
Recensiones bibliográficas

Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.
CEF, Madrid, 2013, 480 págs.

La brillante monografía del profesor MARTÍN RODRÍGUEZ, *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, aborda un tema de reciente actualidad y máximo interés en el ámbito de la fiscalidad de la Unión Europea.

Hasta el momento, el estudio de la competencia fiscal había sido desarrollado más profusamente desde la ciencia económica y, fundamentalmente, centrándose en el ámbito de la fiscalidad directa. Esta interesante obra, en cambio, se desmarca progresivamente en sus tres capítulos de esta perspectiva clásica. De este modo, si bien la obra se inicia con un repaso a las teorías clásicas, pronto introduce un profundo análisis jurídico sobre las condiciones de nacimiento y desarrollo de la competencia fiscal en el ámbito de la Unión Europea. Finalmente, este estudio se traslada a un campo casi inédito hasta la fecha: la fiscalidad indirecta, realizando un examen sobre la situación de la competencia fiscal en este sector de la fiscalidad comunitaria.

Como punto de partida, en el Capítulo I, el autor comienza sistematizando el concepto y contenido del fenómeno de la competencia fiscal. La premisa de partida es que la competencia fiscal es un proceso que trae causa en las posibilidades de arbitraje fiscal ofrecidas por los ordenamientos tributarios a los ciudadanos y empresas. Este concepto de arbitraje fiscal, entendido como la adopción de decisiones económicas por particulares y empresas por motivos eminentemente fiscales, representa para el autor el punto de partida de todo análisis de la competencia fiscal entre jurisdicciones. Examinar los factores que influyen en este arbitraje resulta fundamental, por tanto, para entender, actuar e incidir sobre la propia competencia fiscal. En este sentido, el autor aclara que la competencia fiscal constituye un proceso de reforma del ordenamiento en el que las jurisdicciones de manera voluntaria adoptan decisiones para beneficiarse o protegerse de los efectos del arbitraje fiscal realizado por particulares y empresas que, como sujetos económicos, tratan de minimizar su factura impositiva.

En este primer capítulo el autor hace también un repaso pormenorizado de los principales estudios económicos existentes sobre la materia advirtiendo acertadamente que existe una profunda polarización vinculada a la diferente concepción del Estado y su intervención. Acto seguido se señalan los elementos que deben concurrir para identificar los supuestos de *harmful tax competition*. En este sentido el autor es partidario de realizar un análisis de los efectos reales y

potenciales de las medidas en términos de recaudación o deslocalización, aunque reconoce la utilidad de parámetros objetivos como los señalados en diferentes documentos internacionales y comunitarios. Además se advierte que la imposibilidad de atacar las medidas generales conforme a los parámetros actuales de lucha contra la competencia fiscal perjudicial no debe excluir en absoluto su posible carácter dañino.

Para terminar este capítulo se analizan con detalle los teóricos efectos de la competencia fiscal, desde la pérdida de ingresos fiscales o los cambios en la estructura tributaria (*tax mix*) a la ineficiencia en la distribución de los recursos. La principal conclusión es que la temida *race to the bottom* la recaudación que podía poner en peligro los cimientos del Estado de bienestar no ha sido tal merced a un incremento del gravamen sobre los ciudadanos a través de impuestos directos sobre la renta y e indirectos sobre el consumo.

El Capítulo II se centra en la definición de los factores que contribuyen al nacimiento de las dinámicas de competencia fiscal en la Unión Europea, poniéndose de manifiesto la falta de armonización en sectores especialmente sensibles al arbitraje fiscal (véase la tributación sobre sociedades). Al comienzo del capítulo el autor diseña un modelo sistemático de evaluación de las condiciones de desarrollo de un proceso de competencia fiscal a partir del arbitraje fiscal que podemos extrapolar no solo a todos los niveles de jurisdicción (competencia entre Estados, entre regiones o entre entidades locales), sino también a todos los ámbitos de la fiscalidad. Entre los múltiples elementos analizados en este capítulo queremos destacar dos: la evolución del tipo de competencia fiscal y el papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) como intérprete de los tratados.

