MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA

FERNANDO SERRANO ANTÓN

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho
UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
Madrid 2019

© Fernando Serrano Antón
© Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho
de la Universidad Complutense de Madrid
Avda. Complutense S/N 28040 Madrid
Tlfo. 913945417 libder@der.ucm.es

ISBN: 978-84-8481-212-8
Depósito legal: M-33407-2019

INDICE

Presentación 13
1. Origen y evolución de la Unión Europea 15
1.1. Introducción 15
1.2. Características 16
1.3. Ámbito de actuación 17
1.4. Políticas sectoriales 19
1.5. El Tratado de Lisboa 19
1.6. El Tratado de la Unión Europea 20
1.7. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 22
2. Ámbito de actuación de la Unión Europea 23
2.1. Ámbito de actuación. 23
2.2. Principios de actuación. 23
2.3. Hitos fundamentales en la Unión Europea 23
2.4. La transformación de la UE: de zona de libre cambio a unión aduanera; a mercado común; a armonizar políticas económicas. 25
2.5. Los fines fiscales de la UE 26
3. Principios y libertades que informan el mercado interior 30
3.1. Base económica 30
3.2. Base técnica 30
3.3. Base jurídica 31
3.4. Los desequilibrios en el mercado interior europeo y el papel de la Unión Económica y Monetaria 33
4. Políticas sectoriales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 37
4.1. Política comercial 37
4.2. Política fiscal 40
4.3. Política económica 45
5. La articulación de las relaciones entre la UE y los Estados Miembros. Los principios que enmarcan dichas relaciones entre Estados Miembros y terceros países. 47

5.1. Derecho originario. 47
5.2. Características de las relaciones entre el Derecho de la UE y los Derechos nacionales 49
5.3. Las relaciones entre el Derecho de la UE con el de terceros países. 50
6. Las instituciones básicas de la UE y su papel en relación con la fiscalidad. 52
6.1. Los principios que rigen en las instituciones. 52
6.2. Las Instituciones de la UE 53
7. El concepto de Derecho comunitario. Su interacción con el Derecho de los Estados miembros. Tipos de normas del Derecho Comunitario. Definición del principio de primacía del Derecho de la UE y del principio de efecto directo. 57
7.1. El concepto de Derecho comunitario. Su interacción con el Derecho de los Estados miembros. 57
7.2. Tipos de normas del Derecho Comunitario. Definición del principio de primacía del Derecho de la UE y del principio de efecto directo. 59
8. Las especialidades del Derecho tributario en la UE. Tipos de armonización fiscal. Definición de armonización negativa 62
8.1. Las especialidades del Derecho tributario de la UE 62
8.2. Tipos de armonización en la imposición. 63
8.2.1. La armonización de la fiscalidad indirecta 64
8.2.2. La armonización de la fiscalidad directa.... 69
8.2.3. La armonización del Derecho tributario procedimental.... 71
9. El contenido de las libertades fundamentales en la UE en lo que se refiere a la fiscalidad. Su distinto papel en la fiscalidad directa e indirecta. La jurisprudencia del TJUE en esta materia. 74
9.1. Introducción 74
9.2. Libre circulación de mercancías 75
9.3. Libre circulación de personas. 76
9.4. Libertad de establecimiento. 78
9.5. Libre circulación de servicios 79
9.6. Libre circulación de capitales 81
9.7. La política de competencia. 82
10. Las Directivas en materia de imposición directa e indirecta, así como las relativas a los distintos procedimientos tributarios. Impacto en la normativa fiscal española. 83
10.1. Directivas en el marco de la imposición directa 83
10.2. Directivas en el marco de la imposición indirecta 85
10.3. Directivas en el marco de la lucha contra el fraude fiscal y cooperación administrativa 86
10.4. Impacto en la normativa fiscal española 87
11. La armonización en la imposición indirecta y en la directa 89
11.1. Concepto de armonización fiscal. Regulación. Objetivos. 89

11.2. La armonización en la fiscalidad indirecta. 90
11.2.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 90
11.2.2. Impuestos especiales 92
11.3. La armonización en la imposición directa de la UE. Especial referencia a la propuesta de directiva sobre la base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades – BICCIS-. 94
12. El Código Aduanero y otros impuestos aduaneros 99
12.1. Definición y ámbito objetivo. 99
12.2. El proceso de despacho aduanero. 102
12.3. El nuevo Código Aduanero....103
13. El concepto de medida de efecto equivalente. Jurisprudencia relevante 106
13.1. Concepto de medidas de efecto equivalente. 106
13.2. Excepciones fundadas en el artículo 36 TFUE 109
13.3. Excepciones fundadas en la *rule of reason* 109
14. Los instrumentos normativos de carácter fiscal pertenecientes al Derecho complementario de la UE. 111
15. Responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho Comunitario. 113
16. El TJUE y el sistema jurisdiccional europeo. Competencias del TJUE. Las diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales. Las características de las sentencias del TJUE....116
16.1. Introducción: el TJUE y el sistema jurisdiccional europeo. 116
16.2. Competencias del TJUE....117
16.3. Diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales....117
16.4. Características de las Sentencias TJUE 118
17. La doctrina del acto claro. Las cuestiones prejudiciales. La posición singular del Tribunal Supremo español. ¿Podrían los Tribunales económico-administrativos interponer una cuestión prejudicial? 120
17.1. Concepto y naturaleza jurídica de la cuestión prejudicial. 120
17.2. Presupuestos para el planteamiento de una cuestión prejudicial 122
17.3. Fases del procedimiento prejudicial....122
17.4. Procedimiento para la formulación de una cuestión prejudicial 123
17.5. La doctrina del acto claro y del acto aclarado. 124
17.6. Los efectos de las sentencias del TJUE 126
17.7. La interposición de una cuestión prejudicial por los Tribunales económico-administrativos 127
18. El recurso de incumplimiento....130
18.1. Concepto y procedimiento. 130
18.2. Efectos de las Sentencias del TJUE a raíz de un recurso por incumplimiento....131

19. El impacto del Brexit en la aplicación de la normativa tributaria de carácter fiscal en particular en las directivas aprobadas 132
19.1. Introducción y causas.....132
19.2. Negociación 133
19.3. Escenarios 134
19.4. Consecuencias del Brexit.....137
19.5. Consecuencias fiscales.....140
20. La Imposición de Salida – Exit Taxes.....141
20.1. Concepto 141
20.2. Su compatibilidad con el Derecho de la UE 142
20.3. Los Exit Tax españoles 144
21. La Directiva Intereses y Canones.....148
21.1. Introducción 148
21.2. Ámbito de aplicación y procedimiento 149
21.3. Definiciones 149
21.4. Exclusión de determinados pagos en concepto de intereses o cánones 150
21.5. Fines 151
21.6. Fraude y abusos.....151
21.7. El funcionamiento de las medidas anti-abuso incluidas en la Directiva de Intereses y Canones. Su efectividad. Su compatibilidad con las medidas nacionales anti-abuso.....151
22. La Directiva Matriz-Filial.....156
22.1. Objetivos y métodos para su obtención. 156
22.2. Ámbito objetivo. 158
22.3. Ámbito subjetivo.....158
22.4. Requisitos de participación. 160
22.5. Regulación de la distribución de beneficios en función de su origen. 161
22.6. Trasposición de la Directiva. 162
22.7. Normas antiabuso.....164
22.8. Sociedades excluidas de beneficiarse de lo regulado por la Directiva Matriz-Filial.....168
22.9. Jurisprudencia del TJUE en materia de la Directiva Matriz-Filial. 170
22.10. Las modificaciones de la directiva Matriz/Filial desde 1990 y las razones para ello 176
22.11. La doble no imposición en la Directiva Matriz/Filial. 179
23. La Directiva 2009/133 del Consejo, relativa al régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial tales como la fusión, la escisión, las aportaciones de activos, los canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y el traslado del domicilio social de un Estado miembro a otro.....181
23.1. Introducción 181
23.2. Ámbito objetivo 182

23.3. Ámbito subjetivo....183
23.4. Evolución histórica de la Directiva....185
23.5. Finalidades y objetivos....186
23.6. La trasposición de la Directiva en España....189
23.7. Jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación y aplicación de la Directiva....190
23.8. Impacto actual del Plan de Acción BEPS sobre los fines de la Directiva de Fusiones/Escisiones. ¿Son vulnerables fiscalmente las reestructuraciones?.197
23.9. Los motivos económicos válidos como requisito de validez de la operación de restructuración empresarial – Art. 15 de la Directiva de reestructuraciones fiscales....200

24. Ayudas de Estado....204
24.1. Concepto de ayuda de estado....204
24.2. Componentes de la Ayuda de Estado....205
24.3. Tipos de selectividad de una medida....206
24.4. Ayudas compatibles con el TFUE....207
24.5. El control de las Ayudas de Estado....208
24.6. Caso Apple: un ejemplo de ayuda de estado para la Comisión Europea....209

25. La Directiva Anti-Tax Avoidance - ATAD. Fundamentos y fines. Medidas normativas a transponer....211
25.1. Objetivos....211
25.2. Medidas normativas a transponer....213
25.2.1. Limitación de intereses....213
25.2.2 La imposición de salida....216
25.2.3. Norma general contra las prácticas abusivas....219
25.2.4. Transparencia fiscal internacional....223
25.2.5. Asimetrías híbridas....228
25.3. Trasposición....231

26. Derecho Tributario de la UE y Convenios de doble imposición internacional....232
26.1. La Jurisprudencia del TJUE en la lucha contra la planificación fiscal agresiva....232
26.2. Los Convenios de doble imposición como fuente de principios jurídicos aplicables por el Tribunal....234
26.3. Los Convenios para evitar la doble imposición internacional como elemento para analizar la situación controvertida....240
26.4. La lesión de las libertades fundamentales por los preceptos del Convenio de doble imposición internacional....245
26.5. Recomendación a sus estados miembros sobre la política a seguir en la firma de los Convenios de Doble Imposición Internacional en lo que se refiere al abuso fiscal....250

27. La Directiva 2011/16/UE sobre asistencia y cooperación administrativa como motor de la transparencia fiscal en la UE....254
27.1. Antecedentes....254

27.2. Análisis de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la Fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.....257
27.3. Evolución del intercambio de información en la Unión Europea.....259
27.4. Directivas aprobadas.....259
27.4.1. Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 por la que se deroga la Directiva 79/799 CEE, regula el intercambio automático de información de carácter no financiero – DAC 1 259
27.4.2 Directiva 2014/107/UE del Consejo sobre intercambio automático de cuentas financieras DAC 2. 261
27.4.3 Directiva 2015/2376 de 8 de diciembre de 2015 sobre intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transfe- rencia (tax rulings) - DAC 3 268
27.4.4 Directiva 2016/881 de 25 de mayo de 2016 sobre el intercambio de información del informe país por país - DAC 4 270
27.4.5 Directiva 2016/2258 de 25 de mayo de 2016. Acceso de las Autoridades tributarias a la información relativa al blanqueo de capitales -DAC 5. 278
27.4.6 La Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva - DAC 6..... 280
28. Convenio de asistencia mutua en materia tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa. 284
28.1. Introducción 284
28.2. Ámbito de aplicación 285
28.3. Formas de asistencia recogidas en el Convenio OCDE/CE.....286
28.3.1. Métodos de intercambio de información 287
28.3.2. Inspecciones fiscales simultáneas 288
28.3.3. Inspecciones fiscales en el extranjero 289
28.3.4. Informaciones contradictorias..... 290
28.4. Otros acuerdos sobre asistencia administrativa en materia fiscal 290
29. La Comunicación "Nueva estrategia exterior de imposición efectiva": la promoción de la buena gobernanza fiscal a escala mundial, la lucha contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y la garantía de igualdad de condiciones a todas las empresas. 292
30. La Directiva UE 2017/1852 de resolución de conflictos fiscales internacionales. 295
30.1. Introducción 295
30.2. Características de la Directiva 2017/1852 296
30.3. Ámbito de aplicación de la Directiva.....297
30.4. Procedimiento 299
31. Los paraísos fiscales en la Unión Europea: las listas negras y el papel del Parlamento Europeo. 301
31.1. Introducción 301
31.2. Criterios para la determinación de un paraíso fiscal 302
31.3. La lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales. ...302

31.4. La evolución del concepto de paraíso fiscal en la UE 305
32. Lucha contra la evasión fiscal en la UE a través de la transparencia fiscal 308
32.1. La transparencia fiscal como mecanismo para una fiscalidad más justa y efectiva. 308
32.2. Instrumentos para asegurar la transparencia fiscal en la UE. 312
33. Los Derechos fundamentales en materia tributaria en la UE 314
33.1. Los Derechos Humanos en Europa. 314
33.2. Fiscalidad y Derechos humanos en la UE 315
33.2.1. Derecho al debido proceso 315
33.2.2 Derecho a la intimidad. 321
33.2.3 Derecho a la propiedad 324
34. La fiscalidad de la economía digital en la UE: la propuesta de directiva sobre el Impuesto sobre Servicios Digitales. 330
34.1. Introducción. 330
34.2. El establecimiento permanente virtual 332
34.3. El Impuesto sobre Servicios Digitales 336
34.4. La renegociación de los CDIs. 339
35. El Libro Blanco del Futuro de la UE: qué papel puede desempeñar la fiscalidad en cada uno de los cinco escenarios 341
Bibliografía 345

PRESENTACIÓN

El origen de este libro se encuentra en las notas y apuntes que durante varios años, y especialmente entre los años 2014 y 2018 he ido elaborando cada día en el marco de la Cátedra Jean Monnet - *Tax Governance and Fiscal Transparency* (TAXGOV 565549-EPP-1-20 Chair), otorgada por la Comisión Europea. La concesión de la cátedra Jean Monnet y las actividades docentes desplegadas en el seno de la misma, me han permitido acercarme a la Fiscalidad Europea con una perspectiva mucho más internacional, multifacética y omnicomprensiva. Vaya por delante mi agradecimiento a la Comisión Europea por financiar esta docencia e investigación y por estimular a través de estas iniciativas el estudio del Derecho de la Unión Europea.

Este libro no puede considerarse un manual acabado del Derecho tributario de la Unión Europea, si bien hemos intentando ofrecer una visión sistemática y resumida del estado actual de la Fiscalidad Europea. Seguramente porque un manual es el trabajo más difícil que cabe imaginar para un universitario. Este libro es un instrumento y una base de trabajo no solo para mis estudiantes, sino también para mí. He tratado de cubrir el mayor número de temas relativos a la fiscalidad europea, pero se habrán quedado algunos otros en el tintero y entre los incluidos será necesario completarlos en un futuro. Tarea que espero seguir realizando periódicamente.

El tono didáctico que se ha tratado de impregnar a este libro tiene como objetivo hacer la labor más fácil a quienes se aproximan por vez primera al estudio de esta materia y, sobre todo, servir de plataforma inicial para un posterior análisis más profundo sobre la tributación europea y su interrelación con el Derecho español.

Este texto es el resultado de la lectura y estudio de trabajos doctrinales y documentos de las instituciones comunitarias, así como de posiciones jurisprudenciales sobre el Derecho tributario europeo, que me han servido en la docencia e investigación desarrollada en los últimos años y que se recogen en la bibliografía final.

Para finalizar quiero agradecer a mis alumnos por ser constante acicate y estímulo del estudio de esta materia, y por su actitud, que me ha convencido de que esta obra merecía la pena.

1

Origen y evolución de la Unión Europea

1.1 Introducción

El nacimiento de la Unión Europea debe enmarcarse en el proceso más amplio de reconstrucción del continente europeo tras la Segunda Guerra Mundial. Un proceso que se ve impulsado por el sentimiento de una identidad europea y por distintos factores de naturaleza diversa como, por ejemplo, la imposición estadounidense de contar con una sola voz para fijar las condiciones del Plan Marshall de ayuda a Europa, el fortalecimiento de la Unión Soviética tras la Segunda Guerra Mundial y el temor ante el amenazante expansionismo de su política exterior.

La unificación europea se concreta en una primera etapa en la creación de tres organizaciones regionales de cooperación intergubernamental: la Organización Europea de Cooperación Económica de 1948, la Organización de Cooperación y Desarrollo en Europa - OCDE, la Organización del Tratado del Atlántico Norte – OTAN de 1949 y el Consejo de Europa de 1949.

El 9 de mayo de 1950 marcó el inicio de una segunda etapa en el proceso de construcción europea. En tal fecha Robert Schuman declaraba la voluntad del gobierno francés de colocar el conjunto de la producción franco- alemana de carbón y acero bajo una alta autoridad común, estableciendo la idea de que esta puesta en común aseguraría inmediatamente el establecimiento de bases comunes de desarrollo económico, primera etapa de la federación europea.

El Plan Schuman, inspirado a su vez en la filosofía política de Jean Monnet, se concretó en la firma en París el día 18 de abril de 1951, por seis países europeos: Bélgica, Francia, Holanda, Italia, Luxemburgo y Alemania del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero (CECA), y apenas seis años más tarde el día 25 de marzo de 1957 se concretó en la firma en Roma de otros dos tratados constitutivos de la Comunidad Económica Europea (CEE) y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA).

1.2 Características

El proceso de integración europea es un proceso de integración progresiva: aunque en sus orígenes la CECA, la CEE y la CEEA fueron tres organizaciones internacionales independientes, desde el momento mismo de su fundación las tres comunidades compartían ciertas instituciones comunes y respondían a una misma concepción: la idea de integración progresiva. Esta idea de integración progresiva como objetivo comunitario aparece expresada en los Preámbulos de los Tratados CECA y CEE y se ha reiterado en cuántas ocasiones se ha producido una modificación de los mismos, hasta nuestros días.

Los Estados atribuyen a la Unión Europea determinadas competencias, algunas vinculadas a su soberanía: las competencias de la UE son competencias derivadas, esto es, atribuidas por los Estados a la Unión Europea, que carece de competencias propias u originarias. Así, lo reconoce el actual Tratado de la Unión Europea (TUE), cuyo artículo 1 señala que los Estados miembros constituyen entre si una Unión Europea a la que atribuyen competencias para alcanzar sus objetivos comunes. El artículo 2 del TUE remarca esta idea cuando, tras reseñar los objetivos de la Unión, establece que ésta perseguirá sus objetivos por los medios apropiados, de acuerdo con las competencias que se le atribuyen en los Tratados.

Este es el principio atribución de competencias que rige la delimitación de las competencias de la Unión (Artículo 5.1 del TUE). Y así, se establece que:

- La Unión solo puede actuar en aquellos ámbitos en los que los Estados le han atribuido determinadas competencias concretas, no generales.
- Estas competencias deben estar expresamente señaladas en el Tratado.
- La acción de la Unión ha de respetar los límites de las competencias que le han atribuido los Estados Miembros.
- Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros.

