

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA AMPLIACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA*

ANDREA AMATUCCI**

Sumario:

Fases de la ampliación de la Unión Europea. La fiscalidad nacional y comunitaria constituye un instrumento fundamental para alcanzar los objetivos propuestos. La tutela del ambiente exige tener en cuenta que las normas del tratado imponen el objetivo del máximo no de producción, sino de bienestar, lo cual presupone que la obtención de los objetivos así reclamados no debe comprometer la plena tutela de los valores de la persona humana. La línea de demarcación entre el lícito ahorro en el pago de impuestos y la elusión no es estable ni está definida, sino que es el resultado de dos elementos: la metodología interpretativa y el nivel de evolución del propio ordenamiento jurídico. Será fundamental el rol de la producción jurídica comunitaria en materia tributaria con el fin de conseguir los objetivos de política económica y social, en el contexto de un desarrollo armonioso.

1. Fases de la ampliación de la Unión Europea

La primera fase (1973-1981) de la ampliación (Dinamarca, Irlanda, Reino Unido y, posteriormente, Grecia) tuvo lugar dentro del ámbito del Mercado Común, es decir, de una Unión Aduanera, caracterizada principalmente por la libre circulación de mercancías.

Se trató por lo tanto de una ampliación significativa respecto al número exiguo de países fundadores, enmarcada sin embargo

en una fase inicial del proceso de integración del área económica de los estados y de la armonización de los ordenamientos jurídicos nacionales.

La segunda fase (1986) de la ampliación (España y Portugal) se realizó en el contexto del mercado único en relación con las cuatro libertades fundamentales de circulación (de bienes, servicios, personas y capitales), sentando las bases para la cooperación en materia de política externa. La ampliación resultó por eso limitada a solo dos nuevos países, pero en el ámbito de un proceso de integra-

* Traducción realizada por JUAN CAMILO RESTREPO, profesor titular de la Universidad Externado de Colombia. Abogado de la Universidad Javeriana y doctor en Derecho Administrativo de la Universidad de París, y Derecho Económico en London School of Economics. Fue Ministro de Hacienda y Crédito Público.

** Profesor Ordinario en la facultad de Jurisprudencia de la Universidad Federico II de Nápoles, en la cátedra de Derecho Tributario.

ción y de armonización sensiblemente más avanzado.

El Consejo Europeo de Copenhague estableció en 1993 que “las adhesiones tendrán lugar cuando un país asociado esté en condiciones de asumir las obligaciones conexas al cumplimiento de las condiciones económicas y políticas requeridas”. De otra parte, definió también los criterios que constituyen la estabilidad institucional y la garantía de la democracia, el principio de legalidad, de los derechos humanos, del respeto y protección de las minorías, de una economía de mercado eficiente, de la capacidad para hacer frente a las presiones de la competencia y a las fuerzas del mercado dentro de la Unión y, en fin, a la capacidad de los países candidatos de asumir las obligaciones de la pertenencia a la Unión, comprendida la adhesión a los objetivos de una Unión política, económica y monetaria.

La creciente relevancia que ha adquirido el proceso de ampliación ha inducido al Consejo Europeo a establecer las condiciones que deben ser cumplidas por los países y candidatos en lo que se refiere a la tercera fase de la ampliación.

Esta fase (1995) de la ampliación (Austria, Suiza y Finlandia) se concentra en un número de países de todas maneras reducido, y a un grado ciertamente avanzado del proceso de unificación monetaria.

Coincidentemente con esta fase se ha iniciado un procedimiento más complejo y articulado de preparación de la cuarta fase de la ampliación a los países del Este, considerando el notable número de ellos y las particulares condiciones de sus economías y legislaciones.

La Unión Europea ha considerado, en efecto, desde el principio de la cuarta fase de la ampliación, la tutela de sus propios

valores y la adopción integral por parte de los nuevos países de la regla, de la práctica y de los presupuestos que la caracterizan, es decir, de las esencias comunitarias, de “aquello que ya ha estado conquistado”. Se ha buscado adaptar las normas nacionales al ordenamiento comunitario y además a la realización de las necesarias reformas económicas, políticas y sociales.

