derivados y de establecer las políticas

sectoriales y presentar por conducto de su Presidente, al Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores, las propuestas que sean necesarias en concordancia con las directrices generales emanadas de las Reuniones de Presidentes.

- III. Se debe proponer a la Reunión de Presidentes que se efectúe una modificación al Convenio de Estatutos de La Corte Centroamericana de Justicia, para dotarla de facultades sancionadoras coercitivas, ya que la experiencia europea ha demostrado que la jurisprudencia del TJCE ha sido un factor fundamental para lograr un avance en la aproximación de la fiscalidad directa.
- IV. Se debe realizar una Conferencia Regional, donde estén presentes todos los actores de la región, tales como; las instituciones del SICA, empresarios privados, representantes de las universidades y de otros sectores de la sociedad civil de Centroamérica, con el propósito de definir que tipo de integración deseamos construir y proponer políticas y objetivos claros y concretos que permitan ser medidos y cuantificados. Además, deberán existir mecanismos de evaluación que permitan determinar el grado de avance en los diferentes estadios de la integración. En dicha conferencia es indispensable definir reglas claras para el establecimiento de un sistema de fiscalidad directa comunitario y para el control de la evasión fiscal por ser parte de los asuntos relacionados con la seguridad jurídica regional.

BIBLIOGRAFÍA

Báez Cortés, Theódulo y Báez Cortés, Julio Francisco. *Todo Sobre Impuestos en Nicaragua*. 4ta. Actualizada. Edición Oficial 1999 – 2000.

Cáceres, Luis Rene. *La Integración de Centroamérica: Promesa y Reto Vigente*. Publicación del Banco Centroamericano de Integración Económica. Impreso en Honduras por Ediciones Zas. 30 de junio de 2002.

Cáceres, Luis Rene. Integración Económica y Subdesarrollo. Cap. III. Publicación del Banco de Integración Económica. Honduras 2003.

Fernández Álvarez, Antonio. *Manual de Economía y Política de la Unión Aduanera* Simancas Ediciones. S. A Pol Ind. San Cristóbal C/Estaño, Parcela 152 47012 Valladolid. Colección Estructuras y Procesos. Serie Ciencias Sociales. 1997

Fernández Méndez Andrés. Revista Galega de Economía Vol. II No. 1, 2002.

García Prats. Imposición Directa, No Discriminación y Derecho Comunitario, Colección Ciencias Jurídicas, Valencia España. 2003.

Hitiris, Theo, y Valle, José. *Economía de la Unión Europea* 4ta. Edición, RENTICE HALL IBERIA S. R. l Traducido de: European Union Economics. Fourth edition. 1999.

Jordà Galduf, Joseph Ma. *Economía de la Unión Europea*. Cuarta Edición. Civitas Ediciones, S. L. Impreso en España por Closas-Orcoyen, S. L. Paracuellos de Jarma (Madrid). 2002

La Fiscalidad en la Unión Europea, del 20 de marzo (SEC) (96)487

El Libro de Centroamérica: Un Instrumento Cívico de los Pueblos, Secretaría General del SICA, 1RA. Edición, San José Costa Rica. 1999

Martín Jiménez, Adolfo J. y Calderón Carrero, José Manuel. *Imposición Directa y no Discriminación Comunitaria*. Cuadernos 3 Fiscales. Editoriales de Derecho Resunidas, S. A. Valverde, 32 2804 Madrid. Nueva Imprenta, S.A. Avda. de la Industria, 50 – 28108 Alcobendas, Madrid. 2000

Ossa (de la) Alvaro. (Compilador) *El Sistema de la Integración Centroamericano: Crítica de la Visión Oficial*. 1 ed. San José: Fundación Ebert 1994. Temas Centroamericanos

Sancho, José. *Unión Aduanera y Económica: Su Coincidencia Necesaria*. Editorial Universitaria Centroamericana (EDUCA), colección Integración. 1968.

CONVENIOS

Convenio Centroamericano de Equiparación de Gravámenes a la Importación. Artículo XII

CONSTITUCIONES

La Gaceta, Diario Oficial. Constitución Política de la República de Nicaragua. No. 231 del 9 diciembre de 2004.

Ley del Ministerio de Hacienda en el Impuesto Sobre la renta., San José, Costa rica.

.DECRETOS

Decreto 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 4, 16, 18 y 21 junio 2004.

TRATADOS

Protocolo de Tegucigalpa, reforma a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos ODECA, suscrito en la Ciudad de Panamá, 12 diciembre de 1962,

Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana, Suscrito en el Salvador, el 30 de marzo de 1995.

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y otros Actos Básicos de Derecho Comunitario, Artículo 12. Biblioteca de Textos Legales. 9na. Edición Actualizada, septiembre 2001.

La Fiscalidad Directa en la Unión Europea, del 20 de marzo (SEC(96)487)

DIARIOS

La Prensa, Edición No. 23829 del 03 de junio de 2005

INFORMES

El Panamá, Reforma al Impuesto sobre la renta. Revista. 26 agosto 2004. Informe sobre la Fiscalidad de las Empresas y la Imposición Directa.

Parlamento Europeo: Fichas Técnicas 3, 4, 8. Política Presupuestaria y Régimen Fiscal.

Foro de la Sociedad Civil, Confías, Coaces y Concertación Laboral y Social., Editorial El Salvador, noviembre 2002.

Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en breve, comisión Mixta Fiscal. Revista Vol. 24, enero 2003.

Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada. Noticias en breve Convenios 151 y 154 OIT. Revista. Vol. 24, enero 2003.

Fernández Méndez, Andrés. Revista Galega Ed. Economía Vol. II Num. 1 (2002)

PAGINAS WEB

<http://www.europa.eu.int/europa.eu.int/comm/index.es.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb131052.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb131050.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/s1000.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/131039.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivb/126037.htm>

<http://www.eu.int/scadplus/leg/Ivb/131050.htm>

<http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9-es.htm>

<http://europa.eu.int/comm/index.es.htm>.

<http://www.europarl.eu.int/factsheets/3-4-9es.htm>

<http://club.telepolis.com/geografo/regional/europa/EU.htm>.

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/s10000.htm>

<http://europa.eu.int/comm/index.es.htm>

<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/es/Ivd/126037.htm>

<http://www.fiscalcomunicación.com/div-asp>

<http://www.elsalvador.com/noticias/2003/2/15/negocios/negoc4.html>

<http://www.casapresidencial.hn/2003/12/23-1.php>

<http://www-ni.laprensa.com.ni/cronologico/2003/agosto/04/economía>.