Los artículos del Tratado de la Unión Europea en los que se recogen las competencias y los términos en los que los Estados miembros las han atribuido a la UE constituyen las bases jurídicas de la acción de la UE en los ámbitos materiales correspondientes. Los instrumentos normativos a través de los que la UE realiza estas políticas deben señalar la base jurídica en que se fundamentan.

La Unión Europea es una organización internacional de integración: el proceso de integración europea pasa por la cesión desde los Estados miembros a los órganos comunitarios de determinadas competencias, algunas tradicionalmente comprendidas dentro de los poderes soberanos de los Estados, a cuyo ejercicio no a su titularidad éstos renuncian. De ahí que la Unión Europea sea calificada como una organización internacional de integración.

1.3 Ámbito de actuación

La acción de la Unión Europea se ha realizado en los campos previstos en los tratados constitutivos, los cuales como es sabido, se circunscriben inicialmente al ámbito económico. Con posterioridad, de forma paulatina se han ido incorporando el objetivo de una integración política, otras acciones en el ámbito cultural, social e internacional. Analicemos esta evolución en la acción europea.

La *integración económica* incluye la idea de progresiva eliminación de las fronteras económicas entre los Estados. Es decir, la abolición de la discriminación nacional. El objetivo es que los países constituyan de forma gradual una unidad económica mayor. En los procesos de integración económica suelen distinguirse distintas etapas, cada una de las cuales supone un estadio específico de integración. Ordenadas de mayor a menor nivel de integración económica se trata de las siguientes etapas:

- *La zona de libre cambio:* Conlleva la supresión entre los estados integrantes de la Zona de los derechos de aduana y otras restricciones al comercio de todos los productos originarios de sus propios territorios. Cada uno de los miembros de la zona mantendría los derechos de aduanas respecto de los productos provenientes de países terceros.
- *La unión aduanera:* Implica la adopción de un arancel común y consecuentemente de una reglamentación comercial básicamente idéntica, frente a las mercancías procedentes de terceros países.
- *El mercado común:* A la anterior situación se añade la liberalización entre los países que lo forman de la circulación de todos los factores productivos, y no ya solo de las mercancías como el caso de las anteriores fases de integración económica. En consecuencia, las mercancías, las personas, los capitales y los servicios pueden desplazarse, invertirse o prestarse sin obstáculos adicionales en cualesquiera de los Estados Miembros. Se habla así de las cuatro libertades económicas inherentes a un mercado común.

La última fase de este proceso integración económica pasa por la armonización de las políticas económicas de los estados miembros, así como por la existencia de una autoridad común a todos ellos con poder para imponer sus decisiones.

Los dos últimos peldaños de este proceso requieren la atribución por parte de los Estados de competencias de carácter soberano a una organización internacional. Los primeros pasos pueden alcanzarse efectivamente mediante simples mecanismos de cooperación internacional.

El Tratado de la CEE identificó desde un principio la realización del mercado común como el principal instrumento, junto a la aproximación progresiva de las políticas económicas de los Estados, para la realización de los fines especificados en su artículo 2: el desarrollo armónico de las actividades económicas en el conjunto de la comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, la elevación acelerada de nivel de vida, y el establecimiento de relaciones más estrechas entre los Estados miembros.

El Tratado de la CEE no definía la noción de mercado común pero esta circunstancia fue paliada por el Tribunal de Justicia, que lo ha definido como la eliminación de todas las trabas a los intercambios comunitarios con vistas a la fusión

de los mercados nacionales en un mercado único que funcione en condiciones lo más similares posible a las de un verdadero mercado interior (Sentencia del TJUE de 5 de mayo del 2011 As. 15/81 Schul, considerando 33).

La construcción del mercado común implicaba que las personas, los bienes, los servicios y los capitales circulan entre los distintos Estados Miembros con la misma libertad que en el interior de un determinado país. El Tratado de la CEE hacía especial hincapié en el hecho de que este mercado común debía realizarse de forma progresiva, por lo que estableció un periodo transitorio.

Ello suponía establecer las cuatro libertades económicas básicas, que son las siguientes:

- Libre circulación de mercancías.
- Libre circulación de personas.
- Libre circulación de capitales.
- Libre prestación de servicios.

Así, era preciso el establecimiento de una política de defensa de la competencia económica del mercado para garantizar unas mínimas mismas condiciones, para todos los actores económicos con independencia de su origen, en el mercado único.

Con posterioridad, el Acta Única Europea introdujo un nuevo elemento: la eliminación de las fronteras entre los estados miembros, fronteras interiores, porque suponían un obstáculo al ejercicio pleno de las libertades comunitarias. El Acta Única Europea empleó la noción de mercado interior, que definió como un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estaría garantizada de acuerdo con las disposiciones del propio Tratado (artículo 8 a) del TCEE).

Suprimidas las aduanas interiores, el mercado interior era un espacio económico verdaderamente unificado para los países comunitarios. Pero según pasaba el tiempo surgieron ciertos desequilibrios. En efecto, el objetivo de crear el mercado común centró el proceso de integración económica de los Estados comunitarios en torno exclusivamente a la tarea de asignación de recursos obviando las otras dos funciones que tradicionalmente integran la política económica de los Estados, es decir, la garantía de la estabilidad macroeconómica (nivel de empleo, inflación, estabilidad monetaria), y la redistribución interterritorial de la riqueza.

En consecuencia, el proceso comunitario de integración económica adolecía desde su base de un marcado desequilibrio en relación con el mantenimiento de la estabilidad macroeconómica. Esta situación se hizo especialmente patente a partir de las distintas crisis del sistema monetario internacional.

Por ello, la Comunidad procedió a establecer la Unión Económica y Monetaria (UEM) para:

- Conseguir la coordinación de las políticas económicas de los Estados Miembros.
- Instaurar una vigilancia multilateral de esta coordinación.
- Someter las políticas económicas estatales a ciertas normas de disciplina financiera y presupuestaria.

– Instaurar una moneda única y garantizar su estabilidad mediante la estabilidad a los precios y el respeto de la economía de mercado.

Por otro lado, las sucesivas ampliaciones y la consiguiente pérdida de homogeneidad entre los territorios integrantes de la Comunidad pusieron en evidencia las deficiencias en el reparto equitativo de riqueza entre las regiones de los países miembros. De ahí que se estableciera la política regional, un instrumento para aportar beneficios concretos a los ciudadanos y regiones menos favorecidos, y fomentar así la cohesión desde el entendimiento para reducir las diferencias de renta y riqueza entre regiones, lo que debe beneficiar a todos.

1.4 Políticas sectoriales

El Tratado de Roma constitutivo de la CEE estableció, junto a las acciones relativas al establecimiento y tutela de las cuatro libertades económicas fundamentales y la protección de la libre competencia entre las empresas, tres políticas sectoriales: política agrícola común, política común de trasportes y política comercial común.

Este número de políticas sectoriales ha aumentado con el trascurso el tiempo. Y lo ha hecho, como regla general, a partir de la inclusión en los Tratados de nuevos ámbitos de actuación de la Unión con la correspondiente identificación de la base jurídica preceptiva. En la actualidad la parte III del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) da cuenta de las políticas y acciones internas de la Unión Europea entre las que se encuentran, sin ánimo de ser exhaustivos:

– el mercado interior;
– la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales;
– la política de transportes y telecomunicaciones;
– las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación a las legislaciones;
– la política exterior de la UE;
– la política financiera y monetaria;
– la política social y el Fondo Social Europeo;
– la educación, formación profesional, juventud y deporte;
– la cohesión económica social y territorial;
– el medio ambiente y la energía; y,
– la cooperación administrativa.

1.5 El Tratado de Lisboa

El Tratado de Lisboa modifica el Tratado de la UE y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Consta de un breve Preámbulo y de siete artículos, que se dividen en dos partes:

- Modificaciones del Tratado de la UE y del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.
- Disposiciones finales.

La primera parte incluye los artículos 1 y 2 que se refieren a las modificaciones introducidas, respectivamente, en el Tratado de la UE y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (que pasa a denominarse Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Las disposiciones finales establecen que el Tratado se celebra por un periodo de tiempo ilimitado (art. 3), señalan que los protocolos uno y dos anejos al Tratado de Lisboa contiene las modificaciones de los protocolos anejos a cada uno de los dos tratados objeto de modificación (art. 4), tratan de la modificación de la numeración de los artículos y de la organización de la estructura interna de los tratados (art. 5), establecen el procedimiento de ratificación y de entrada en vigor del tratado (art. 6), señalan las lenguas auténticas del tratado e identifica la República de Italia como depositaria del mismo (art. 7).

El Tratado de Lisboa es, como su nombre indica un tratado de modificación de tratados anteriores de ahí que su texto carezca de una lógica autónoma, más allá de recoger la nueva redacción del articulado del correspondiente tratado; la redacción a añadir o sustituir, según proceda, en cada caso.

Por ello, la Unión Europea ha procedido a realizar una publicación que recoge las versiones consolidadas del Tratado de la UE y del Tratado de Funcionamiento de la UE, así como sus protocolos y anexos, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa.

Contiene asimismo las declaraciones anejas al acta final de la conferencia intergubernamental que adoptó el Tratado de Lisboa, la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE y sendas tablas de correspondencias entre las numeraciones anterior y nueva de ambos tratados (véase el diario oficial de la Unión Europea, núm. C 83, de 30 de marzo de 2010).

Por tanto, el Tratado de Lisboa consta de dos tratados: el Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la UE, que tienen el mismo valor jurídico.

1.6 El Tratado de la UE

Los títulos I (artículos 1 a 3) y II (artículos 4 a 12) del TUE se refieren a la propia Unión, y a sus relaciones con los Estados miembros, los ciudadanos y terceros países.

A través del TUE los Estados Miembros constituyen la UE (Art. 1), que goza de personalidad jurídica internacional (art. 47), e identifica los valores y objetivos de la Unión (Artículos 2 y 3).

Son valores que fundamentan la UE (Art. 2):

1. El respeto a la dignidad humana, la libertad, la democracia y la igualdad.
2. El Estado de Derecho.
3. El respeto de los derechos humanos.

Para la protección de estos valores el artículo 7 del TUE establece sendos procedimientos que prevén la imposición de sanciones a los Estados Miembros que se encuentren en riesgo de violación grave de los mismos o que hayan incurrido en su vulneración de forma grave y persistente.

Objetivos de la UE (Art. 3 TUE):

1. Promover la paz, los valores de la Unión y el bienestar de sus pueblos.
2. Ofrecer a los ciudadanos de la UE un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores en el que esté garantizada la libre circulación de personas.
3. Establecer un mercado interior y la unión económica y monetaria.
4. Promover sus valores en sus relaciones con el resto del mundo.

El Tratado establece el marco de las relaciones entre la Unión y los Estados Miembros, por una parte, y los nacionales de éstos, por otra. También señala que la UE desarrollará con los países vecinos relaciones preferentes (Art. 8 TUE).

Los principios que rigen las relaciones entre los Estados Miembros y la Unión Europea, (Art. 4 TUE) son los siguientes:

1. Principio de cooperación leal;
2. Respeto: la UE respeta la igualdad de los Estados Miembros ante los Tratados, su identidad nacional y sus funciones esenciales; y,
3. Asistencia mutua.

Los principios relativos a las competencias de la Unión (Art. 5 TUE) que resultan de aplicación son:

1. Principio de atribución de competencias, lo que daría lugar a una delimitación de las mismas;
2. Principio de subsidiaridad, que es la forma de llevar a cabo su ejercicio; y,
3. Principio de proporcionalidad, que reconoce el modo en el ejercicio de las competencias:

Los artículos 13 a 19 del TUE constituyen el Título III, dedicado a las instituciones europeas. Éstas son el Parlamento Europeo, el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión, el Tribunal de Justicia de la UE -TJUE-, el Banco Central Europeo – BCE- y el Tribunal de Cuentas. Este título también se refiere también al Comité Económico y Social, al Comité de las Regiones, órganos que ejercen funciones consultivas (Artículo 13.4 TUE), así como al Alto Representante de la UE para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad (Art. 18 TUE).

Los títulos IV (Art. 20 TUE) y V (Arts. 21-46 TUE) incluyen, respectivamente, las disposiciones sobre las cooperaciones reforzadas y las disposiciones generales relativas a la acción exterior de la Unión y disposiciones específicas relativas a la política exterior y seguridad común (PESC).

El TUE se cierra con un Título VI (Arts. 47 a 55) dedicado a las disposiciones finales que se refieren a: los procedimientos de revisión de los Tratados, las condiciones que los Estados deben cumplir para ser miembros de la Unión, la posibilidad de los Estados de retirarse de la Unión, las normas sobre vigencia territorial y temporal del Tratado, del que forman parte los protocolos y anexos.

1.7 El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) organiza el régimen de funcionamiento de la Unión y determina los ámbitos, la delimitación y las condiciones de ejercicio de sus competencias (Artículo 1.2 TFUE). En la primera parte, referida a los principios, presenta el reparto de competencias y responsabilidades entre la Unión y sus Estados miembros (Artículos 2-6 TFUE). También detalla ciertos objetivos generales que la Unión habrá de tener en cuenta al proceder a definir y ejecutar sus políticas y acciones como la promoción de un nivel de empleo elevado, o la protección del medio ambiente (Arts. 7-17) y establece que el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad rige la aplicación de los tratados. Los artículos 20 a 25 TFUE regulan el estatuto de la ciudadanía de la UE.

A continuación, el TFUE especifica las políticas y acciones de la Unión, diferenciando entre las políticas y acciones internas y la acción exterior de la Unión Europea. Ésta, por otra parte, se desarrolla, en particular, con la asociación de los países y territorios de ultramar (países y territorios no europeos que mantienen relaciones especiales con Dinamarca, Francia, Países Bajos y Reino Unido), cuyo fin es promover su desarrollo económico y social y establecer estrechas relaciones entre estos países y territorios y la UE en su conjunto.

La parte VI del TFUE incluye el Título I, dedicado a las disposiciones institucionales, en las que se regulan las instituciones europeas, los órganos consultivos de la Unión y el Banco Europeo de Inversiones; así como los actos jurídicos de la Unión y los procedimientos de adopción de los actos y otras disposiciones. El título II se refiere a las disposiciones financieras y el título III a las cooperaciones reforzadas.

El TFUE concluye con una Parte VII en la que se recogen disposiciones generales y finales, que tratan sobre las cuestiones siguientes: medios de acción de la Unión Europea, (capacidad jurídica, privilegios e inmunidades de los Estados Miembros, estatuto de los funcionarios, derecho a recabar información y realizar estadísticas, responsabilidad contractual y extracontractual de la UE, sede y régimen lingüístico, arreglo de controversias, protección de los intereses de los Estados, territorios en los que el Tratado se aplica con determinadas condiciones, relaciones con otros tratados (Benelux, Convenios entre Estados miembros y terceros estados), ampliación de competencias no atribuidas al tratado, sanciones a Estados Miembros, ámbito de aplicación temporal y territorial.

2

Ámbito de actuación de la UE

2.1 Ámbito de actuación

La Unión Europea solo puede intervenir en aquellas materias para las que cuente con la autorización de los Estados Miembros, que estén previstas en los Tratados. Éstos especifican quién puede promulgar normas sobre las distintas competencias, bien la UE, o los gobiernos nacionales o bien ambos.

2.2 Principios de actuación

Tres principios determinan el contenido y la forma de la actuación de la UE:

- Principio de atribución: la UE solo tiene la autoridad concedida por los Tratados de la UE sobre las distintas competencias, siempre que hayan sido ratificados por todos los Estados miembros.
- Principio de proporcionalidad: la actuación de la UE no excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.
- Principio de subsidiariedad: en los ámbitos en que pueden actuar tanto los gobiernos nacionales como la UE, esta interviene solo si su actuación es más eficaz.

2.3 Hitos fundamentales en la Unión Europea

Los hitos fundamentales en la evolución de la Unión Europea son los siguientes:

- 9 de Mayo de 1950: Robert Schuman lanza la idea de la "Comunidad Europea del Carbón y del Acero" (CECA), que se concreta mediante la firma del Tratado de París, en abril de 1951. Seis Estados forman parte de ella: República Federal de Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, y Países Bajos. La CECA creó una Asamblea Parlamentaria que se reuniría por primera vez en septiembre de 1952 en Estrasburgo

- 25 de Marzo de 1957: Los Tratados de Roma crean la Comunidad Económica Europea (CEE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom). También crean la Asamblea de las Comunidades Europeas, competente, desde ese momento, para la CECA, la CEE y Euratom. Nace el Parlamento Europeo. Sus miembros son designados por sus parlamentos nacionales. Se reunió por primera vez en marzo de 1958 en Estrasburgo. Contaba con 142 miembros.
- Julio de 1979: Primera sesión del Parlamento elegido. El nuevo hemiciclo del Palacio de Europa de Estrasburgo acogió a 410 parlamentarios de 9 Estados miembros.
- Febrero de 1984: El Parlamento aprueba un proyecto de Tratado constitutivo de la Unión Europea, iniciativa que impulsó el Acta Única Europea.
- Enero de 1986: España y Portugal se adhieren a la Comunidad Europea.
- Febrero de 1986: Firma del Acta Única Europea que prevé, antes del 31 de diciembre de 1992, la conformación de un espacio sin fronteras interiores en el que esté garantizada la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.
- Noviembre de 1993: El 1 de noviembre entró en vigor el Tratado de Maastrich también denominado Tratado de la Unión Europea (TUE). Es, junto al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, uno de los tratados fundacionales de la Unión Europea. Firmado en la ciudad neerlandesa de Maastricht, el día 7 de febrero de 1992, entró en vigor el 1 de noviembre de 1993 y fue concebido como la culminación política de un conjunto normativo, vinculante para todos los Estados miembros de la Unión Europea, tanto para los futuros miembros como para los estados firmantes en el momento del tratado.
- Marzo 1995: El Acuerdo de Schengen entró en vigor, por el que varios países de Europa suprimieron los controles en las fronteras interiores (entre esos países) y trasladaron esos controles a las fronteras exteriores (con terceros países).
- Mayo 1999: Entró en vigor el Tratado de Ámsterdam, cuyo objetivo fundamental era el de crear un espacio de libertad, seguridad y justicia común. Sus prioridades fueron empleo, libre circulación de ciudadanos, justicia, política exterior y de seguridad común, y reforma institucional para afrontar el ingreso de nuevos miembros. Todos estos asuntos habían quedado pendientes en el Tratado de Maastricht.
- Diciembre de 2000 se celebró el Consejo Europeo de Niza, en el que los Quince dan su aprobación al Tratado de Niza que prevé reformas institucionales necesarias para la ampliación, decidiendo convocar una nueva Conferencia Intergubernamental en el año 2004.
- La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea fue aprobada por las tres instituciones comunitarias (Parlamento Europeo, Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea), el día 7 de diciembre de 2000 en Niza. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea es un documento que contiene una relación de derechos humanos. Una versión revisada de la Carta fue aprobada el día 12 de diciembre de 2007, en Estrasburgo, antes

de la firma del Tratado de Lisboa. Una vez que se ratificó éste, la Carta se convirtió en legalmente vinculante para todos los países con algunas excepciones para Polonia y el Reino Unido.
- Enero de 2002: Entra en circulación el Euro que sustituye a las divisas nacionales de doce Estados Miembros (Dinamarca, Reino Unido y Suecia conservaron sus monedas nacionales).
- Diciembre de 2009: Con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, la Unión Europea se dotó de personalidad jurídica. Además, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea adquiere valor jurídico vinculante. El Tratado concede al Parlamento un mayor poder legislativo, presupuestario y de control sobre las otras instituciones. La codecision -junto con el voto por mayoría cualificada del Consejo- se convierte en el procedimiento legislativo ordinario para la adopción de las leyes europeas y se extiende a la casi totalidad de los ámbitos de competencia de la Unión Europea
- Junio de 2016: Reino Unido decide mediante referéndum, salir de la Unión Europea, lo que se ha conocido como Brexit, y cuya incertidumbre sobre la forma de llevarse a cabo se extiende a día de hoy.