El Consejo Europeo de Madrid de 1995 ha precisado que cualquier país candidato debe adecuar la estructura administrativa para permitir la recepción rigurosa de la norma comunitaria al nivel nacional y su correcta aplicación a través de las adecuadas estructuras administrativas y judiciales, indispensables para estabilizar la confianza recíproca entendida como presupuesto de la adhesión a la Unión Europea.

En función de esta cuarta fase de la ampliación, se han establecido más rigurosas las condiciones que los países candidatos deben cumplir para poder adherir a la Unión Europea (UE).

El Consejo Europeo de Helsinki de 1999 requirió que los países candidatos “deberían compartir los valores y los objetivos de la Unión Europea, tal como han quedado sancionados en los tratados”.

La cumbre de Helsinki ha precisado también que “los progresos de las negociaciones deben andar simultáneamente con aquellos obtenidos en la consolidación de la legislación y en la efectiva puesta en marcha y ejecución de la misma”.

De esta manera se ha consolidado un paralelismo entre el procedimiento negociado entre la Unión Europea y los países candidatos y el proceso, sometido a controles periódicos, de recepción del “núcleo” comunitario.

La valoración ha buscado mejorar en los países candidatos los sectores que requieran medidas específicas para acceder al conjunto del “núcleo” comunitario.

Esta actividad de preparación de los países candidatos se ha articulado a través de momentos específicos. Los “acuerdos de asociación”, estipulados entre la Unión Europea y los países candidatos sobre el tema del comercio, del diálogo político, de la aproximación legislativa y de otros sectores de cooperación, han arrojado efectos interesantes especialmente en el ámbito de la industria, del ambiente, del transporte y de las aduanas. El “informe periódico” elaborado por la Comisión y presentado al Consejo de la UE, ha permitido evidenciar progresos registrados cada año en los países candidatos.

Las “convergencias por la adhesión” han puesto de presente la prioridad de los preparativos de cada país candidato y las diversas maneras de responder la oferta de la UE. Con el “programa nacional para la adopción del núcleo comunitario”, los países candidatos han indicado cómo intentan avanzar hacia las prioridades de la adhesión, y han establecido un cuadro detallado de los recursos humanos y financieros. La “asistencia a la pre-adhesión” se ha fundado sobre un apoyo al desarrollo agrícola y rural (Sapard), sobre otras acciones cofinanciadas conjuntamente por la Banca Europea de Inversiones (BEI) y otras instancias financieras internacionales, y sobre el programa “Faro”, el cual resulta particularmente interesante porque desde 1989 ha suministrado asistencia a los países candidatos de la Europa central y oriental y ha facilitado la adquisición del “núcleo europeo”, utilizando una dotación de un billón quinientos mil millones de euros.

Las negociaciones han precisado las condiciones de adhesión a la UE para cada país candidato y el modo como cada uno de ellos habrá de recibir “el núcleo normativo” comunitario. Con la “conferencia europea”, responsables gubernamentales de los países candidatos y de los estados miembros de la UE han tratado en términos constructivos temas de política externa, de seguridad común, de justicia, de asuntos internos, de cooperación regional y de economía.

El Consejo europeo de Niza del 2000 ha invitado los países candidatos a “proseguir con intensidad las reformas conducentes a la adhesión”.

En el 2001 se ha iniciado el interesante procedimiento del “diálogo estructurado” a través del cual la UE, en preparación de las obligaciones que ha impuesto a los países candidatos, los ha apoyado en la consolidación de su capacidad estadística, de análisis y programación, necesarias para establecer la estrategia política común.