En un primer momento la consagración de las libertades fundamentales contribuyó a la adopción de estrategias fiscales agresivas por parte de algunos Estados miembros. La entrada en acción del Código de Conducta y la aplicación del control sobre ayudas de Estado al ámbito fiscal han reducido enormemente las posibilidades de adoptar estrategias orientadas a la atracción de bases mediante regímenes especiales. Sin embargo, la manifestación más común de competencia fiscal hoy día es la reducción de los tipos sobre el impuesto sobre sociedades y, principalmente, la benevolencia respecto a prácticas abusivas que perjudican a otros Estados miembros como el transvase de beneficios.

En lo que respecta a la intervención del TJUE, el autor observa que, lejos de proteger los intereses de los Estados miembros, los diferentes pronunciamientos analizados debilitan la posición de estos en su lucha contra los riesgos y efectos de la competencia fiscal. El amplio margen reconocido para incluir cláusulas limitativas de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición, en cambio, abre un amplio abanico de posibilidades.

Por último, en el Capítulo III se analiza la presencia de arbitraje y competencia fiscal en un campo concreto de la fiscalidad europea: el de la imposición indirecta. En este ámbito,

la mayor expresión de arbitraje fiscal se produce a través del fenómeno conocido como *cross-border shopping*, en virtud del cual los ciudadanos se trasladan de forma temporal a otro Estado miembro y adquieren productos con un menor precio final para consumirlos en su país de residencia.

Siendo así, las únicas posibilidades de riesgo de competencia fiscal en este ámbito las encontramos en aquellas operaciones transfronterizas que tributan en origen y, fundamentalmente, en el ámbito de los impuestos especiales –accisas según la terminología de la Unión Europea–, esto es, el alcohol, el tabaco y los hidrocarburos.

Dado que en el caso de los impuestos especiales solo se prevé la tributación en origen cuando los productos sujetos a impuestos especiales son adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro, el autor lleva a cabo un inigualable análisis del contenido de la expresión «para uso propio», delineando así el campo de acción de este arbitraje fiscal.

Tras evaluar con detalle el sistema y el proceso de armonización de los impuestos indirectos el autor admite que es difícil identificar situaciones de verdadera competencia fiscal entre los Estados miembros ante el riesgo recaudatorio que supondría para estos una reducción de tipos (ante la imposibilidad de crear regímenes especiales). No obstante, a lo largo del capítulo sí que se denuncia la especial situación de Luxemburgo, gran beneficiado del *cross-border shopping* merced a su posición geográfica privilegiada y sus bajos impuestos indirectos.

Para finalizar, en las últimas páginas de este capítulo se analizan los efectos y la compatibilidad con el derecho de la Unión de algunas de las medidas adoptadas unilateralmente por algunos Estados para paliar los efectos perniciosos de las compras transfronterizas en la Unión Europea.

Como colofón el autor realiza algunas propuestas de *lege ferenda* para reducir el impacto del *cross-border shopping* y evitar las distorsiones que este genera al mercado interno y a las propias políticas sanitarias y medioambientales de los Estados miembros.

Por todo ello entendemos que esta obra constituye un pilar fundamental en la articulación de una solución a los problemas de competencia fiscal en el ámbito de la fiscalidad indirecta en el seno de la Unión Europea; problemas que, hasta el momento, aunque tímidamente advertidos, no habían recibido una solución adecuada desde un punto de vista jurídico.

Consideramos, así, que este trabajo supone una obra de obligada referencia para los estudiosos del Derecho tributario europeo que analiza, con un punto de vista innovador y una técnica rigurosa, los aspectos más controvertidos de esta problemática jurídica.

En definitiva, podemos afirmar que el trabajo del profesor MARTÍN RODRÍGUEZ representa una importante aportación a la construcción del concepto jurídico de competencia fiscal ante la evolución de la problemática actual de este fenómeno. Además, con esta obra se abre una nueva línea de análisis e investigación en materia de fiscalidad indirecta.

María del Carmen Cámara Barroso
Universidad de Jaén