2.4 La transformación de la UE: de zona de libre cambio a unión aduanera; a mercado común; a armonizar políticas económicas

La Unión Aduanera de la Unión Europea significa:

- Ausencia de derechos de aduana en las fronteras entre los países miembros de la UE;
- Derechos de aduanas comunes sobre las importaciones procedentes de fuera de la UE;
- Normas de origen comunes para los productos importados de fuera de la UE; y,
- Una definición común del valor en aduana.

El acuerdo sobre estos cuatros principios entre los seis países fundadores (Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Luxemburgo y Países Bajos) permitió completar la Unión Aduanera el día 1 de julio de 1968, año y medio antes de lo previsto en el Tratado de Roma.

A partir de esa fecha se empezó a elaborar una legislación aduanera comunitaria para asegurar la aplicación de las mismas normas a todas las importaciones en la UE. Se estableció un marco jurídico sobre aspectos importantes como:

- Aplicación uniforme del arancel común en todas las fronteras exteriores de la UE;
- Enfoque común de los regímenes de depósito aduanero;
- Facilitación de los movimientos de mercancías en «tránsito aduanero»;

– Sustitución de la amplia variedad de documentos aduaneros por un documento único administrativo (DUA).

Todos estos asuntos fueron objeto de regulación en un solo acto legislativo, el denominado Código Aduanero Comunitario, adoptado en 1992, que ha sido objeto de múltiples modificaciones, como se verá más adelante.

De forma básica se puede afirmar que la fiscalidad relativa a personas físicas y a las sociedades es de competencia, principalmente, de cada Estado Miembro. Sin embargo, el ejercicio de dichas competencias, según las normas de la UE, no debe crear barreras u obstáculos a la libre circulación en Europa. Tanto las personas que obtienen rentas en más de un Estado miembro de la UE, como las empresas que llevan a cabo su actividad económica en otros países, pueden tener que pagar impuestos en dos o más países, y hacer frente a ciertas complejidades administrativas. Es cierto que entre la mayoría de los países de la UE se han firmado Convenios para evitar la doble imposición (CDIs), ahora bien, estos CDIs no siempre contemplan todos los impuestos y situaciones transfronterizas, ni se aplican de manera eficaz en la práctica, ni eliminan completamente la doble imposición. Para resolver estos problemas, la Comisión estudia diversos procedimientos, como proponer soluciones coordinadas a los gobiernos o emprender acciones legales, si es preciso, en caso de discriminación o de vulneración de la normativa europea.

Desde el punto de la vista de la fiscalidad indirecta, el mercado único permite el libre intercambio de bienes y servicios a través de las fronteras interiores de la UE. Para facilitar las actividades de las empresas, y evitar que se distorsione la competencia entre ellas, los países de la UE han acordado armonizar las normas sobre el gravamen de la adquisición de bienes y prestación de servicios.

Se han establecido unos tipos impositivos mínimos para el IVA y los Impuestos Especiales, así como una serie de normas sobre la aplicación de estos impuestos. Si lo desean, los Estados miembros son libres de aplicar tipos superiores a los mínimos europeos, siempre que se encuentren en la banda de tipos previstos por la UE.

En la actualidad, la Comisión trabaja para reformar el sistema del IVA de la UE, con el fin de que sea más sencillo, más impermeable al fraude y más eficaz en los ingresos que pone a disposición de las haciendas nacionales.

2.5 Los fines fiscales de la UE

Los artículos del TFUE que se refieren a la fiscalidad son los siguientes:

– el capítulo sobre disposiciones fiscales (artículos 110 a 113) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), relativo a la armonización de la legislación en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos;
– el capítulo sobre la aproximación de las legislaciones (artículos 114 a 118 del TFUE), que cubre los impuestos que tienen efectos indirectos en la creación

del mercado interior, según el cual las disposiciones fiscales no estarán sujetas al procedimiento legislativo ordinario;
- otras disposiciones relativas a la política fiscal, se encuentran en referencia a la libre circulación de personas, servicios y capital (artículos 45 a 66 del TFUE), al medio ambiente (artículos 191 a 192 del TFUE) y a la competencia (artículos 107 a 109 del TFUE.

Puede aplicarse la cooperación reforzada (artículos 326 a 334 del TFUE) a los asuntos fiscales. La principal característica de las disposiciones fiscales de la Unión en lo relativo a la adopción de actos legislativos es el hecho de que el Consejo decide por unanimidad a partir de una propuesta de la Comisión, y se consulta al Parlamento. Las disposiciones adoptadas en el ámbito fiscal incluyen directivas, que aproximan las disposiciones nacionales, y decisiones del Consejo. Convencida firmemente de que mantener la unanimidad para todas las decisiones relativas a la fiscalidad no ayuda a alcanzar el nivel de coordinación fiscal que Europa necesita, la Comisión ha presentado propuestas para pasar a un voto por mayoría cualificada en determinados ámbitos fiscales. Sin embargo, estas propuestas han sido rechazadas por los Estados miembros.

Entre los impuestos directos figuran los Impuestos sobre la renta, el patrimonio y el capital, ya sean personales o corporativos. El Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) no se incluye como tal en las disposiciones de la Unión (en su lugar, la actividad de la Unión en este ámbito se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea). La acción de la Unión en cuanto al Impuesto sobre sociedades está más desarrollada, si bien se centra solo en medidas relacionadas con los principios del mercado único y en la propuesta para una base imponible común consolidada en el IS. Los impuestos indirectos son aquellos que no se aplican sobre la renta ni las propiedades. Incluyen el IVA, los Impuestos Especiales, Exacciones a la importación e Impuestos sobre la energía y otras tasas medioambientales. Dado que la evolución de las disposiciones de la Unión en materia fiscal está orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de los impuestos indirectos se ha abordado antes y en mayor profundidad que la de los impuestos directos.

La política fiscal en la Unión Europea produce sus efectos en las dos áreas clásicas de la imposición: la fiscalidad directa, que es competencia exclusiva de los Estados miembros, y la fiscalidad indirecta, que afecta a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios en el mercado único. No debemos olvidar la importancia creciente del control de la evasión fiscal y, por ello, la labor armonizadora de la UE en el área de asistencia y cooperación administrativa.

En materia de fiscalidad directa, la UE ha establecido algunas normas armonizadoras para la fiscalidad de las sociedades y la tributación personal, y los Estados Miembros han traspuesto las medidas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición. El principal cometido de la UE en cuanto al impuesto de sociedades y el impuesto sobre la renta es garantizar que se respeten los principios de no discriminación y libre circulación en el mercado único. Para lograr ese objetivo, cada vez se hace más necesario un enfoque europeo coordinado entre todos los países

miembros que también permita hacer frente a retos comunes como la evasión fiscal. En concreto, se puede citar un plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas (17 de junio de 2015) en el que se describen varias iniciativas para hacer frente a la elusión fiscal, garantizar unos ingresos sostenibles y mejorar el entorno empresarial en el mercado único. En el plan de acción se describen cuatro objetivos orientativos:

a. restablecer el vínculo entre la fiscalidad y la localización geográfica de la actividad económica;
b. garantizar que los Estados miembros puedan evaluar correctamente las actividades de las empresas en su territorio;
c. crear en la Unión un entorno relativo al impuesto sobre sociedades que sea competitivo y favorable al crecimiento;
d. proteger el mercado único y garantizar un enfoque firme de la Unión respecto a los problemas externos ligados al impuesto sobre sociedades, incluidas medidas para la aplicación de la iniciativa de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, hacer frente a jurisdicciones fiscales no cooperativas y aumentar la transparencia fiscal.

En octubre de 2016, la Comisión propuso relanzar la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS).

Con respecto a la fiscalidad indirecta, la UE coordina y armoniza las leyes relativas al Impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los Impuestos especiales (IIEE). Esta garantiza que la competitividad del mercado interno no se vea distorsionada por las variaciones de los tipos de fiscalidad indirecta y por los sistemas que ofrezcan a las empresas de un país ventajas desleales sobre otros. En el caso del IVA e IIEE sobre la gasolina, el tabaco y el alcohol, los 28 gobiernos nacionales han decidido establecer un marco general de normas y tipos mínimos para evitar la distorsión de la competencia entre los países de la UE. En concreto, la Comisión ha previsto un plan de acción sobre el IVA (7 de abril de 2016) que incluye:

a. principios para un futuro régimen único europeo de este impuesto;
b. medidas para combatir el fraude en el IVA;
c. una actualización del marco de fijación de los tipos del IVA;
d. planes para simplificar y modernizar las normas relativas al IVA en el comercio electrónico;
e. un paquete relativo al IVA para pymes.

En lo que se refiere al conjunto de medidas propuestas por la Comisión sobre el IVA en el mercado único digital (1 de diciembre de 2016), trata de modernizar este impuesto en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo. Con este conjunto de medidas se busca reducir los costes de cumplimiento del IVA en que incurren las empresas en las ventas transfronterizas, facilitar el comercio transfronterizo y garantizar una competencia leal para las empresas de la Unión, luchar contra el fraude del IVA y abordar la situación específica de los libros electrónicos, que

actualmente no se benefician de los tipos reducidos. Uno de los principales objetivos de los paquetes de reforma del IVA es poner fin al conocido «fraude en cascada». Las nuevas normas sobre este impuesto deben ser más simples y coherentes, con la creación de un nuevo y definitivo espacio único del IVA de la Unión. En pocas palabras, el nuevo sistema del IVA se ha diseñado de manera que sea más resistente al fraude y acorde con la economía digital y móvil de hoy en día.

El papel de la UE consiste en supervisar las normas fiscales nacionales para garantizar que sean compatibles con las políticas europeas que:

- fomentan el crecimiento económico y la creación de empleo;
- garantizan la libre circulación de mercancías, servicios y capitales en el mercado único de la UE;
- velan por que no se favorezca injustamente a las empresas de un país sobre sus competidores en otros países; y,
- garantizan que los impuestos no discriminen a los consumidores, trabajadores o empresas de otros países de la UE.

Es de gran importancia resaltar que las decisiones fiscales de la UE requieren la unanimidad de todos los Estados miembros. De ese modo se garantiza que se tengan en cuenta los intereses de cada país, pero también supone un cierto freno a la armonización fiscal en la UE.

La UE tampoco interviene a la hora de decidir cómo se gastan los ingresos fiscales en cada Estado miembro. Sin embargo, debido a la creciente interdependencia de las economías de la UE, los países con un gasto muy elevado y que se endeudan en exceso pueden poner en peligro el crecimiento económico de sus vecinos y socavar la estabilidad de la zona del euro. Para minimizar ese riesgo, los países de la UE tratan de coordinar sus políticas económicas y presupuestarias, basándose parcialmente en las recomendaciones de la Comisión y en el control preventivo por la Comisión de la aprobación del gasto público por los Estados Miembros. Algunas de las recomendaciones hacen referencia a las políticas fiscales nacionales para lograr que sean más justas, eficaces y favorables al crecimiento.

La estrategia de la Unión en materia de política fiscal se explica en la Comunicación de la Comisión titulada «Política fiscal en la Unión Europea — Prioridades para los próximos años», COM/2001/260/Final. La facultad para introducir, eliminar o ajustar impuestos sigue en manos de los Estados miembros.

Siempre que cumpla las normas de la Unión, cada Estado miembro es libre de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado. En este marco, las principales prioridades de la política fiscal de la Unión son la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude. Una mayor coordinación de las políticas fiscales garantizaría que las políticas de los Estados miembros apoyan objetivos políticos más amplios de la Unión, tal como se define en la Estrategia Europa 2020 para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador y en el Acta del Mercado Único.

3

Principios y libertades que informan el mercado interior

El mercado interior se identifica como el instrumento de la integración económica entre los países miembros, y pretende ser un espacio libre de fronteras y barreras. Se encuentra regulado tanto en el TUE, como en el TFUE. Las bases fundamentales del mismo son las siguientes:

3.1 Base económica

El Informe Cecchini, también conocido con el nombre "El coste de la no Europa", investiga los costes de las distintas barreras no arancelarias para los principales sectores de la economía europea. También calcula los beneficios derivados del establecimiento del mercado único entre los países miembros, presentando los efectos que tendría la instauración del Mercado Común, reconociendo los siguientes:

- originaría un importante crecimiento de la actividad económica que añadiría, en promedio, entre un 4% y un 5% al PIB comunitario;
- Contendría la inflación, disminuyendo los precios al consumidor en torno al 6,1%;
- reduciría los déficit presupuestarios de los estados miembros en torno al 2,2% del PIB;
- Tendría un impacto favorable sobre el comercio exterior evaluable en el 1% del PIB; y,
- Aumento del empleo (1,8 millones puestos nuevos de trabajo)

3.2 Base técnica

El Informe Delors, o Libro Blanco redactado en 1985, definía las 279 medidas legislativas necesarias para la supresión de los obstáculos a los intercambios en la

Comunidad y proponía un calendario para que el mercado interior europeo se consiguiera con fecha 31 de diciembre de 1992, proponiendo medidas con los siguientes objetivos:

- la eliminación de barreras físicas: suprimir los controles de mercancías y personas en las fronteras interiores.
- Eliminación de las barreras técnicas
- eliminación de las barreras fiscales: mediante la armonización del impuesto del IVA y otros impuestos especiales.

3.3. Base jurídica

El Acta Única Europea de 1986, fue la consecuencia lógica del "Libro blanco", estableciendo dos objetivos:

1. Integrar en el Tratado constitutivo la noción de marcado interior; y,
2. Dotarse de un mecanismo de decisión eficaz (mayoría cualificada), sobre estos objetivos.

Cabe resaltar que la mayoría de las medidas previstas en el Libro blanco fueron aprobadas, pero hubo algunas deficiencias, derivadas de que la legislación no había sido adoptada por el Derecho interno de algunos países miembros o adoptada de forma inadecuada. Además a veces las Administraciones nacionales aplicaron erróneamente las normas comunitarias, omitiendo algunas disposiciones o interpretando incorrectamente las llamadas cuatro libertades fundamentales.

Las libertades fundamentales son las siguientes:

1. *Libre circulación de mercancías*. Se encuentra en la base de la Unión Aduanera, cuya finalidad es la ausencia de fronteras interiores. La libre circulación se aplica no sólo a las mercancías "originarias" de los Estados Miembros, sino, también, a las mercancías que han entrado en el territorio comunitario habiendo cumplido todas las formalidades aduaneras exigidas para ello. La libre circulación de mercancías puede prohibirse o restringirse por razones de orden público, moral o seguridad pública; también, para la protección de la salud y vida de las personas y animales, la preservación de la flora, para la protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional, o para la protección de la propiedad industrial y comercial. Pero en ningún caso han de constituir un medio de discriminación arbitraria, ni un modo encubierto de restricción indebida o ilícita de la libertad de comercio y libre competencia. En el ámbito de la agricultura hay que tener en cuenta que la circulación de los productos agrícolas se rige por las normas de la Política Agrícola Comunitaria que restringen en gran medida la libre circulación de mercancías.

2. *Libre circulación de personas*. Es la base de la ciudadanía de la Unión. Consiste en la posibilidad de desplazamiento y residencia de los nacionales de los Estados

miembros de un Estado a otro para desarrollar una actividad económica (con la reserva de los empleos en la Administraciones Públicas) e implica, consecuentemente, la prohibición de todo trato discriminatorio por razón de la nacionalidad. Las únicas limitaciones generales a esta libertad son las que se justifiquen por razones de orden público, seguridad y salud pública. Se expresa a través del espacio de libertad, seguridad y justicia exento de fronteras internas. La supresión de las fronteras internas implica una gestión reforzada de las fronteras externas de la Unión así como la regularización de la entrada y la residencia de personas de países extracomunitarios a través de medidas como la política común de asilo e inmigración

3. *Libre circulación en la prestación de servicios*. Se consideran como servicios las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración y que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, personas o capitales. No caben más limitaciones a esta libertad que las basadas en razones de orden público, seguridad y salud pública; también, puede prohibirse la prestación de un servicio que implique ejercicio de autoridad pública y, por el TJUE, se ha aceptado que los Estados miembros puedan tomar medidas por razones de interés general, con el fin de proteger a los usuarios del servicio o a los que puedan resultar afectados por su prestación. La libertad de establecimiento incluye el derecho a emprender y ejercer actividades como trabajadores por cuenta propia y a establecer y administrar empresas, para ejercer actividades permanentes y de carácter estable y continuado, en las mismas condiciones previstas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios ciudadanos.

4. *Libre circulación de capitales*. Abarca desde los movimientos de capitales que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, hasta la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Hace más efectiva las demás libertades. El TFUE prevé la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países. El principio fue directamente aplicable, es decir, no requirió la adopción de más normativas ni a escala de la UE, ni por los Estados miembros.

El quebrantamiento de las barreras técnicas, descansa en los siguientes principios:

- no discriminación, el art 18 TFUE prohíbe "toda discriminación por razones de nacionalidad", es decir, está prohibido tanto el tratamiento diferente por razón de nacionalidad o similar, como el l tratamiento diferenciado entre la mercancía importada y la mercancía nacional.
- reconocimiento mutuo, igualdad de efectos entre las legislaciones de los Estados Miembros, garantizando la libre circulación de mercancías y servicios, no siendo necesaria la armonización legislativa entre los estados miembros; así el producto adquirido o producido en un Estado Miembro, no puede recibir un trato diferente al nacional.