En el 2001 los países candidatos han presentado los “programas económicos de pre-adhesión”, que evidencian la evolución del proceso de formación de la capacidad de análisis y programación de cada cual, y las condiciones de participación en los procedimientos de vigilancia multilateral de la parte de la UE. En particular la estabilidad macroeconómica y financiera, lo mismo que las políticas presupuestales y cambiarias han sido objeto de estudio en tales ocasiones.

Ha resultado significativa la formación de estas capacidades de parte de los países candidatos. Sobre estas bases y en desarrollo de la cumbre de Copenhague de diciembre del 2002 y del voto del Parlamento Europeo del 9 de abril del 2003, se ha abierto la actual fase cuarta de alargamiento de la UE (a partir del primero de mayo del 2004, para

Chipre, Malta, Hungría, República Checa, Polonia, Eslovenia, Estonia, Letonia y Lituania). Esta fase se desenvuelve con la puesta en marcha de la cooperación sobre el plano económico y técnico, así como en los sectores de la política social, de la ocupación, de la justicia, del derecho de asilo, de la inmigración, de la política externa, de la seguridad y de la defensa.

Este intenso proceso preparatorio ha reducido, pero no ha resuelto, los problemas de divergencia entre las economías y los ordenamientos jurídicos de los diecinueve nuevos países miembros, respecto de los quince países ya miembros de la UE.

La ampliación hacia este objetivo constituye la fase más significativa. En efecto, es la más relevante en el plano cuantitativo por las dimensiones, por el número de países, por la población y por la superficie. La población de la UE con esta ampliación aumenta cerca del 25% y la superficie en casi un 30%.

En relación con las precedentes tres fases de la ampliación, de hecho, el “peso económico” de los nuevos países miembros no es igualmente significativo. Según el Fondo Monetario Internacional la contribución de los diez nuevos países miembros al PIB del total de la Unión, medida en paridad de factores, no supera el 11%.

En particular, se proyecta un tipo especial de circulación del factor trabajo y del capital entre el grupo de quince países ya miembros (Occidente) y el grupo de los diez nuevos países miembros (Este).

El trabajo es el factor relativamente más relevante en los diez nuevos países miembros, mientras que el capital lo es en los quince que ya son miembros.

El capital tiende a dirigirse de los quince países ya miembros a los nuevos diez países miembros. El trabajo por el contrario

sigue el camino opuesto, y por lo tanto se dirige de los diez nuevos miembros hacia los quince ya miembros.

La UE debe buscar controlar tales flujos, favoreciendo la natural tendencia de los trabajadores a quedarse en el país de origen de tal manera que, aumentando así su riqueza, ellos puedan encontrar oportunidades nuevas en sus propios países.

Las inversiones deben determinar la apertura de los nuevos mercados, delineando la gran oportunidad económica y política para Europa. La ampliación debe contribuir a hacer emerger esta potencialidad mediante el desarrollo de los intercambios, la intensificación del crecimiento y la creación de plazas de trabajo en toda la UE ampliada.

La UE debe garantizar una convergencia real entre los nuevos diez países miembros y los quince países ya miembros, realizando un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de la actividad económica, un elevado nivel de ocupación y de protección social, un crecimiento dinámico sin inflación, un nivel notable de protección del ambiente y un mejoramiento de la calidad de vida, lo mismo que una cohesión económica y social y una solidaridad fuerte entre los estados miembros.

La coordinación entre todos los componentes, la referencia al nivel estructural y territorial, la carencia de discrepancias y discontinuidades, y la cohesión representan las condiciones de un eficaz desarrollo económico de los nuevos diez países miembros.

Constituirá un instrumento fundamental respecto de tales objetivos el acercamiento de las legislaciones nacionales de tales países.

La extensión de la UE no acarreará aumento de gastos en el ámbito del presupuesto de la Unión. El acuerdo de abril de 1999

en el Consejo de Berlín ha establecido un gasto de dos billones ochocientos cuarenta mil millones de euros en siete años para sostener los países candidatos a la preparación de la adhesión, y un gasto quinquenal de 58 billones y 70 millones de euros para la extensión después de la adhesión. Los gastos anuales para la ampliación no podrán superar el 16% de los ingresos inscritos en el presupuesto de la UE. Así podrá destinarse el remanente 84% a todas las otras inversiones que la UE decida financiar.

2. La fiscalidad nacional y comunitaria constituye un instrumento fundamental para alcanzar tales objetivos

Las diferencias entre los sistemas tributarios de los nuevos diez países miembros y su efecto distorsionante en la asignación de recursos asumen gran relevancia en la orientación y flujos del mercado.

En primer lugar, el proceso de armonización de los sistemas jurídicos tributarios de los nuevos diez países miembros condiciona la realización de tales objetivos de una equilibrada ampliación del mercado interno o de la unión económica y monetaria.

La eliminación de los principales obstáculos a los intercambios, sin embargo, y la consiguiente integración de los mercados son ayudadas por el instrumento fiscal. Los sistemas tributarios de los nuevos diez países miembros, sobre la base del principio de la tasación del país de destinación y del principio de la no-discriminación fiscal, han abierto ya el proceso para la toma de los actos comunitarios en materia tributaria para favorecer la realización de aquellos objetivos de política económica.

Se realizará, por lo tanto, la coordinación de las legislaciones tributarias nacionales,

que ha tomado forma fundamentalmente con las dos directivas de 1990 en materia de impuestos directos, y con numerosas directivas en materia de impuestos indirectos.

Se establece una neta distinción entre los ordenamientos jurídicos de los países ya miembros de la Unión Europea y los ordenamientos jurídicos de los países miembros por efecto de la ampliación. Los primeros están en un idéntico proceso de avance en materia de armonización, mientras que los segundos están obviamente en un nivel de simple adecuación a los criterios preparatorios dentro del proceso de armonización. La diferencia entre la situación económica de los quince países ya miembros y la realidad económica de los diez países miembros nuevos requiere alcanzar un equilibrado proceso de armonización entre los veinticinco sistemas jurídicos tributarios, a fin de eliminar las divergencias en el plano del desarrollo económico entre los dos grupos de países.

3. La tutela del ambiente exige tener en cuenta que las normas del tratado imponen el objetivo del máximo no de producción, sino de bienestar, lo cual presupone que la obtención de los objetivos así reclamados no debe comprometer la plena tutela de los valores de la persona humana

La economía externa de producción comprende la política regional de desarrollo a través de las contribuciones (subsidios) y reglamentaciones, esto es, instrumentos no "pigouvianos", para desincentivar la localización en las áreas más débiles.

El bienestar de los ciudadanos constituye el valor digno de la máxima tutela, la cual impone una disciplina específica del productor para impedir las deseconomías externas,

como la contaminación. En la lógica de los instrumentos “pigouvianos” se encuentran los tributos sobre la cantidad de mercancías producida por la empresa que contamina o sobre las causas que impulsan la acción contaminante; por el contrario, las contribuciones para la instalación de las plantas de tratamiento representan los instrumentos “no pigouvianos”.

La imposición sobre la colectividad que disfruta de una economía externa está dirigida a proporcionar a los entes públicos los recursos necesarios para financiar la contribución, el incentivo, y por ello es un instrumento “no pigouviano”, a favor del sujeto que ha efectuado la escogencia la cual ha producido tales ventajas.

Al contrario, la imposición, como disuasivo, instrumento “pigouviano”, grava al sujeto que con el propio comportamiento provoca una deseconomía externa, esto es una externalidad negativa, como la contaminación, para que así se resarza a la colectividad por el daño de una acción que no traduce el ejercicio de un derecho. Si por el contrario el sujeto produce una deseconomía en ejercicio de un derecho, la contribución a su favor financiada a través de la imposición sobre la colectividad constituye un desincentivo a desarrollar aquella actividad peligrosa.