– armonización legislativa, el artículo 101 del TFUE prevé "la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común". Este mecanismo se traduce en la aprobación de las Directivas por las instituciones comunitarias, que después son traspuestas por los Estamos Miembros.

3.4 Los desequilibrios en el mercado interior europeo y el papel de la Unión Económica y Monetaria

Como ya se indicó, en el Libro Blanco se identicaron ciertos desequilibrios en la adopción de las medidas previstas para la consecución del mercado interior. Estos desequilibrios en materia fiscal, social y laboral han ido exigiendo una cierta armonización en dichas materias, por ejemplo: sobre el Impuesto sobre la renta de sociedades, puesto que las empresas se ven sometidas a diferentes regímenes de los distintos países miembros. La UE también ha experimentado considerables desequilibrios macroeconómicos (acentuado los efectos negativos de la crisis financiera de 2008) e importantes divergencias en términos de competitividad (que han impedido la aplicación efectiva de medidas comunes en materia de política monetaria). En 2011, se creó el procedimiento de desequilibrio macroeconómico (PDM), que es un mecanismo de supervisión y ejecución que tiene por objeto prevenir y corregir los desequilibrios macroeconómicos en la Unión Europea. Dicha supervisión se basa en los siguientes elementos:

1. *Informe sobre el mecanismo de alerta*, elaborado por la Comisión y basado en un cuadro de indicadores y umbrales. Los indicadores del cuadro se refieren a:

- desequilibrios externos (cuentas corrientes, posición de inversión internacional neta, tipo de cambio efectivo real, variación de las cuotas de exportación y costes laborales unitarios).
- -desequilibrios internos (precios de la vivienda, flujo de crédito del sector privado, deuda del sector privado, deuda pública, tasa de desempleo y variación de los pasivos del sector financiero, así como otros indicadores relativos al empleo y el desempleo).

Para cada uno de los indicadores se ha establecido un umbral que señala la posible aparición de un problema específico; algunos umbrales son diferentes para los Estados miembros de la zona Euro y los no pertenecientes a dicha zona. Si un Estado Miembro supera varios umbrales, la Comisión lleva a cabo un examen exhaustivo, es decir, un análisis económico más minucioso para determinar si es probable que aparezcan desequilibrios macroeconómicos o si éstos ya existen, y si se han corregido dichos desequilibrios.

2. *Recomendaciones preventivas*. Si a tenor de los resultados del examen exhaustivo, la Comisión llega a la conclusión de que existen desequilibrios macroeconómicos, debe informar al Parlamento, al Consejo y al Eurogrupo. El Consejo, sobre la base de una recomendación de la Comisión, puede dirigir las recomendaciones

necesarias al Estado Miembro de que se trate, de conformidad con el procedimiento contemplado en el artículo 121.2 del TFUE. Estas recomendaciones preventivas del PDM forman parte de las recomendaciones específicas por país que el Consejo dirige todos los años en julio a cada Estado miembro como parte del Semestre Europeo.

3. *Recomendaciones de correcciones* en el marco del procedimiento de desequilibrio excesivo. Si, a tenor del examen exhaustivo, la Comisión concluye que el Estado miembro en cuestión presenta desequilibrios excesivos, debe informar al Parlamento, al Consejo, al Eurogrupo, a las Autoridades Europeas de Supervisión pertinentes y a la Junta Europea de Riesgo Sistémico (JERS). El Consejo, sobre la base de una recomendación de la Comisión, puede adoptar, de conformidad con el artículo 121. 4 del TFUE, una recomendación en la que constate la existencia de un desequilibrio excesivo y recomiende al Estado miembro de que tome medidas correctoras. La recomendación del Consejo debe determinar la naturaleza y repercusiones de los desequilibrios y especificar un conjunto de recomendaciones de actuación que deberán seguirse.

4. *Planes de medidas correctoras*. Todo Estado Miembro que sea objeto de un procedimiento de desequilibrio excesivo debe presentar un plan de medidas correctoras dentro del plazo que se determine en la recomendación del Consejo. Sobre la base de un informe de la Comisión, el Consejo debe valorar el plan de medidas correctoras en los dos meses siguientes a su presentación.

5. *Evaluación de las medidas correctoras*. Sobre la base de un informe de la Comisión, el Consejo debe valorar si el Estado miembro en cuestión ha tomado las medidas correctoras recomendadas. Si considera que el Estado miembro no ha tomado tales medidas, el Consejo, partiendo de una recomendación de la Comisión, debe adoptar una decisión (basada en una votación por mayoría cualificada inversa) en la que se constate el incumplimiento, junto con una recomendación en la que se fijen nuevos plazos para la adopción de medidas correctoras. En este caso, el Consejo debe informar al Consejo Europeo.

6. *Posibles sanciones económicas*. Los Estados Miembros pertenecientes a la Eurozona que no atiendan a las recomendaciones elaboradas en el marco del procedimiento de desequilibrio excesivo pueden ser objeto de sanciones graduales, que van desde un depósito con intereses hasta multas anuales. El importe del depósito con intereses o de la multa debe ser equivalente al 0,1% del PIB nacional.

Desde la implantación del PDM en 2012, en lo que a número de Estados miembros respecta, se han obtenido los siguientes resultados:

- Los que son objeto de un examen exhaustivo pasaron de doce en 2012 a diecinueve en 2016 para bajar esta cifra a doce en 2018;
- Los que se estima que experimentan desequilibrios aumentaron entre 2012 y 2015, pasando de doce a dieciséis, pero en 2018 se han quedado en once;

- Los que se estima que experimentan desequilibrios excesivos, de los cuales no había ninguno en 2012, eran seis en 2017, pero en 2018 se han reducido a tres.

La Comisión todavía no ha propuesto el inicio de procedimiento de desequilibrio excesivo alguno, y ello a pesar de que el Consejo y el Banco Central Europeo han pedido que se utilice plenamente dicho procedimiento, aplicando cuando corresponda el componente corrector. Todos los Estados Miembros con desequilibrios son objeto de un seguimiento específico, más estricto si se trata de países con desequilibrios excesivos, el cual implica diálogos con las autoridades nacionales, misiones de expertos e informes periódicos de evolución. Todo ello debería asimismo contribuir al seguimiento de la aplicación de las recomendaciones específicas por país en los Estados miembros en cuestión. En 2017 la Comisión, basándose en los exámenes exhaustivos, concluyó que:

- Seis Estados miembros experimentan desequilibrios macroeconómicos excesivos: Bulgaria, Francia, Croacia, Italia, Chipre y Portugal;
- Otros seis Estados miembros experimentan desequilibrios macroeconómicos: Alemania, Irlanda, España, Países Bajos, Eslovenia y Suecia;
- Quince Estados miembros se encuentran en peligro de experimentar desequilibrios macroeconómicos: Bélgica, Chequia, Dinamarca, Estonia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Hungría, Malta, Austria, Polonia, Rumanía, Eslovaquia, Finlandia y Reino Unido, y
- Un Estado miembro, Grecia, es objeto de supervisión dentro de un programa de ajuste macroeconómico.

Esta situación, entre otras razones, lleva al nuevo Libro blanco sobre el futuro de la Unión Europea a evaluar cinco escenarios futuros, son:

- Escenario 1: Seguir igual - La UE de los 28 se centra en el cumplimiento de su programa de reformas de acuerdo con el espíritu de las orientaciones de la Comisión de 2014.
- Escenario 2: Solo el mercado único - La UE de los 28 se centra gradualmente en el mercado único al no alcanzarse acuerdos por los Estados Miembros en un número creciente de asuntos. Esta situación implicaría en 2025:
  - El cruce de fronteras con fines de negocio o turismo resulta difícil debido a los controles regulares efectuados.
  - Encontrar un trabajo en el extranjero también es más complicado y la transferencia de los derechos de pensión a otro Estado miembro no está garantizada. Las personas que se pongan enfermas en el extranjero se enfrentan a elevadas facturas médicas.
  - Los europeos son reacios a utilizar automóviles conectados, debido a la falta de normas jurídicas y técnicas comunes en la UE.
- Escenario 3: Los que desean hacer más, hacen más - La UE de los 28 sigue funcionando como en la actualidad, pero permite a los Estados miembros

que lo deseen una mayor colaboración en ámbitos específicos, como la defensa, la seguridad interior o los asuntos sociales. Surgen una o varias «coaliciones de voluntades». En 2025, ello implicaría que:

- 15 Estados miembros establecen un cuerpo de agentes de policía y fiscales para luchar contra las actividades delictivas transfronterizas. Se intercambia inmediatamente la información en materia de seguridad, puesto que las bases de datos están plenamente interconectadas.
- Los vehículos conectados se utilizan ampliamente en 12 Estados miembros, que han acordado armonizar sus normas técnicas y su legislación en materia de responsabilidad.

- Escenario 4: Hacer menos pero de forma más eficiente - La UE de los 28 centra su atención en aumentar y acelerar los logros en los ámbitos de actuación prioritarios que ha elegido, mientras que interviene menos en los que se percibe que no aporta valor añadido. Centra su atención y sus recursos limitados en un número reducido de ámbitos políticos. En 2025, ello implicaría:
  - Una Autoridad Europea de Telecomunicaciones tendrá la facultad de liberar frecuencias para servicios de comunicaciones transfronterizos, como los utilizados por los automóviles conectados. También protegerá los derechos de los usuarios de las redes móviles e internet, en cualquier lugar de la UE.
  - Una nueva Agencia Europea de Lucha contra el Terrorismo ayuda a evitar y prevenir atentados graves mediante el rastreo y la señalización sistemáticos de los sospechosos.
- Escenario 5: Hacer mucho más conjuntamente - Los Estados miembros deciden compartir más competencias, recursos y tomas de decisiones en todos los ámbitos. Las decisiones se adoptan con mayor rapidez a nivel europeo y se aplican con celeridad. En 2025, ello implicaría:
  - Los europeos que desean presentar una queja sobre una propuesta de proyecto de turbina eólica financiado por la UE en su zona tienen dificultades para encontrar a la autoridad responsable, ya que se les remite a las autoridades europeas competentes.
  - Los automóviles conectados pueden conducirse en toda Europa de forma fluida gracias a normas comunes claras a escala de la UE. Los conductores pueden confiar en que una agencia de la UE hará cumplir las normas.

4

Políticas sectoriales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Las políticas sectoriales sirven para reconocer y abordar problemas específicos, que actúan reforzando la acción de los instrumentos generales, articulándolos entre sí y complementándolos con programas de acciones particulares. Las políticas sectoriales de la UE incluyen:

- La política regional y de cohesión;
- La política agrícola común (PAC);
- La política pesquera común;
- La política medioambiental;
- La protección de los consumidores y la salud pública;
- La política de transportes y turismo;
- La política energética;
- Las redes transeuropeas en los sectores del transporte, la energía y las telecomunicaciones;
- La política industrial y de investigación;
- La política social y de empleo;
- La política fiscal;
- Un espacio de libertad, seguridad y justicia; y,
- La cultura, la educación y el deporte

4.1 Política comercial

La Unión Europea es la primera potencia comercial del mundo con el 16,5 % de las importaciones y exportaciones mundiales. El libre comercio entre sus países miembros es uno de los principios en los que se basa. Además, la UE está comprometida con la liberalización del comercio mundial.

El comercio mundial se basa en las normas establecidas por la Organización Mundial del Comercio. Sus normas contribuyen a garantizar que los acuerdos y obligaciones comerciales entre los países sean abiertos y justos.

La política comercial de la UE tiene su objetivo exclusivamente en el territorio de la UE. La Comisión, en nombre de la UE, negocia los acuerdos según las normas de la OMC y colabora estrechamente con los gobiernos nacionales y el Parlamento Europeo. El objetivo es mantener actualizado el sistema mundial y permitirle adaptarse a los cambios que se producen en todo el planeta.

La UE es la primera exportadora mundial de productos manufacturados y servicios. También es el mayor mercado de importación para más de 100 países.

Este sistema simplificado resulta muy beneficioso para los consumidores e inversores tanto europeos como internacionales: tienen un espacio en el que las personas, los bienes, los servicios y los capitales circulan libremente.

La UE negocia acuerdos a través de su red mundial de relaciones comerciales, teniendo un enorme número de socios, sobre todo, a través de los acuerdos de libre comercio. Estas asociaciones fomentan el crecimiento y el empleo para los europeos abriendo nuevos mercados con el resto del mundo. Por ejemplo, las operaciones en los mercados transatlánticos representan unos 2.000 millones de Euros al día.

Con los países más pobres del mundo, la política de la UE se basa en combinar comercio y desarrollo. Reducir los derechos de exportación, apoyar a las pequeñas empresas exportadoras y asesorar para mejorar la gobernanza son solo algunas de las formas en las que comercio y desarrollo pueden juntos contribuir a que los intercambios se traduzcan en crecimiento para los más necesitados.

En cuanto a la política comercial común se habla de una unión aduanera, un armonioso desarrollo comercial mundial y la supresión de restricciones y de barreras arancelarias. No obstante, la creciente y actual guerra de arenceles iniciada por los Estados Unidos de Norteamérica con China y la UE, hace temer el desarrollo armónico del comercio internacional en un futuro.

La Unión Europea quiere garantizar un comercio justo y equitativo en relación con los terceros países. Por ello, estos últimos años la UE viene llevando a cabo una reforma fundamental de las normas esenciales relacionadas con el comercio. Estos son los principales ámbitos que abarcan:

- las inversiones extranjeras directas
- las medidas antidumping
- los instrumentos de defensa comercial

Las nuevas iniciativas legislativas de la UE tienen por objeto proteger a empresas y productores europeos de los daños que pueden causar determinadas prácticas de entidades extranjeras.

En el Consejo Europeo de octubre de 2016, los dirigentes de la UE reiteraron que es preciso hacer frente de manera eficiente y vigorosa a las prácticas comerciales desleales.

La UE está abierta al comercio pero también tiene que proteger sus intereses en relación con la inversión extranjera directa.

1. *Control de las inversiones extranjeras directas*. El 20 de noviembre de 2018, el Consejo alcanzó un acuerdo provisional con el Parlamento Europeo sobre un marco de la UE para el control de las inversiones extranjeras directas (IED). Gracias a ello, en breve la UE podrá coordinar el control de las inversiones de terceros

países en sectores estratégicos, y asegurarse así de que no supongan una amenaza para la seguridad o el orden público.

El objetivo de esta iniciativa legislativa es proteger las tecnologías e intereses europeos clave de las amenazas estratégicas. Se logrará creando a nivel de la UE un marco para el análisis de las inversiones realizadas por terceros países en sectores estratégicos. Los Estados miembros y la Comisión Europea podrán cooperar para determinar las inversiones que podrían afectar a la seguridad y al orden público. En la actualidad, menos de la mitad de los Estados miembros de la UE disponen de legislación en vigor que les permita controlar las inversiones extranjeras directas.

2. *Medidas bilaterales de salvaguardia horizontales*. El 28 de enero de 2019, el Consejo ha adoptado un Reglamento que permite aplicar medidas de salvaguardia para los acuerdos comerciales.

Por el momento, el Reglamento regula los acuerdos de libre comercio de la UE con Japón, Singapur y Vietnam. Podrán añadirse a su ámbito de aplicación nuevos acuerdos comerciales.

El 24 de octubre de 2018, los representantes permanentes ante la UE acordaron la posición del Consejo relativa a las medidas específicas destinadas a proteger determinadas industrias nacionales de un incremento potencialmente perjudicial de las importaciones procedentes de países terceros. Las medidas bilaterales de salvaguardia están vinculadas a acuerdos comerciales y permiten la retirada temporal de las preferencias arancelarias.

3. *Modernización de los instrumentos de defensa comercial de la UE. Metodología antidumping*. El 20 de diciembre de 2017, entraron en vigor las nuevas disposiciones de la UE para ayudar a proteger a la Unión Europea contra las prácticas comerciales desleales. Las disposiciones antidumping de la UE actualizadas se aplicarán a los casos en los que los precios de los productos importados se reducen artificialmente debido a una intervención estatal. Las nuevas normas serán esenciales para que los países con los que la UE comercia vendan sus productos a precios no distorsionados y se respete la competencia justa en el mercado.

4. *Revisión de los instrumentos de defensa comercial*. Las nuevas normas antidumping discurren en paralelo a la revisión más amplia de los instrumentos de defensa comercial (IDC) de la UE. El 8 de junio de 2018 entró en vigor el nuevo Reglamento que moderniza los IDC de la UE. El Reglamento tiene por objeto proteger a los productores de la UE del daño ocasionado por la competencia desleal, garantizando un comercio libre y justo. Incrementa la predictibilidad, transparencia y accesibilidad de los instrumentos de defensa comercial, en particular para las pequeñas y medianas empresas.

El objetivo de la UE es que los instrumentos antidumping y antisubvenciones sean más eficaces y adecuados para proteger a los productores de la UE frente a las prácticas desleales de empresas extranjeras y frente a todo riesgo de represalias. Al mismo tiempo, los importadores deberían beneficiarse de una mayor predictibilidad en lo relativo a la modificación de los tipos de los derechos, lo que

facilitaría la planificación de sus actividades. Todo el sistema sería más transparente y accesible.

4.2 Política fiscal

Como ya se ha indicado, la soberanía fiscal está en manos de los Estados miembros, y la Unión dispone solo de competencias limitadas. Dado que la política fiscal de la Unión está orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de los impuestos indirectos se abordó antes que la de los directos. La lucha contra las perjudiciales evasión y elusión de impuestos se ha convertido recientemente en una prioridad política.

La política fiscal de la UE se encuentra condicionada por la regla de la unanimidad, ya que todos los Estados Miembros deben adoptar por unanimidad las medidas fiscales que vayan a ser aprobadas. La Comisión Europea lleva a cabo la función catalizadora de presentar los proyectos de normas, que serán aprobadas por el Consejo y por el Parlamento Europeo posteriormente.

La estrategia de la Unión Europea en materia de política fiscal se explica en la Comunicación de la Comisión titulada «Política fiscal en la Unión Europea — Prioridades para los próximos años», citada anteriormente. La facultad para introducir, eliminar o ajustar impuestos sigue en manos de los Estados miembros. Siempre que cumpla las normas de la Unión, cada Estado miembro es libre de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado. En este marco, las principales prioridades de la política fiscal de la Unión son la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude. Una mayor coordinación de las políticas fiscales garantizaría que las políticas de los Estados miembros apoyan objetivos políticos más amplios de la Unión, tal como se define en la Estrategia Europa 2020 para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador y en el Acta del Mercado Único.