La naturaleza de los intereses tutelados en materia ambiental inducen a buscar la relación entre ellos y los instrumentos fundamentales de política económica.

La tutela del ambiente debe constituir un objetivo primario de la UE a través de los propios actos comunitarios de naturaleza tributaria resultantes del proceso de adaptación de parte de los ordenamientos de los nuevos diez países miembros.

4. La línea de demarcación entre el lícito ahorro en el pago de impuestos y la elusión no es estable ni está definida, sino que es el resultado de dos elementos: la metodología interpretativa y el nivel de evolución del propio ordenamiento jurídico

Los instrumentos que se prestan para realizar la elusión están en continua evolución, puesto que desde el momento en que cualquiera de ellos es objeto de normas que contengan cláusulas antielusivas, particulares o sectoriales, los contribuyentes crean otras que escapan a tales previsiones normativas.

Al contrario, las cláusulas generales permiten evitar cualquier práctica elusiva. En tal sentido es permanente el procedimiento a través del cual, apenas se expide una norma que contiene una cláusula antielusiva particular o sectorial que reprime una práctica elusiva, inmediatamente nace otro comportamiento sustitutivo que contrarresta la eficacia disuasiva de aquella norma.

La elusión es un comportamiento a través del cual se respetan las normas pero se saca beneficio de sus imperfecciones creando una escapatoria. En tal sentido la elusión es una consecuencia del ejercicio de la autonomía privada en función de la norma tributaria.

Se construye no el derecho con base en los hechos, sino los hechos con base en el derecho. El camino más difundido para realizar la elusión está representado por el fraude a la ley tributaria, que es eludida, y del abuso del derecho tributario a través de la libertad negocial. Es evidente que la ley tributaria se elude en cuanto no es entendida bajo alguna forma negocial a la cual el contribuyente puede acceder.

Él utiliza un instrumento negocial elusivo para deformar la realidad económica, sus-trayéndola al presupuesto.

El fin de evadir la obligación tributaria pre-valece sobre la finalidad económica perse-guida y se caracteriza por una fraudulencia entendida como anomalía de la combinación negocial utilizada.

El negocio fuente del ingreso es resumi-do, para los fines elusivos, como esencial elemento cualificativo del presupuesto el cual se considera por medio de parámetros negociales y no por el contenido económico. A través del negocio indirecto, que es atípico, el sujeto utiliza una categoría negocial típica para sus fines, pero diversa de la que le es propia a la norma. De este modo, el con-tribuyente consigue indirectamente un resul-tado que habría podido obtener directamente a través de un negocio jurídico diferente que constituye el presupuesto del impuesto. El negocio indirecto asume en ese sentido la naturaleza de instrumento elusivo.

La represión de la evasión y de la elusión, que aumentan con la ampliación del espa-cio del mercado interno, y la cooperación entre las administraciones financieras cons-tituyen objetivos fundamentales que se per-siguen mediante la adopción de los actos comunitarios por parte de los ordenamientos de los nuevos diez países miembros.

5. Será fundamental el rol de la producción jurídica comunitaria en materia tributaria con el fin de conseguir los objetivos de política económica y social, en el contexto de un desarrollo armonioso

Cada país dispone de un derecho de veto en relación con la adopción de las normas comunitarias de carácter tributario.

La diferencia cuantitativa, que contribuye a definir la dimensión de la ampliación, de-termina nuevos equilibrios en el seno de las instituciones europeas y hace más compleja la toma de decisiones en tal materia. Obvia-mente constituye un inmenso obstáculo a la política fiscal de la UE ampliada la obliga-ción de la unanimidad en estas votaciones de carácter tributario. Por esta razón es muy di-fícil que en una Unión de veinticinco se pue-da llegar a acuerdos unánimes en un sector tan delicado como el tributario.

Los nuevos diez países miembros han ad-herido a la UE, también por el inmenso apo-yo financiero durante y después del proceso de convergencia (PAC, fondos estructurales, ayudas al desarrollo, etc).

Este mecanismo ha permitido evitar, de otra parte, la “coalición oriental” de los nue-vos diez países miembros.

Para los quince países ya miembros el objetivo principal de la ampliación es fun-damentalmente político.

Los nuevos diez países miembros, entran-do sucesivamente a la Unión monetaria, ten-drán derecho cada uno a un representante en el Consejo Directivo de la Banca Central Europea, y por lo tanto a un voto –cada uno– sobre la adopción de las tasas de interés de referencia.

Los nuevos diez países miembros de la UE, con alto crecimiento e inflaciones estruc-turalmente más elevadas, podrán exprimir intereses comunes de política económica y monetaria diversos de aquellos de los quince países preexistentes.

En su concepto del 26 de enero del 2000 “La reforma institucional al servicio de la extensión”, la comisión había anunciado la contribución a la extensión transformando el voto unánime por el voto a mayoría cua-lificada para los asuntos tributarios, además

de aquellos relacionados con la seguridad social.

Resulta así evidente, según el parecer de la Comisión, que la Unión puede afrontar este desafío solamente potenciando su proceso interno de toma de decisiones a través de un cada vez más frecuente recurso al voto de mayoría cualificada en el ámbito del mercado único.

La mayor eficiencia se alcanza a través de la reducción del campo de aplicación del voto a la unanimidad, así como estaba previsto en el tratado. Es oportuno el voto a mayoría cualificada para los instrumentos que exigen la coordinación de las normas nacionales.

En diciembre del 2000, en la cumbre de Niza, se sentaron las bases más relevantes para los cambios institucionales, proponiendo la extensión del voto a mayoría cualificada también a las materias tributarias. El tratado de Niza no ha modificado la regla de la unanimidad para la materia tributaria. La posibilidad del avance resulta que pueda aprobarse en el Consejo Europeo la norma más eficiente de la mayoría cualificada. El tratado de Niza hace más factible esta decisión al permitir que el peso del voto de cada país en el Consejo se reduzca del 8,2% con quince miembros al 2,1% con veinticinco países miembros. El procedimiento de la mayoría simple, sea en términos de votos o de población, garantiza una elevada eficiencia en la toma de decisiones cualquiera que sea el número de países.

La regla de la unanimidad podía considerarse oportuna antes de la fase actual de ampliación de la Unión Europea. Ahora, sin embargo, se necesita que la materia fiscal se agregue a las treinta materias que, en virtud del tratado de Niza, deberán ser decididas no

ya a la unanimidad, sino a la mayoría cualificada, de la misma manera que el mismo tratado modifica la “ponderación del voto” de cada Estado miembro.

Los efectos favorables se producirán, en particular, en la confrontación del ejercicio de las cuatro libertades, a saber: las medidas de carácter esencialmente ecológicas, las normas relativas a la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión, y la cooperación y asistencia recíproca entre las administraciones tributarias.

Las normas comunitarias de carácter tributario dirigidas a eliminar los obstáculos al ejercicio de estas cuatro libertades, deben ser aprobadas a mayoría cualificada con el propósito de eliminar las discriminaciones y la doble imposición. Estas normas de coordinación deben mirar exclusivamente aquellas situaciones que interesan a varios estados, y no deben buscar tampoco tener efectos solamente sobre situaciones puramente internas.

Como lo observa la Comisión, debe ser entendido el voto a mayoría cualificada como una decisión orientada a poner al día y a simplificar la norma comunitaria, con el fin de eliminar las distorsiones de la competencia y asegurar la aplicación uniforme, simple y transparente de las normas vigentes en materia fiscal.

Es deseable que esta opinión de la Comisión, la cual ha sido desatendida hasta ahora, sea escuchada, para que sea simplificado el delicado y complejo proceso de producción de las normas comunitarias que en materias tributarias son necesarias para eliminar las diferencias entre la realidad económica de los quince países ya miembros de la Unión Europea y los nuevos diez países miembros.