La Comisión, en su informe anual de actividades sobre fiscalidad, presenta los logros de la Unión y las cuestiones que aún es necesario abordar en este ámbito. A raíz de las revelaciones de la prensa sobre el gran alcance del fenómeno, la lucha contra el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva ha constituido una prioridad política de la actual legislatura (2014-2019). Por otra parte, se ha seguido trabajando en la reforma del marco del impuesto sobre sociedades para que la fiscalidad de las empresas en la Unión sea más justa y se adapte mejor a una economía digital moderna en el mercado interior; la elaboración de un régimen definitivo del IVA ha surgido como otra prioridad política. Algunas de las iniciativas clave han sido:

1. *Un paquete de medidas de transparencia fiscal* (18 de marzo de 2015), cuyo objetivo es mejorar la transparencia y la cooperación entre los Estados miembros en cuanto a sus acuerdos tributarios transfronterizos, derogando la Directiva sobre fiscalidad del ahorro con objeto de racionalizar la legislación sobre el intercambio automático de información, evaluando las posibles nuevas iniciativas en materia

de transparencia, junto con los informes desglosados por país para las multinacionales, revisando el código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas a fin de mejorar su funcionamiento y eficacia, cuantificando mejor el «déficit tributario» (que no puede atribuirse únicamente a la evasión y elusión fiscales) y ejerciendo como precursor para la promoción de una mayor transparencia fiscal a escala internacional. Volveremos sobre este asunto más adelante.

2. *Un plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas* (17 de junio de 2015) en el que se describen varias iniciativas para hacer frente a la elusión fiscal, garantizar unos ingresos sostenibles y mejorar el entorno empresarial en el mercado único. En el plan de acción se describen cuatro objetivos orientativos:

a) restablecer el vínculo entre la fiscalidad y la localización geográfica de la actividad económica;

b) garantizar que los Estados miembros puedan evaluar correctamente las actividades de las empresas en su territorio;

c) crear en la Unión un entorno relativo al impuesto sobre sociedades que sea competitivo y favorable al crecimiento;

d) proteger el mercado único y garantizar un enfoque firme de la Unión respecto a los problemas externos ligados al impuesto sobre sociedades, incluidas medidas para la aplicación de la iniciativa de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, hacer frente a jurisdicciones fiscales no cooperativas y aumentar la transparencia fiscal. En octubre de 2016, la Comisión propuso relanzar la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS).

3. *Un paquete de lucha contra la elusión fiscal* (28 de enero de 2016) que contiene propuestas sobre medidas concretas para evitar la planificación fiscal agresiva, impulsar la transparencia tributaria y establecer la igualdad de condiciones para todas las empresas en la Unión. El paquete incluye tres pilares:

a) garantizar la imposición efectiva en la Unión (a través de la Directiva de lucha contra la elusión fiscal y la recomendación sobre convenios tributarios);

b) aumentar la transparencia fiscal (revisando la Directiva relativa al intercambio automático de información);

c) garantizar la igualdad de condiciones (Comunicación de la Comisión sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva y lista negra de paraísos fiscales).

4. *Un plan de acción sobre el IVA* (7 de abril de 2016) que incluye:

a) principios para un futuro régimen único europeo de este impuesto;

b) medidas para combatir el fraude en el IVA;

c) una actualización del marco de fijación de los tipos del IVA;

d) planes para simplificar y modernizar las normas relativas al IVA en el comercio electrónico;

e) un paquete relativo al IVA para pymes.

5. *El conjunto de medidas sobre el IVA en el mercado único digital* (1 de diciembre de 2016), cuyo objetivo es modernizar este impuesto en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo. Con este conjunto de medidas se busca reducir los costes de cumplimiento del IVA en que incurren las empresas en las ventas transfronterizas, facilitar el comercio transfronterizo y garantizar una competencia leal para las empresas de la Unión, luchar contra el fraude del IVA y abordar la situación específica de los libros electrónicos, que actualmente no se benefician de los tipos reducidos. Uno de los principales objetivos de los paquetes de reforma del IVA es poner fin al conocido «fraude en cascada». Las nuevas normas sobre este impuesto deben ser más simples y coherentes, con la creación de un nuevo y definitivo espacio único del IVA de la Unión. En pocas palabras, el nuevo sistema del IVA se ha diseñado de manera que sea más resistente al fraude y acorde con la economía digital y móvil de hoy en día.

6. *Las iniciativas de equidad fiscal en la era digital* (21 de marzo de 2018), cuyo objetivo es garantizar un sistema tributario justo y eficaz que sea adecuado para el entorno digital, recurrir a propuestas legislativas que permitan aprovechar plenamente la presencia digital, ajustando la definición de «establecimiento permanente», e introducir una definición de «sustancia económica mínima». La propuesta de la Comisión se tendrá también en cuenta en la labor internacional desarrollada en este ámbito, especialmente por parte del G-20 y de la OCDE.

7. El 1 de enero de 2018, entraron en vigor nuevas normas que obligan a los Estados miembros a dar acceso a las autoridades tributarias a los datos recogidos con arreglo a *la legislación contra el blanqueo de capitales*. Las autoridades tributarias nacionales tendrán acceso directo a la información sobre los titulares reales de sociedades, fideicomisos y otras entidades, así como a los registros de diligencia debida con respecto a los clientes de las empresas. Las nuevas normas permitirán a las autoridades tributarias reaccionar de manera rápida y eficiente ante casos de evasión y elusión fiscales, además de combatir los tipos de estructuras que se desvelaron en el caso de los *«Papeles del paraíso»*.

Como parte del objetivo más amplio de mejorar la equidad y eficiencia de los sistemas fiscales de la Unión, el problema concreto de cómo debe gravarse la digitalización ha sido objeto de debate, tanto en la Unión como en los foros internacionales, también en el contexto de las acciones sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE.

En lo que se refiere al Parlamento Europeo, ha apoyado las líneas maestras de los programas de la Comisión en el ámbito de la fiscalidad, siendo la lucha contra el fraude fiscal, la evasión de impuestos y el blanqueo de capitales una prioridad política de la actual legislatura. Sus recomendaciones se han centrado principalmente en el papel de las jurisdicciones fiscales específicas y las instituciones financieras en la planificación fiscal agresiva.

La Resolución del Parlamento sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares (25 de noviembre de 2015) fue el resultado del tra-

bajo de la Comisión Especial sobre Resoluciones Fiscales y Otras Medidas de Naturaleza o Efectos Similares (TAXE 1). El texto llama la atención sobre una clara paradoja: que la libre competencia en materia fiscal y la falta de cooperación entre los Estados miembros han provocado una desvinculación del lugar en que se genera el valor y el lugar en que se gravan los beneficios, lo que genera erosión de la base imponible del impuesto sobre sociedades y pérdidas de ingresos. En esta Resolución, el Parlamento pide:

- una mayor transparencia mediante la puesta en común sistemática de resoluciones e información fiscales y el envío de información a la Comisión, así como la introducción de información pública desglosada por países, por parte de las multinacionales, sobre los beneficios obtenidos, los impuestos abonados y las subvenciones recibidas;
- el fin de los regímenes preferenciales y las divergencias entre sistemas tributarios nacionales, acordando cómo se valoran las transacciones dentro de la misma empresa (precios de transferencia) y definiendo claramente «sustancia económica»;
- una base imponible consolidada común y obligatoria del impuesto sobre sociedades (BICCIS), como respuesta global a los problemas de base imponible del impuesto sobre sociedades;
- un marco para las ayudas estatales relativas a la fiscalidad y orientaciones para la definición de precios de transferencia adecuados; la recuperación de las ayudas estatales ilegales como elemento de disuasión eficaz contra las ayudas estatales ilegales vinculadas a la fiscalidad;
- la reforma del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas a fin de aumentar la transparencia, la rendición de cuentas y la participación del Parlamento Europeo y los Parlamentos nacionales;
- la incorporación de la lucha contra la elusión fiscal en otras políticas y en el comportamiento empresarial, en particular por parte de las empresas multinacionales, los bancos, los proveedores de servicios financieros y los asesores fiscales;
- una mejor protección de los denunciantes de irregularidades.

A la luz de las revelaciones de los «Papeles de Panamá» y «LuxLeaks», que habían puesto claramente de manifiesto la necesidad de incrementar la cooperación y la transparencia, no solo a escala de la Unión sino también mundial, el resultado de las actividades de la Comisión TAXE 1 sentó las bases para el trabajo de la Comisión TAXE 2. Haciendo referencia a las conclusiones de la Comisión TAXE 2, la Resolución del Parlamento de 6 de julio de 2016:

- pide que las sanciones contra las jurisdicciones fiscales no cooperativas incluidas en una lista negra de paraísos fiscales se apliquen también a empresas, bancos y bufetes de abogados y asesores fiscales, con la posibilidad de revocar sus licencias profesionales;

- destaca las consecuencias negativas de las casillas de patentes, utilizadas en la mayoría de los casos por las empresas multinacionales con fines de elusión fiscal;
- reitera las propuestas relativas a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) y a los precios de transferencia, que desempeñan un papel importante en el traslado de beneficios.

La Resolución concluye que las disposiciones en materia de ayudas estatales no siempre se han cumplido y exige acciones para corregir esta situación.

La Comisión de Investigación Encargada de Examinar las Alegaciones de Infracción y de Mala Administración en la Aplicación del Derecho de la Unión en relación con el Blanqueo de Capitales y la Elusión y la Evasión Fiscales (PANA) del Parlamento Europeo parte de la labor en materia de fiscalidad realizada previamente en la legislatura pasada, especialmente en las Resoluciones aprobadas por el Parlamento y preparadas por las Comisiones TAXE 1 y TAXE 2, así como en la Resolución legislativa sobre el aumento de la transparencia, la coordinación y la convergencia en las políticas de tributación de las sociedades, en la que se determinaron retos relativos a la regulación y a la supervisión a la hora de abordar las cuestiones tributarias. La Recomendación del Parlamento de 13 de diciembre de 2017, basada en un informe de la Comisión PANA, hace hincapié en la necesidad de:

- una aplicación rigurosa y un cumplimiento efectivo de la legislación, y mecanismos de seguimiento eficaces, junto con el refuerzo de los instrumentos jurídicos y el liderazgo de la Comisión en la lucha mundial contra la elusión y la evasión fiscales y el blanqueo de capitales;
- una transparencia mayor y real, con la consolidación de la información normalizada de las autoridades y su interconexión, acceso a los registros y creación de nuevos registros;
- unos esfuerzos concertados para la adopción de una lista eficaz y creíble de países y territorios opacos;
- medidas que garanticen la observancia de las normas por parte de jurisdicciones fiscales, contribuyentes e intermediarios;
- la prevención de la elusión y la evasión fiscales y la ocultación de los titulares reales;
- el recurso a los mecanismos de influencia internacional (principio de listas positivas) junto con el apoyo a los países en desarrollo en la lucha contra la elusión fiscal y el blanqueo de capitales;
- instrumentos de protección de los denunciantes de irregularidades;
- la racionalización del funcionamiento de la Unión en lo que atañe a la adopción de normas fiscales; y
- el fortalecimiento de los derechos de investigación del Parlamento Europeo y el rápido seguimiento de las recomendaciones.

El 1 de marzo de 2018, el Parlamento creó una Comisión Especial sobre Delitos Financieros y Evasión y Elusión Fiscales (TAXE 3). Basándose en el trabajo de

sus predecesoras (TAXE 1, TAXE 2 y PANA), esta comisión investiga cuestiones clave como la fiscalidad del sector digital, los programas nacionales de acceso a la nacionalidad y el fraude en materia de IVA.

El objetivo de TAXE 3, la Comisión de Delitos Financieros y Evasión y Elusión Fiscales, era continuar la tarea de las comisiones TAXE, TAXE 2 y PANA, e investigar cuestiones relacionadas con la fiscalidad del sector digital, los programas nacionales de acceso a la nacionalidad y el fraude en materia de IVA.

Su informe final fue aprobado por el Pleno del Parlamento el 26 de marzo de 2019. Hacía hincapié en la necesidad urgente y continua de reformar las normas, de manera que los sistemas internacionales, nacionales y de la Unión sean adecuados para los nuevos retos económicos, sociales y tecnológicos del siglo XXI, y sugería que los actuales sistemas fiscales y métodos contables no estén preparados para seguir esta evolución y garantizar que todos los participantes en el mercado paguen la parte de impuestos que les corresponde.

Los diputados acogieron favorablemente que, durante su último mandato, la Comisión presentara veintiséis propuestas legislativas dirigidas a colmar algunas de las lagunas, mejorar la lucha contra los delitos financieros y la planificación fiscal abusiva y aumentar la eficacia de la recaudación tributaria y la equidad tributaria. Sin embargo, lamentaban profundamente la falta de avances en el Consejo en relación con las principales iniciativas de reforma del impuesto sobre sociedades, que aún no habían concluido debido a la ausencia de voluntad política real.

El 14 de marzo de 2019, el Parlamento aprobó una Resolución sobre el cambio climático – una visión estratégica europea a largo plazo de una economía próspera, moderna, competitiva y climáticamente neutra de conformidad con el Acuerdo de París, en la que celebraba la comunicación de la Comisión en la materia. En dicho texto, respaldaba el objetivo de un nivel de cero emisiones netas de gases de efecto invernadero a más tardar en 2050 y pedía a la Comisión que estudiara diferentes posibilidades de actuación cuanto antes, en particular en lo relativo a la fiscalidad ambiental, a fin de impulsar un cambio de comportamiento.

4.3 Política económica

A lo largo de los años, la Unión ha puesto en marcha una serie de políticas para desarrollar el mercado único. Estas políticas constituyen líneas de actuación que la Unión decide seguir en determinados ámbitos, que afectan directamente a la vida de los ciudadanos y de las empresas con las que se pretende lograr los objetivos generales que se ha fijado la Unión. Agricultura, pesca, medio ambiente, sanidad, derechos de los consumidores, transporte, turismo, energía, industria, investigación, empleo, cultura, educación, deporte, entre otros, son ámbitos en los que la Unión tiene mucho que decir. Como se puede observar, la política económica abarca un amplio abanico de medidas emprendidas por los gobiernos para la gestión de su economía, como la política monetaria, presupuestaria, de creación de empleo, etc.

Quizás por su impacto en la política fiscal de la UE vamos a analizar más detenidamente la Unión Económica y Monetaria (UEM), dado que además conlleva la interdependencia y la estrecha coordinación de las políticas económicas nacionales de los países de la Unión Europea. En el caso de los países de la zona del euro, la política monetaria es competencia del Banco Central Europeo, mientras que los países de fuera de la zona del euro todavía gestionan su propia política monetaria.

Aunque otras políticas económicas siguen siendo responsabilidad de los gobiernos de los países de la UE, estas deben estar estrechamente coordinadas para el funcionamiento óptimo de la UEM.

A partir de 2008, se llevaron a cabo varias reformas a raíz de las dificultades que tuvo la UE (especialmente en la Eurozona) para hacer frente a la crisis económica, financiera y de la deuda soberana, son las siguientes:

1. se reforzó el pacto de estabilidad y crecimiento mediante el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza, que entró en vigor en 2013. Se aprobó el «paquete de seis medidas» (seis leyes) que refuerza el pacto de estabilidad y crecimiento y la supervisión macroeconómica de los países de la UE, al igual que otras dos leyes («paquete de dos medidas») que prevén más coordinación y control en la zona del euro;
2. se creó el Semestre Europeo, un ciclo anual de coordinación de políticas con el objetivo de detectar y abordar desequilibrios macroeconómicos entre países de la UE y supervisar la política presupuestaria. Además, la Comisión analiza las reformas estructurales de cada país de la UE y, posteriormente, publica recomendaciones de medidas para cada país;
3. se creó una unión bancaria integrada que tiene por objeto regular la responsabilidad de supervisión, resolución y financiación a escala de la UE y garantizar que los bancos de la zona del euro cumplan un código normativo único. Los bancos y sus accionistas serán los responsables de las posibles pérdidas en lugar de los contribuyentes.

Los Estados miembros deben llevar a cabo sus políticas económicas con vistas a contribuir a la realización de los objetivos de la Unión. Los Estados tendrán que actuar respetando el principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia. Así, el art. 121.4 TFUE que versa sobre la política económica de un Estado miembro que contradice las orientaciones generales mencionadas en el apartado 2, establece que la Comisión podrá formular una advertencia a dicho Estado.

5

La articulación de las relaciones entre la UE y los Estados Miembros. Los principios que enmarcan dichas relaciones entre Estados Miembros y terceros países.

Antes de definir cómo se vertebran las relaciones entre la UE y los Estados Miembros, es preciso definir al Derecho de la UE como un ordenamiento jurídico autónomo, es decir, su proceso de creación, sus efectos jurídicos y su sistema de impugnación son independientes de los Ordenamientos de sus Estados Miembros, o de otros Ordenamientos jurídicos como el internacional. Ahora bien, la autonomía no impide convivir con el Derecho de los Estados miembros.

El origen del Derecho de la UE se encuentra en el principio de atribución de ejercicio de competencias a la UE. De acuerdo con este principio, la UE sólo puede actuar cuando existe una delegación previa de ejercicio de competencias. Desde el punto de vista de la creación del Derecho, la UE sólo podrá adoptar una normativa comunitaria cuando exista esa delegación previa, una habilitación para que tal norma pueda ser aprobada.

Otra de las características del Derecho de la UE es que es un Derecho complementario del de los Estados miembros. No tiene vocación de sustituir al Derecho de los Estados miembros, sino que colabora con ellos y los complementa en aquellas áreas en las que a la UE se le han otorgado competencias para actuar. La forma en la que interactúan estos Derechos se estructura a través de una serie de principios: primacía, subsidiariedad y proporcionalidad.

Desde el punto de vista de la estructura formal, el Derecho de la UE se conforma básicamente por dos tipos de normas: las normas o actos de Derecho originario y las de Derecho derivado. Antes del Tratado de Lisboa, los pilares intergubernamentales mantenían su propio sistema de creación de normas. Tras el Tratado de Lisboa, sólo la PESC conserva algunas especialidades.

5.1 Derecho originario

El *Derecho originario* es la fuente primaria del Derecho de la UE. Se compone de las normas fundamentales de la UE, esencialmente los Tratados constitutivos de

las comunidades, junto con las normas convencionales que los han modificado a lo largo del tiempo, más los Tratados de adhesión, que firman los miembros que se han ido incorporando.

Este conjunto de normas poseen una dimensión constitucional, es decir, determinan competencias, estructuran las instituciones, distribuyen poderes, etcétera. Son las normas que fijan la estructura y funcionamiento básico de la Unión, por lo que cuentan con supremacía frente a las normas de Derecho derivado, que deberán respetar siempre el contenido y los límites que se establezcan en las normas de Derecho originario.

Desde el punto de vista de su contenido, algunas de estas normas son plenas o de aplicación directa, esto es, crean derechos u obligaciones directamente aplicables a sus destinatarios; mientras que otras simplemente habilitan a las instituciones para crear normas o adoptar actos, de contenido normativo o no normativo, dependiendo de los casos. Por lo que respecta a la fiscalización de su cumplimiento o de su legalidad, al ser normas de Derecho de la UE se sitúan dentro del control jurisdiccional que ejerce el TJUE.

El principio de subsidiariedad: El principio de subsidiariedad es fundamental para el funcionamiento de la Unión Europea, especificamente para la toma de decisiones europea. En especial, permite determinar cuándo la UE es competente para legislar, y contribuye a que las decisiones sean adoptadas lo más cerca posible de los ciudadanos. El principio de subsidiariedad se consagra en el artículo 5 del TUE. Figura al lado de otros dos principios también considerados esenciales en la toma de decisiones europea: los principios de atribución y de proporcionalidad. Además, el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad define la aplicación del principio de subsidiariedad. El Tratado de Lisboa, asimismo, ha reforzado considerablemente el principio de subsidiariedad estableciendo varios mecanismos de control con el fin de comprobar su correcta aplicación. El principio de subsidiariedad pretende determinar el nivel de intervención más pertinente en los ámbitos de las competencias compartidas entre la UE y los Estados miembros de la UE. Asimismo, el principio de subsidiariedad trata de acercar a la UE y a sus ciudadanos, asegurando que se adoptan acciones a nivel local cuando es necesario. Sin embargo, el principio de subsidiariedad no significa que una acción siempre deba adoptarse al nivel más próximo a los ciudadanos. El artículo 5 del TUE delimita las competencias entre el nivel de la UE y el de los países de la UE. En primer lugar, hace referencia al principio de atribución según el cual la UE solo dispone de las competencias que le atribuyen los tratados. La subsidiariedad y la proporcionalidad determinan la medida en que la UE puede ejercer las competencias que le confieren los Tratados. En virtud del principio de proporcionalidad, los medios aplicados por la UE para alcanzar los objetivos fijados por los tratados no pueden ir más allá de lo necesario.

En cuanto a sus relaciones con terceros países, se rigen por los principios recogidos en el art. 21.1 TUE: "La acción de la Unión en la escena internacional se basará en los principios que han inspirado su creación, desarrollo y ampliación y que pretende fomentar en el resto del mundo: la democracia, el Estado de Derecho, la universalidad e indivisibilidad de los derechos humanos y de las libertades

fundamentales, el respeto de la dignidad humana, los principios de igualdad y solidaridad y el respeto de los principios de la Carta de las Naciones Unidas y del Derecho internacional".

Las relaciones entre la UE y sus Estados Miembros se articulan por medio de los Tratados de la UE (el TUE, el TFUE y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea), que son acuerdos vinculantes entre la Unión Europea y sus Estados miembros en los que se recogen los principios que informan las relaciones existentes entre la UE y sus miembros.

5.2 Características de las relaciones entre el Derecho de la UE y los Derechos nacionales

Es importante señalar que las relaciones entre el Derecho de la Unión y los derechos nacionales, o los ordenamientos internos de los Estados miembros se caracterizan por:

1. *La primacía del Derecho de la UE sobre las normas internas de los Estados:* el Derecho de la Unión prevale sobre todos los Derechos nacionales de los Estados Miembros. La jurisprudencia sobre esta cuestión se estableció con la sentencia del Tribunal de Justicia en la sentencia "*Costa v. Enel*". En caso de conflicto entre el Derecho de la UE con la norma nacional, se debe tener en cuenta la necesaria colaboración de las instituciones nacionales en la ejecución de dicho Derecho de la UE, que se rige por:

- Deber de colaboración de los Estados Miembros en la aplicación del Derecho de la UE, con carácter activo, cuyo cumplimiento se puede exigir ante el TJUE;
- Los Estados Miembros gozan de autonomía institucional y de procedimiento, puesto que son los competentes para la trasposición de la Directiva. La aplicación del Derecho y el procedimiento aplcable serán los propios del Derecho interno.
- La ejecución se realiza por el Estado en el ejercicio de competencias originarias propias, no se trata de competencias delegadas por la UE.

2. *El principio de efecto directo*: la aplicabilidad directa del Derecho de la Unión implica que este último confiere derechos e impone obligaciones directas a las instituciones de la UE (efecto directo horizontal) y también a los Estados miembros (efecto directo vertical). Las normas de la UE que tienen efecto directo son: los Tratados constitutivos de la Unión, que forman parte del Derecho originario (o Derecho primario) y los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones, que reentren en el Derecho derivado (o secundario).

- Los Reglamentos tienen la particularidad de imponer el mismo Derecho en toda la UE y de ser validos de manera íntegra y uniforme en todos sus Estados Miembros. Son obligatorios en los medios y en los fines así que todos

los países miembros sean sujetos al mismo acto.
- Las Directivas combinan la necesaria unidad del Derecho de la Unión con el mantenimiento de la variedad de las peculiaridades nacionales, o sea, la directiva solo es obligatoria para los Estados Miembros respecto el objetivo que esta propone (es decir los fines), dejando a su elección la forma y los medios para alcanzar los objetivos establecidos por la Unión en el marco del ordenamiento jurídico nacional. De esta manera, los Estados miembros pueden tener en cuenta sus propias peculiaridades nacionales.
- Las Decisiones son el medio por el cual las instituciones de la Unión, en particular el Consejo y la Comisión, ejercen su función ejecutiva.

5.3 Las relaciones entre el Derecho de la UE con el de terceros países

En lo que se refiere a las relaciones entre la UE con terceros países, debe advertirse que los Tratados internacionales concluidos por la UE tienen efecto directo a partir de la entrada en vigor del mismo. Para comprender como se articulan las relaciones entre la Unión y sus miembros es importante mencionar las competencias de la UE hablando del principio de actuación, que establece que la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que permiten a la Unión de concluir con uno o más países terceros u organizaciones internacionales, acuerdos que van a instituir una asociación caracterizada por derechos y obligaciones reciprocas.

Por poner un ejemplo, podemos analizar las relaciones comerciales entre la UE y dos de las más importantes organizaciones internacionales comerciales:

1. *Relaciones entre UE y MERCOSUR:* el MERCOSUR es un área de libre comercio que actualmente incluye Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, habiendo sido recientemente expulsado Venezuela. La historia y el desarrollo de las relaciones entre la Unión Europea y el MERCOSUR se remonta al año 1999, pero fue visto abruptamente interrumpida por la crisis que afectó a Argentina en 2001 y que llevó a una larga suspensión total del diálogo hasta 2010. Después de varias reuniones fallidas, la negociación real se reanudó en 2016 tras el ascenso al poder de los nuevos gobiernos en Brasil y Argentina. El proceso también vio la aceleración tras el lanzamiento de políticas proteccionistas por parte de Estados Unidos con la administración Trump. Desde aquel momento, las negociaciones han visto una cierta aceleración, aunque con cierta interrupción, hasta esta última ronda, cuando se planeó llegar a un acuerdo, pero en su lugar terminó sin avanzar en los puntos más candentes. Sin embargo, el día 28 de junio de 2019, se concluyó el acuerdo tras el consiguiente sacrificio de muchas barreras arancelarias, creando nuevas oportunidades en términos de exportación, negocios e inversión para las empresas de ambos bloques. Se firmó así el acuerdo político que dará lugar a la firma del esperado Tratado de Asociación entre la UE y el Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay). Los intentos de cerrar el acuerdo se han sucedido en los últimos 20 años y si bien las negociaciones estuvieron suspendidas entre 2004 y 2010, en este último año se abrió un proceso que, más allá de sus altibajos, terminó cerrándose de forma positiva.

2. La firma del Tratado vuelve a demostrar el gran interés por los acuerdos de liberalización comercial que existe entre los países partidarios de mantener un sistema económico abierto y basado en reglas estables y predecibles en un contexto de amenazas a la cooperación y crecientes guerras comerciales iniciadas por Trump. También pone de manifiesto que la UE es quien más claramente está liderando esta defensa de las instituciones de cooperación económica, tanto a nivel multilateral (con la propuesta de reforma de la OMC) como preferencial. Este acuerdo UE-Mercosur se suma a los recientemente alcanzados con Japón, Singapur, Canadá, Australia y Vietnam, a los cuales hay que añadir el previamente negociado con Corea y los más de 15 actualmente en fase de negociación.

3. Otro ejemplo importante concierne a las *relaciones entre la UE y los países EFTA*: los Estados que forman parte del EFTA (Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza) junto a los Estados miembros de la UE forman el Espacio Económico Europeo (EEE). Gracias al EEE, aun cuando no sean parte de la UE, los países EFTA forman parte del mercado único, indicado como "mercado interno". Esto es posible debido al proceso de adaptación automática al "*acquis comunitario*" sobre el tema del mercado interior, que extiende a los tres países de la EFTA las "cuatro libertades" de circulación del mercado único (bienes, personas, servicios y capitales), propias de la UE, pero sin transferencia de soberanía y suministro de órganos conjuntos para los procesos de toma de decisiones. Para concluir, podemos terminar diciendo algo de obvio: a la UE, lo que importa más es crecer económicamente, haciendo inversiones en los sectores que entienda sean más interesante, firmando acuerdos competitivos y beneficiosos con otras organizaciones internacionales comerciales como las que hemos brevemente hecho referencia de manera que se produzcan ventajas económicas en la UE tanto a corto, como a largo plazo.

6

Las instituciones básicas de la UE y su papel en relación con la fiscalidad

6.1 Los principios que rigen en las instituciones

El sistema institucional de la UE se regula en los artículos 13 a 19 TUE y se desarrolla en los artículos 223 a 287 TFUE. Dentro de estos órganos debe diferenciarse entre las instituciones, que son los órganos principales, de los órganos consultivos, y otros órganos, que no desarrollan labores consultivas, pero sí gestionan ciertas competencias dentro del organigrama competencial de la Unión Europea como el Defensor del Pueblo, o la OLAF (Oficina Europa de Lucha contra el Fraude), y las agencias, organismos con personalidad propia y con vocación de desarrollar labores técnicas o científicas (Agencia Europea para la Salud, Agencia de los Derechos Fundamentales, Agencia Europea de Defensa, etc.).

Actualmente las instituciones son siete: el Consejo Europeo, el Consejo de la UE, el Parlamento, la Comisión, el Tribunal de Justicia, el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas (art. 13 del TUE). Las instituciones representan intereses concretos: representación de la Unión, intereses nacionales e intereses de los ciudadanos. Se trata de un reparto funcional de intereses, que se situaría a medio camino entre el reparto de poder de los Estados democráticos y el reparto competencial típico de las organizaciones internacionales. Así, el Parlamento de la Unión representa los intereses de los ciudadanos, la Comisión defiende los intereses generales de la Unión, el Consejo, junto con el Consejo Europeo, los intereses propios de los Estados miembros (defensa de los intereses nacionales de los gobiernos), el Tribunal de Justicia defiende el respeto al Derecho de la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas se encarga de supervisar el cumplimiento de las normas financieras, mientras que el Banco Central asume la estabilidad económica.

Los tres principios básicos por los que se regula el funcionamiento del sistema institucional son:

- el principio de atribución de competencias;
- el principio de equilibrio institucional; y,
- el principio de cooperación leal.

Estos tres principios rigen también las relaciones que mantienen los Estados miembros con la Unión, además de las relaciones de las instituciones comunitarias

entre sí.

La UE es una organización internacional, sin potestades originales, sino que los Estados tienen que cederle los poderes y las competencias necesarios para que pueda cumplir con sus funciones. En otras palabras, los Estados deben atribuirle competencias. Así se establece en el artículo 5 del TUE: "La delimitación de competencias de la Unión se rige por el principio de atribución".

El artículo 13.2 del TUE recoge la aplicación al sistema institucional de este principio al establecer que «cada institución actuará dentro de los límites que le confieren los tratados, con arreglo a los procedimientos, condiciones y fines establecidos en ellos». En este caso, la atribución se refiere al funcionamiento de cada una de las instituciones. De acuerdo con este precepto, las instituciones solo pueden llevar a cabo los actos que autorizan los Tratados. Es claro que tal autorización abarca las competencias que expresamente le son atribuidas y aquellas otras que se consideran necesarias para el logro de las competencias que tienen atribuidas.

El principio de equilibrio institucional implica que cada una de las instituciones deberá respetar la competencia de las demás en sus actuaciones, de forma que entre ellas no se interfieran y no invadan unas las competencias de las otras. Desde la perspectiva de funcionamiento interno de cada una de las instituciones, este principio supone que cada institución debe ejercer las compelencias que le han sido atribuidas por los tratados, con los límites y condiciones que estos establezcan.

El principio de cooperación leal rige tanto en las relaciones entre los Estados miembros y la Unión (art. 4 del TUE) como en las relaciones interinstitucionales (art. 13.2 del TUE). En las relaciones entre instituciones, en origen fue un principio deducido por la jurisprudencia comunitaria sobre la base del artículo 295 del TFUE. De acuerdo con este principio, las instituciones deberán colaborar entre ellas y coordinar sus actuaciones en el ejercicio de sus funciones.

6.2 Las Instituciones de la UE

Las instituciones son los órganos principales de la UE sobre los que recae la gestión y organización de las competencias. Los Tratados consideran siete instituciones, identificándose como órganos principales: el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión, el Parlamento, el Tribunal de Justicia, el Tribunal de Cuentas y el Banco Central Europeo.

1. El *Consejo Europeo* se regula en los artículos 235 y 236 del TFUE. El Consejo Europeo está compuesto por los jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, junto con su propio presidente y el presidente de la Comisión. Igualmente puede participar en sus actividades el Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad. Su función es principalmente política, impulsa el desarrollo de la Unión y define las líneas políticas generales de la misma, careciendo de función legislativa alguna. Para cumplir con su función el Consejo Europeo se reunirá dos veces por semes- tre en Bruselas, donde está su sede, salvo que excepcionalmente se establezca otro lugar. El presidente lo nombran los miembros del Consejo Europeo, por mayoría cualificada y su mandato

será de dos años y medio, renovable una sola vez.

2. El *Consejo* es la institución que representa a los Estados miembros y, por tanto, la que expresa los intereses particulares de cada uno de ellos. En él reside el poder legislativo de la Unión, aunque compartido con el Parlamento europeo, al igual que comparte con el Consejo Europeo el poder de decisión política. El Consejo está formado por un representante de cada Estado miembro, con rango ministerial y capacidad para comprometer al Gobierno de dicho Estado y ejercer su derecho de voto. Según el asunto a tratar, acudirá a las reuniones el ministro del ramo de cada Estado. De acuerdo con los tratados, existirán dos formaciones del Consejo: el Consejo de Asuntos Generales y el Consejo de Asuntos Exteriores. La lista de formaciones posibles la completará el Consejo Europeo, en la que se encuentra el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (Ecofin). El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros se encarga de la política de la UE en tres ámbitos principales: política económica, cuestiones fiscales y reglamentación de los servicios financieros. Está formado por los Ministros de Economía y Hacienda de todos los Estados miembros. Ahora éste se centra en la modernización de las normas tributarias aplicables a la economía digital, en la propuesta para la introducción de una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS), en la lucha contra la evasión y fraude fiscal (ATAD) y procura lograr avances en varias propuestas de modernización del IVA.

3. La *Comisión* es la institución que se encarga de representar los intereses de la Unión. La Comisión vela por el cumplimiento de los objetivos de la UE y es garante del desarrollo de los mismos. La naturaleza de sus funciones es política y ejecutiva. La normativa reguladora de la Comisión se encuentra en los artículos 244 a 250 del TFUE. La Comisión se compone de tantos comisarios como Estados miembros, incluidos su presidente y el Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad, que será uno de sus vicepresidentes. Para poder ser elegido miembro de la Comisión el TUE exige que se sea nacional de los Estados miembros, que se cuente con competencia general y compromiso europeo, y que se ofrezca plena garantía de su independencia. Los Estados miembros respetarán esta independencia y no intentarán influir en ellos. La independencia se articula a través de los principios de autoorganización y colegialidad. Ejerce las competencias de iniciativa legislativa; de control o de poder de vigilancia del cumplimiento de las disposiciones de los Tratados y del Derecho derivado; de relaciones exteriores; y, de ejecución del presupuesto y la gestión de los programas. Una de sus funciones más importantes en relación a la materia fiscal es el aseguramiento de que no existan obstáculos para la actividad económica dentro del mercado único, y lucha contra la discriminación fiscal que se pueden dar entre varios sujetos que participan en el tráfico. Suele presentar propuestas y recomendaciones en materia fiscal con el fin de asegurar el funcionamiento correcto del mercado anterior, intentando que las políticas fiscales nacionales sean justas, eficaces y favorables al crecimiento.

4. El *Parlamento Europeo* representa en los tratados el interés de los ciudadanos

de la Unión. El procedimiento electoral se rige por las disposiciones internas de cada uno de los Estados miembros. En la actualidad esta institución se regula en los artículos 223 a 234 del TFUE. Cada Estado miembro tiene atribuido un número de escaños, de un total de 751. El número total de eurodiputados ha ido incrementándose paulatinamente, a medida que se han ido haciendo efectivas cada una de las seis ampliaciones que ha experimentado la Unión, para acoger a los representantes de los ciudadanos de los nuevos Estados miembros. El Parlamento europeo funciona tanto en pleno como en comisiones. Las comisiones, cuya existencia está prevista en el reglamento interno, pueden ser permanentes, especiales o de investigación. Desde el punto de vista fiscal, son conocidos los trabajos de las Comisiones TAXE 1, 2 y 3 sobre fraude fiscal. El parlamento en cuanto en materia fiscal no tiene ninguna potestad sino que tiene una función de naturaleza consultiva. Las principales competencias que tiene atribuidas el Parlamento europeo son la presupuestaria, la legislativa y la de control. Ejerce otras competencias que le son atribuidas a lo largo de los tratados, como la elección de la Comisión, la del Defensor del Pueblo Europeo, o la participación en la firma de acuerdos internacionales, salvo que se trate de acuerdos en el ámbito de política exterior y seguridad común (PESC).

5. El *Tribunal de Justicia de la Unión Europea* interpreta la legislación de la UE para garantizar que se aplique de la misma manera en todos los países miembros y resuelve los litigios entre los gobiernos nacionales y las instituciones europeas. Anula las normas de la UE que no sean válidas y sanciona a las instituciones europeas. Esta institución comprende tres órganos jurisdiccionales: el Tribunal de Justicia, el Tribunal General, y el Tribunal de la Función Pública de la UE. El TJUE ha llevado a cabo una extraordinaria labor de armonización negativa en el ámbito de la fiscalidad en la UE, que ha resultado de gran importancia ante la ausencia de una armonización positiva debida a la regla de la unanimidad en el ámbito fiscal.

6. El *Tribunal de Cuentas* tiene como misión garantizar el control externo de las finanzas públicas de la UE, fiscalizando las cuentas de las instituciones y órganos comunitarios. Se encuentra regulado en los artículos 285 a 287 del TFUE. Su sede está en Luxemburgo. El Tribunal cuenta con autonomía organizativa, desempeña sus funciones fiscalizadoras y consultivas de forma independiente y autónoma, aprobando su propio reglamento interno, decidiendo libremente sobre la organización de su trabajo, la programación de sus actividades de control, el momento y la forma de realizar observaciones, así como la publicidad que desea dar a sus informes especiales y dictámenes. Para el ejercicio de sus funciones de control se constituye en grupos de fiscalización. Las competencias principales del Tribunal de Cuentas son examinar y controlar la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión y de cualquier organismo creado por esta, siempre que dicho examen no se excluya expresamente, así como elaborar anualmente un informe que es enviado a las instituciones de la Unión y publicado en el DOUE.

7. Al *Banco Central Europeo* (BCE) le corresponde en exclusiva autorizar la emisión del Euro, aunque también ejerce funciones consultivas en todo lo relacionado con sus atribuciones, pudiendo emitir dictámenes. Tiene personalidad jurídica y presupuesto propio. El BCE se creó en junio de 1998 como órgano encargado de la gestión de la política monetaria de la Unión. El Tratado de Lisboa lo transformó en institución de la Unión. En la actualidad se encuentra regulado en los artículos 282 a 284 TFUE. Tiene su sede en Frankfurt. El BCE y los 28 bancos centrales nacionales constituyen el sistema europeo de bancos centrales (SEBC). Sin embargo, solo el BCE y los 17 bancos centrales nacionales de los Estados miembros cuya moneda es el Euro constituyen el Eurosistema, y dirigen la política monetaria de la Unión. Los Estados miembros cuya moneda no sea el euro y los bancos centrales de estos mantendrán sus competencias en el ámbito monetario. El SEBC tendrá como objetivo principal mantener la estabilidad de los precios.

8. Existen también una serie de *órganos consultivos*:

El *Comité Económico y Social* (CES) es uno de los órganos de asistencia del Parlamento europeo, de la Comisión y del Consejo, que tiene atribuidas funciones de carácter consultivo. Su función consiste en la necesidad de trasladar al ámbito de la Unión el modelo de organizaciones consultivas existentes en muchos países miembros. Se encuentra regulado desde el artículo 300 al artículo 304 del TFUE. Hay que tener en cuenta que el CES es un órgano deliberante. La emisión de un dictamen esconde tras de sí todo un proceso de deliberación tendente a conseguir un acuerdo que represente a todos los grupos presentes. En cuanto a las materias sobre las que puede deliberar, son prioritariamente aquellas relacionadas con las cuestiones socioeconómicas.

En el *Comité de las Regiones* se encuentra representadas las diferentes regiones y localidades que se pronuncia sobre la elaboración de la legislación comunitaria que afecta a las mismas y en el seno del Comité de las Regiones se encuentra el Comisión de Política Económica (ECON), que se encarga de coordinar los trabajos del Comité de las Regiones en materias como la política industrial, política de PYMES, política económica y monetaria, mercado interior o comercio internacional y aranceles.

7

El concepto de Derecho comunitario. Su interacción con el Derecho de los Estados miembros. Tipos de normas del Derecho Comunitario. Definición del principio de primacía del Derecho de la UE y del principio de efecto directo

7.1 El concepto de Derecho comunitario. Su interacción con el Derecho de los Estados miembros

El Derecho comunitario es un conjunto de normas que regula el funcionamiento de la Unión Europea, y para ello cuenta con recursos humanos, materiales, financieros e instrumentos normativos. La forma correcta de denominarlo es Derecho de la Unión Europea, ya que, a través del Tratado de Lisboa se une la Unión Europea y la Comunidad Europea, para formar lo que hoy conocemos como Unión Europea, la cual se fundamenta en:

- El Tratado de la Unión Europea.
- El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de dos sentencias, Asunto Vand Gend & Loos, y Asunto Costa/Enel, llega a una serie de conclusiones, que permiten determinar los rasgos esenciales de la naturaleza jurídica de la Unión Europea:

- Estructura institucional.
- Transferencia de competencias a las instituciones de la Unión.
- Un ordenamiento jurídico propio, independiente de los ordenamientos de los Estados miembros.
- La aplicabilidad directa del Derecho de la Unión, a través de las cuales se disponen de pleno efecto las disposiciones de la Unión.
- La primacía del Derecho de la Unión, según el cual no puede ser modificado, ni derogado por la legislación nacional, prevaleciendo el Derecho de la Unión en caso de conflicto.

A pesar de que la Unión cuenta con un ordenamiento jurídico autónomo, no quiere decir que sea independiente del resto de ordenamientos de los Estados miembros, sino todo lo contrario. Ambos ordenamientos, se complementan para alcanzar el fin que propone la Unión, que es conseguir los objetivos marcados entre ambos, por lo que se necesita la cooperación de los Estados miembros.

La interacción entre el Derecho de la UE y el de los Estados miembros se realiza a través de una serie de principios:

- Principio de cooperación leal: la Unión y los Estados se respetarán y asistirán mutuamente (Art. 4.3 TUE)
- El principio de democracia: La UE es una democracia representativa, en la que los ciudadanos de los distintos Estados van a estar representados por el Parlamento Europeo, directamente, y por el Consejo Europeo, indirectamente. Con este sistema democrático se quiere proclamar la igualdad de los ciudadanos.
- El principio del respeto a los derechos humanos: elemento básico en las relaciones entre Unión, Estado y ciudadanos. Este respeto a los derechos humanos, se concreta en la Carta Europea de los Derechos Fundamentales, que contiene la formulación jurídica mínima de esos valores y permitirá examinar el comportamiento de cada Estado miembro, así como, el de las instituciones y organismos de la UE. Se dispone de medios para evitar cualquier vulneración de los derechos, mediante sanciones. Tanto este principio, como el democrático, es una exigencia para permanecer en la UE, dada su dimensión interna.
- El principio de igualdad reconoce la igualdad de derechos y obligaciones entre los Estados miembros de la Unión Europea, recogido en el artículo 4.2 TUE.
- El principio del respeto a la identidad nacional de los Estados miembros y a sus funciones esenciales trata del respeto a las funciones esenciales del Estado para garantizar su integridad territorial y seguridad nacional. Los Estados miembros deciden libremente sobre su constitución nacional, su forma de Estado, su lengua, cultura, a la vez que continúan con el cumplimiento de sus obligaciones con la Unión.
- El principio de solidaridad pretende una organización europea de forma coherente y solidaria, las relaciones entre los Estados miembros y sus pueblos. Los Estados deben cumplir con sus obligaciones, y hacer frente a las situaciones que se puedan producir.
- El principio de transparencia y proximidad, con el que se pretende alcanzar una mayor democratización, y acercarse al interés del ciudadano.

Según el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea, la delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución de competencias.

La Unión es una organización internacional formada por Estados democráticos, que dotan de competencias, de forma voluntaria, a la Unión por medio de Tratados. De esta forma se consiguen alcanzar los objetivos comunes. Los Estados

comparten parte de su soberanía con la Unión, delegando sobre las instituciones comunes algunos poderes decisorios, con el fin de tomar decisiones de interés común. Las instituciones de la Unión Europea, solo ejercerán aquellas competencias conferidas por los Tratados, pero tendrán que ser concretas y con un determinado fin.

A través de este principio, la Unión actuará dentro de los límites de las competencias delegadas por los Estados. Mediante el principio de subsidiariedad, la Unión actuará en aquellos casos en los que el objetivo no pueda alcanzarse únicamente por la actuación de los Estados miembros. Según el principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la Unión no excederán de lo necesario para lograr los objetivos de los Tratados.

Dentro de las actuaciones de la Unión, las competencias de la misma podrán ser:

- Competencias exclusivas de la Unión, en este caso los Estados miembros solo podrán actuar si la Unión se lo permite.
- Competencias compartidas, a través de las cuales la Unión y los Estados miembros podrán colaborar conjuntamente, aunque en algunos casos prime el interés de la Unión sobre el de los Estados.
- Por último, se da el caso de la competencia de apoyo o complementación, en los casos en los que el ejercicio de la Unión será complementario, es decir, un apoyo a los Estados miembros en materias de educación, cultura o turismo.

En lo que se refiere a la fiscalidad, la Unión Europea no tiene una actuación directa, en el establecimiento y cobro de impuestos, ya que será cada Estado el que decida cómo, cuándo y cuánto pagarán sus contribuyentes. Las decisiones fiscales de la Unión requieren unanimidad de todos los Estados miembros. Aparece así previsto en los artículos 110 al 113 del TFUE, y en el artículo 325 del TFUE, respecto a la lucha contra el fraude.

En el caso del IVA, y de los Impuestos Especiales, se ha establecido un marco general de normas y tipos mínimos, evitando de este modo, la distorsión de la competencia entre los países, sobre este tema, volveremos más adelante.

7.2 Tipos de normas del Derecho Comunitario. Definición del principio de primacía del Derecho de la UE y del principio de efecto directo

El Derecho de la Unión puede clasificarse en Derecho primario, formado por los Tratados de la Unión, y Derecho derivado o secundario, formado por actos de carácter legislativo y no legislativo.

Los objetivos de los Tratados de la Unión Europea, se alcanzan por medio de distintos tipos de actos legislativos, algunos vinculantes y otros no. Son los siguientes:

- Los reglamentos: son actos vinculantes, y de aplicación directa a todos los Estados miembros de forma íntegra, sin necesidad de una normativa especial de aplicación, de carácter nacional.
- Las directivas: es una ley por la que se obliga a los Estados miembros o a parte de ellos, a alcanzar un objetivo determinado. Para que sean efectivas, deberán incorporarse a un ordenamiento jurídico nacional.
- Las decisiones: son directamente aplicables y obligatorias en todos sus elementos. Como destinatarios, tiene a todos o algunos Estados miembros, grupos de personas e incluso individuos.
- Las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes, y pueden ir destinadas a todos o algunos Estados miembros, otras instituciones, órganos de la Unión Europea.

Estas normas jurídicas emanan de las instituciones que cuentan con una potestad normativa plena. Son:

- El Parlamento Europeo: comparte con el Consejo el poder legislativo y ejerce el control democrático de todas las instituciones de la UE, en especial de la Comisión. Por último, forma con el Consejo la autoridad presupuestaria de la UE, con lo que puede influir en el gasto de la UE.
- El Consejo: adopta legislación europea, en la mayoría de los ámbitos con el Parlamento Europeo. Coordina las políticas de los Estados miembros, desarrolla la política exterior y de seguridad común de la UE, celebra acuerdos internacionales entre la Unión y uno o varios Estados, y comparte con el Parlamento el poder presupuestario.
- La Comisión Europea: tiene cuatro funciones principales, entre las que se encuentran proponer legislación al Parlamento y al Consejo, gestionar y aplicar las políticas europeas y el presupuesto, velar por el cumplimiento de la legislación de la Unión Europea, y por último, representar a la Unión en todo el mundo.

En el caso que entre el Derecho de la Unión y el Derecho de un Estado Miembro haya un conflicto, es decir, cuando una disposición de la UE contradice a una norma del Derecho nacional, serían de aplicación las siguientes fórmulas de resolución del litigio:

- El efecto directo del Derecho de la Unión que confiere una eficacia plena a las disposiciones emitidas por la UE, sobre los Estados miembros, y los ciudadanos de la Unión. Esta aplicabilidad directa, impuesta por el Tribunal de justicia de la Unión Europea, tiene su origen en el caso Vand Gend & Loos, convirtiéndose en uno de los pilares del ordenamiento jurídico de la UE.
- La primacía del Derecho de la Unión sobre el Derecho nacional resuelve un conflicto, si uno cede a favor del otro, es decir, que se le concede primacía al Derecho de la Unión.

A través de ambos principios, se garantiza la prioridad y validez del Derecho de la Unión.

8

Las especialidades del Derecho tributario en la UE. Tipos de armonización fiscal. Definición de armonización negativa

8.1 Las especialidades del Derecho tributario de la UE

En el ámbito del Derecho de la UE nos encontramos con los distintos campos de incidencia en materia tributaria:

- Armonización fiscal europea, que intenta aproximar las legislaciones tributarias de los distintos Estados Miembros en determinadas materias;
- Recursos comunitarios de naturaleza tributaria, como fuente de financiación de la UE;
- Cooperación en la aplicación de los tributos impuesta a los Estados miembros por las instituciones comunitarias. Este tercer campo de incidencia del Derecho Comunitario, es decir, estos deberes de colaboración entre la Administraciones tributarias a veces afectan a tributos propios comunitarios y en ocasiones a impuestos estatales armonizados, con lo cual en muchos casos esta labor de cooperación administrativa podría quedar incluida en algunos de los dos ámbitos señalados anteriormente, o sea, en el de los recursos propios de naturaleza tributaria o en el de armonización fiscal.

En el ámbito del Derecho tributario de la UE, podemos comprobar como la Ley General Tributaria, al enumerar las fuentes del Ordenamiento tributario establece en su artículo 7 que las tributos se "*regirán por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria*" y sigue diciendo "*por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria*". Se viene así a reconocer el carácter de fuente del Derecho Tributario al

Derecho europeo originario (el que surge de los Tratados) y derivado (el que surge de la aprobación de normas por parte de las instituciones comunitarias.

A partir de esto se observa como los principios surgidos en el Derecho de la UE han sido recogidos en los preceptos de la LGT, por lo que nos encontramos con los siguientes principios comunitarios con incidencia tributaria:

a. El principio de proporcionalidad: el TJUE articuló dicho principio en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto;
b. El principio de no discriminación: el Tratado prohíbe "toda discriminación por razón de la nacionalidad";
c. La claridad y transparencia en la determinación de derechos y deberes;
d. La confianza legítima; y,
e. La equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos.

También cabe hacer referencia a un capítulo del TFUE titulado "disposiciones fiscales", que se refiere a las *"normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones*". Algunas de estas disposiciones con incidencia fiscal son las siguientes:

a. Las exacciones de efecto equivalente a los Derechos de aduana. El TFUE considera fundamental para la consecución de un verdadero mercado interior la libre circulación de mercancías, que requiere constituir en el espacio integrado una unión aduanera.
b. Las prohibiciones de tributos internos discriminatorios y protectores. El artículo 110 TFUE prohíbe tanto la discriminación tributaria de productos similares como el proteccionismo fiscal de productos concurrentes.
c. La ayuda de estado incompatible con el mercado común. Con arreglo al artículo 107 TFUE, cualquier ayuda (incluida fiscal) concedida por un Estado miembro que falsee o amenace falsear a competencia, será incompatible con el mercado común.

8.2 Tipos de armonización en la imposición.

La Unión Europea no tiene competencias para imponer y recaudar impuestos, ya que dicho ejercicio corresponde a los países de la UE. La política fiscal de la UE se centra principalmente en el buen funcionamiento del mercado único, es decir, en garantizar que no se introduzcan trabas fiscales en la actividad económica transfronteriza y en evitar distorsiones de la competencia. Asimismo, trata de garantizar que los ciudadanos y las empresas no tengan dificultades con cuestiones de doble imposición, distorsión de la competencia, reclamaciones de devolución de impuestos y obtención de información sobre normas fiscales en relación con otros países de la UE.

Los esfuerzos de armonización de la UE se han centrado principalmente en la legislación de la fiscalidad aplicable a bienes y servicios (impuestos indirectos,

como el impuesto sobre el valor añadido (IVA) e impuestos especiales que gravan productos energéticos, electricidad, alcohol y labores del tabaco) en lugar de la fiscalidad aplicable a ingresos y beneficios (impuestos directos). No obstante, se ha logrado avanzar en el desarrollo de medidas para luchar contra la evasión fiscal y en la cooperación administrativa entre las Administraciones fiscales.

Los artículos 110 a 113 TFUE recogen disposiciones concretas sobre fiscalidad. Se necesita el acuerdo unánime de todos los países de la UE en el Consejo para adoptar legislación armonizada sobre fiscalidad, factor que ha tendido a actuar como un freno para la adopción de normas comunes. En consecuencia, se recomendó una mayor cooperación entre los países a través de la cooperación reforzada en la toma de decisiones fiscales, abandonando en un futuro la unanimidad. Además, se están utilizando cada vez más los planteamientos no vinculantes, como las recomendaciones, para conseguir la coordinación necesaria en el ámbito fiscal.

La cooperación reforzada es un procedimiento que permite que un mínimo de nueve países de la UE establezcan una integración o cooperación avanzada en un ámbito de las estructuras europeas sin la participación de los demás países de la UE. De este modo, pueden progresar según ritmos u objetivos diferentes a los establecidos para aquellos que no participan en la cooperación reforzada. Este procedimiento está diseñado para superar la parálisis, cuando una propuesta es bloqueada por un único país o por un pequeño grupo de países que no desean participar en la iniciativa. Sin embargo, no permite una ampliación de las competencias más allá de las recogidas en los tratados europeos. La autorización para proceder con la cooperación reforzada la concede el Consejo, a propuesta de la Comisión y después de obtener el consentimiento del Parlamento Europeo.

La Comisión Europea no considera que la armonización generalizada de los regímenes fiscales de los países de la UE sea necesaria en tanto en cuanto no se obstaculice el establecimiento y el funcionamiento del mercado único. En este sentido, los países deberían poder elegir el régimen que consideren más adecuado para sí mismos.

8.2.1 La armonización de la fiscalidad indirecta

Se puede afirmar que se ha avanzado mucho en lo que a los impuestos indirectos se refiere. Esto es lógico si se tiene en cuenta que cuando se constituyó la Comunidad Económica Europea, uno de los objetivos perseguidos fue crear un mercado común. Los impuestos indirectos y muy especialmente los impuestos sobre el volumen de ventas, que se exigían en aquellos momentos en los Estados miembros, dificultaban la consecución de este objetivo. Una vez alcanzado este mercado común, el siguiente hito importante en el proceso de integración europea fue la consecución de un mercado interior único. Nuevamente los impuestos indirectos, estrechamente ligados al comercio, suponían un obstáculo para el logro de dicho objetivo que obligó a la adopción de nuevas medidas en el ámbito fiscal por parte de las autoridades comunitarias. Así, se observa que los avances producidos en relación con el proceso de aproximación fiscal de los impuestos indirectos en la UE han estado vinculados con el cumplimiento de los objetivos establecidos en los

Tratados constitutivos. Así, a medida que se han ido produciendo logros y se han fijado nuevos objetivos en el proceso de integración económica. Veamos los esfuerzos en la armonización de la fiscalidad indirecta.

a) *Impuesto sobre el Valor Añadido*

La evolución del proceso de armonización del IVA, desde sus inicios con la firma del Tratado de Roma hasta el momento presente, se encuentra íntimamente relacionada con la del proceso de integración económica y monetaria que ha tenido y sigue teniendo lugar en Europa. Las importantes diferencias existentes entre los regímenes del IVA vigentes en cada uno de los Estados miembros generaban distorsiones en los flujos comerciales intracomunitarios, que dificultaban en el pasado, y suponen también un obstáculo en el presente, para el logro de las metas comunitarias. Las autoridades comunitarias, siguiendo las recomendaciones del Informe Neumark, decidieron eliminarlos y sustituirlos, en el año 1967, por un impuesto plurifásico no acumulativo: el IVA.

Posteriormente, una Decisión del Consejo Europeo del año 1970, relativa al sistema de recursos propios que debía financiar el presupuesto comunitario, tuvo también una repercusión directa sobre el proceso de armonización del IVA. En este sentido uno de estos recursos propios estaba constituido por una parte del IVA recaudado en cada Estado, cantidad que se determinaría aplicando un porcentaje común para todos los países sobre una base calculada siguiendo unas disposiciones homogéneas en todos los Estados miembros. Como la Segunda Directiva IVA dejaba bastante libertad a los Estados miembros en relación con los principales elementos del Impuesto, se hizo necesario, para que el sistema de recursos propios que financia el presupuesto comunitario funcionase adecuadamente, homogeneizar las normas de determinación de la base imponible, lo que se llevó a cabo mediante la aprobación de la Sexta Directiva IVA. Así, hasta finales de los años ochenta la armonización se redujo a la definición de una base uniforme sobre la que aplicar el IVA. De este modo se aseguraba que el Impuesto se aplicara a las mismas transacciones en todos los Estados miembros, logrando así allanar el camino para las medidas posteriores hacia la armonización.

Una vez conseguido ya el mercado común, se procedió a la supresión de las barreras fiscales y la necesidad de actuar en el ámbito del IVA, introdujo la obligación jurídica de conseguir ese mercado interior antes del 1 de enero de 1993. El logro de este objetivo comunitario implicaba, desde el punto de vista de la fiscalidad, la eliminación de las fronteras existentes entre los Estados miembros y con ello de los "ajustes fiscales en frontera", que era preciso efectuar para el correcto funcionamiento del IVA, y la aplicación del principio de imposición en origen a los intercambios en los que participasen distintos Estados miembros, para que las operaciones interiores recibiesen el mismo tratamiento fiscal que las operaciones intracomunitarias. Ahora bien, para que todo esto fuera posible era necesario, previamente, conseguir una mayor aproximación de los tipos impositivos aplicados en el ámbito comunitario y diseñar un sistema de compensación financiera.

Llegada la fecha fijada y no habiéndose acordado un sistema unánime, la UE, sin renunciar a la implantación en un futuro del principio de gravamen en origen,

optó por una solución de compromiso, introducir el régimen transitorio actualmente en vigor, según el cual las transacciones entre los Estados miembros se gravarían de acuerdo con el principio de imposición en destino tal y como se concibió en esos momentos.

Con el objetivo de unificar y dar una mayor transparencia a la normativa comunitaria del IVA, pues la Directiva básica del mismo era del año 1977 y desde entonces se habían introducido numerosos cambios parciales en la normativa, en 2006 se aprobó una nueva Directiva que recoge el sistema común del IVA aplicable en la Unión Europea. Se produce a partir de entonces un giro en los objetivos de la Unión Europea respecto al IVA. Así, se abandona definitivamente la idea de la aplicación del principio de imposición en origen y se opta por mantener el principio de gravamen en destino; eso sí, introduciendo las modificaciones normativas necesarias para eliminar los numerosos obstáculos que los operadores intracomunitarios denunciaban encontrarse a la hora de llevar a cabo su actividad. Por ello, a partir de este momento se aprueban diferentes Directivas tendentes a simplificar y facilitar el funcionamiento del Impuesto.

En diciembre de 2010, se presentó el Libro Verde de la Comisión sobre el futuro del IVA, que pone sobre la mesa la necesidad de continuar con la modernización del IVA, mejorar la coherencia interna con el mercado interior y su eficacia como fuente de ingresos, eliminar las diferencias en la Unión Europea, y ofrecer la posibilidad de una aplicación más uniforme de las normas.

Por su parte, el Reglamento nº 282/2011, concede fuerza de Ley a diversos planteamientos comunes relativos a determinados elementos de la legislación sobre el IVA, asegurando la transparencia y la seguridad jurídica a los empresarios y las administraciones, mientras que el 15 de marzo de 2011 se aprueba la Regulación para clarificar las normas de aplicación del IVA.

Para evitar la evasión fiscal y reforzar el funcionamiento de los sistemas de fiscalidad indirecta en la Unión Europea nace, en 1998, el programa Fiscalis, ampliado posteriormente para el periodo 2003-2007 y 2007-2013. Este programa se acompañó de la aplicación informática VIES. Además, en 2013 se aprobaron dos Directivas para luchar contra el fraude en el IVA.

Por otro lado, quienes apuntan la importancia de lograr una mayor armonización en el IVA señalan que la simplificación del impuesto será esencial. En este sentido consideran que las numerosas exenciones que actualmente existen no solo complican la aplicación del impuesto, sino que generan distorsiones. Además, proponen una revisión de los tipos impositivos reducidos y el desarrollo de un mecanismo de "ventanilla única" que simplifique la carga administrativa derivada de operar en diferentes Estados.

Haciéndose eco de estas propuestas, en abril de 2016, la Comisión Europea presentó un plan de reforma del IVA. La novedad más marcada de esta propuesta fue la supresión del tipo mínimo del 15%, que otorgaría una mayor libertad a los

Estados miembros. La dificultad de su aprobación radica en que la misma debe aprobarse por unanimidad. Las claves de la propuesta son:

- Autonomía fiscal para los países miembros: Bruselas apuesta por dar más libertad a los Estados miembros y plantea dos alternativas para que los Estados puedan elegir:
    a. Mantener el tipo general mínimo del 15%, permitiendo que la lista de productos que se pueden beneficiar de un tipo reducido se actualice regularmente con las propuestas de los Gobiernos.
    b. Suprimir el mínimo del 15%, otorgando total libertad a cada país para decidir el tipo a aplicar. En este caso se fijaría una serie de reglas básicas para enmarcar los casos en los que se pueden aplicar tipos reducidos y se exigiría una serie de salvaguardas para evitar la competencia fiscal desleal.
- Igualdad de trato entre las publicaciones electrónicas y el papel, pues actualmente tanto los libros como los periódicos se benefician del IVA reducido, mientras que a los e-books y a la prensa digital se les aplica el tipo general.
- Un espacio único en materia de IVA que ponga límites al fraude fiscal transfronterizo. Para evitarlo, Bruselas apuesta por crear un "espacio europeo único en el ámbito del IVA" que permita tratar las operaciones transfronterizas como si fueran operaciones nacionales.
- Menos cargas administrativas para las empresas mediante la creación de un sistema "único y simplificado".

b) *Impuestos Especiales*

El proceso de armonización fiscal de los Impuestos Especiales es muy diferente del seguido por el Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso la situación de partida se caracterizaba por la existencia de múltiples impuestos diferentes en cada Estado miembro. Por ello los primeros pasos de las autoridades comunitarias se encaminaron a determinar qué impuestos debían mantenerse en todos los Estados y cuáles debían suprimirse. Una vez se decidió que los impuestos que debían mantenerse son los actuales impuestos de fabricación (sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, sobre las labores del tabaco y sobre los hidrocarburos), el siguiente paso fue armonizar sus estructuras y posteriormente los tipos impositivos. Aunque a lo largo de la década de los 70 y 80 se presentaron numerosas propuestas, e incluso se aprobaron dos Directivas (relativas a las labores del tabaco, una en 1972 y otra en 1978), éstas no tienen gran trascendencia de cara a este proceso de aproximación fiscal.
El proceso de armonización de los Impuestos Especiales se enfrentó con tres obstáculos que recomiendan una transición gradual y relativamente larga:

- En primer lugar, las prioridades sociales, pues es difícil instaurar bruscamente gravámenes sobre productos que desde siempre han estado exentos en ciertos países.

- En segundo lugar, las estructuras de consumo, pues una modificación demasiado rápida de los gravámenes podría entrañar cambios notables en los hábitos de consumo, generando dificultades para ciertas producciones tradicionales.
- Finalmente, los ingresos fiscales, pues una armonización brusca afectaría a la recaudación.

No obstante, es realmente en 1992 y con vistas a la consecución del Mercado Interior Único, cuando se aprueba la Directiva que regula prácticamente el régimen que tenemos actualmente. En ella no solo se concretan los únicos impuestos que pueden mantenerse sino que, además, se homogeneiza su estructura. De forma similar a lo que ocurrió en el IVA, no fue posible llegar a un acuerdo sobre los tipos impositivos, por lo que se optó por fijar unos tipos mínimos, dejando libertad a los Estados para que, respetando este límite, estableciesen sus tipos de gravamen.

Por otro lado, y de forma parecida a lo que ocurre en el IVA, la tributación de estos productos es en destino. No obstante, el régimen de tributación de los Impuestos Especiales tiene la consideración de definitivo.

En relación con el alcohol y las bebidas alcohólicas, la Comisión Europea considera que es necesaria una mayor convergencia en los tipos impositivos aplicados por los Estados miembros para reducir las distorsiones en la competencia y reducir el fraude.

En diciembre de 2008, el Consejo Europeo aprobó una Directiva que trataba de recopilar y de aclarar, a la vista de la experiencia práctica, toda la normativa previa relativa a los Impuestos Especiales. Los Estados miembros deberían recoger en sus disposiciones nacionales, antes del 1 de abril de 2010, el contenido de esta Directiva que entró en vigor el 15 de enero de 2009.

Por lo que al tabaco se refiere, el Consejo Europeo aprobó en junio de 2011 una Directiva en la que definía más claramente los distintos tipos de tabaco al tiempo que establecía las líneas generales de tributación y fijaba los tipos mínimos de gravamen.

La armonización alcanzada puede sintetizarse en:

- En todos los Estados miembros deben existir Impuestos Especiales que graven el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco.
- Los Estados miembros pueden mantener o introducir en cualquier momento otros Impuestos Especiales distintos de los señalados a condición de que no den lugar a controles de ninguna clase en los intercambios comunitarios de productos objeto de los mismos.
- La estructura básica de las accisas obligatorias ha de ser la misma en todos los Estados miembros.
- Se establecen tipos impositivos mínimos para cada uno de los productos objeto de los Impuestos Especiales obligatorios y se prevén revisiones periódicas de los mismos.
- En el caso de que un particular adquiera productos objeto de accisas en un Estado miembro y los transporte él mismo con destino a otro Estado

> miembro, para satisfacer sus propias necesidades y sin finalidad comercial alguna, el impuesto especial será percibido por el Estado miembro en el que se adquieren los bienes.

Como se ha podido observar, la armonización no supone la creación de un modelo nuevo de imposición, ni la unificación de los sistemas fiscales nacionales, sino que en el ámbito comunitario la armonización tiene un verdadero carácter instrumental para alcanzar los fines explicitados en los Tratados. (Informe Neumark, 1962).

8.2.2 La armonización de la fiscalidad directa

En el ámbito de la imposición directa las autoridades comunitarias se decantaron por una estrategia de competencia fiscal. La adopción de esta estrategia es lógica si se tiene en cuenta que los Estados miembros han cedido su política monetaria a favor del BCE, que la política presupuestaria tiene una serie de limitaciones establecidas por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y que en el ámbito de los impuestos indirectos, dado el alto nivel de armonización conseguido, los países no pueden modificar unilateralmente muchos de los elementos de estos impuestos. Por ello, los Gobiernos nacionales se resisten a perder soberanía a favor de entidades supranacionales en lo que a los impuestos directos se refiere, reservándose así la posibilidad de introducir modificaciones normativas en ellos, para compensar posibles desequilibrios de sus economías internas.

Aun cuando, a nivel de imposición directa, los progresos alcanzados en el proceso de convergencia de los sistemas fiscales europeos son escasos, hay que destacar que mientras en relación con el Impuesto sobre Sociedades sí se han presentado numerosas propuestas, no ha ocurrido lo mismo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo cual es hasta cierto punto lógico si tenemos en cuenta la mayor movilidad del factor capital frente a la del factor trabajo. Con fecha 20 de diciembre de 2010, la Comisión Europea publicó una Comunicación titulada "Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la Unión Europea", que expone con claridad los problemas fiscales más graves a los que se enfrentan los ciudadanos de la Unión Europea en situaciones transfronterizas, que siguen siendo los mismos a día de hoy, y que trata de resolver que la falta de armonización suponga obstáculos y barreras al mercado interior.

En lo que al Impuesto sobre Sociedades en concreto se refiere, la Comunicación citada, identificó los obstáculos que existen a la actividad económica transfronteriza, dificultando así la consecución de un verdadero Mercado Interior Único. La mayor parte de los problemas que los Servicios Técnicos de la Comisión señalaron se mantienen todavía hoy en día. Así, podemos destacar, entre otros, los siguientes:

- La complejidad del sistema, que impone elevados costes de cumplimiento para los contribuyentes y de gestión para la Administración.
- Las diferencias sustanciales existentes entre los países en cuanto a las normas a aplicar para determinar la Base Imponible del Impuesto (coeficientes

y métodos de amortización, provisiones y gastos deducibles, compensación de pérdidas, cálculo de las plusvalías, tratamiento de la inflación, etc), lo que obliga a las empresas que operan a nivel internacional a tener que conocer las normativas vigentes en cada uno de los Estados en los que operan.

- El sesgo normativo existente hacia la financiación empresarial vía endeudamiento, frente a la financiación propia.
- Las diferencias existentes entre los Estados Miembros en relación con la compensación transfronteriza de pérdidas, que es considerada por parte de las empresas como uno de los principales inconvenientes que les impide beneficiarse plenamente del Mercado Interior.
- Las diferencias entre los Estados Miembros en lo que a la utilización en la práctica de los precios de transferencia se refiere. En la mayoría de los casos la documentación requerida es muy amplia (generando unos costes de cumplimiento altos), y la discrecionalidad por parte de los Estados (las Administraciones aplican criterios diferentes) genera en la mayoría de las ocasiones incertidumbres a las empresas que los utilizan.
- Los obstáculos existentes a las operaciones de reestructuración empresarial transfronterizas, y ello pese a la existencia de la Directiva europea sobre Fusiones y Escisiones. El régimen fiscal especial previsto en la citada Directiva no cubre a todas las empresas, no afecta a todos los impuestos y ocasiona elevados costes.
- Facilitar la expansión internacional de las PYMES que, además de estar sometidas a elevados costes de cumplimiento y cargas administrativas, se ven más afectadas por los obstáculos existentes a la actividad transfronteriza, lo que desincentiva en muchas ocasiones la expansión de su actividad.
- Los Convenios de Doble Imposición firmados bilateralmente entre Estados no eliminan en muchos casos la doble imposición, ni los supuestos de discriminación, y no ofrecen generalmente soluciones en operaciones en las que participan más de dos países.

Aunque en algunas ocasiones se ha señalado que la armonización de las normas contables solucionará muchos de los problemas a los que deben enfrentarse las empresas europeas, debe destacarse que, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente, gran parte de los obstáculos que existen a la actividad transfronteriza lo son por diferencias en las normativas fiscales aplicables para determinar la base imponible del impuesto, y una parte significativa de estas aún se mantienen.

Con el fin de eliminar los obstáculos que existen actualmente a la actividad transfronteriza, la Comisión Europea se decantó por una doble estrategia. Por un lado, a corto plazo, adoptar medidas puntuales en relación con los principales obstáculos fiscales que impiden a las empresas europeas desarrollar su actividad transfronteriza con normalidad. Y por otro lado, a más largo plazo, introducir una base

imponible común a escala europea, para aquellas empresas que desarrollan su actividad a nivel internacional, dejando la soberanía a los Estados miembros en lo que a la fijación de los tipos impositivos se refiere.

Aunque el proceso comunitario europeo ha puesto poco énfasis en la armonización de la imposición directa, las primeras Directivas armonizadoras se centraron en medidas concretas que afectaban a las sociedades, que son:

a) La Directiva 90/434, de 23 de julio, de Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizados entre sociedades de diferentes estados miembros, derogada por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009.
b) La Directiva 90/435, de misma fecha sobre Matices y filiales de estados miembros diferentes; trata de evitar la doble imposición de dividendos, derogada por la Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011.
c) La Directiva 2003/48, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de interés, posteriormente derogada.

La armonización fiscal de la imposición en el ámbito de la Unión Europea se ha venido realizando mediante los reglamentos y las directivas, pero en lo que se refiere a la armonización de la imposición directa ha aparecido lo que la doctrina llama armonización fiscal negativa. Que viene a significar que los últimos avances de la armonización europea no se han debido a la aprobación de nuevas directivas ni a la publicación de nuevos reglamentos de carácter tributario, sino al uso progresivo que la jurisprudencia del Tribunal de justicia de la UE ha hecho de las libertades básicas (libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías) y de la cláusula o principio de no discriminación fiscal al juzgar asuntos relativos a normas tributarias nacionales.

8.2.3 La armonización del Derecho tributario procedimental

El Derecho de la Unión Europea también abarca medidas dirigidas a favorecer la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, para luchar contra el fraude mediante directivas y reglamentos de asistencia mutua entre las administraciones nacionales.

La asistencia mutua comporta un conjunto de mecanismos, vías y acciones basadas en el intercambio de información, que permite la colaboración interadministrativa para liquidar y gestionar los tributos debidos en cualquiera de las Administraciones de la Unión Europea.

La Directiva 2010/24/ EU del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determi-

nados impuestos, derechos y otras medidas, obliga, en síntesis, a los Estados miembros a incorporar a sus legislaciones internas las normas necesarias para hacer efectivas:

- La obligación de proporcionar a otro Estado miembro cualquier información pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos tributarios (con algunas excepciones, por ejemplo cuando la información pudiera atentar contra la seguridad o el orden público).
- La obligación de proceder a la exigencia de los tributos de otro Estado miembro, utilizando para ello todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas del país de la UE requirente que sean aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares (o, defecto de ellos, las normas aplicables al Impuesto sobre la renta de las personas físicas). La Directiva establece algunas excepciones a esta obligación, como las referidas a deudas tributarias de escasa cuantía o de cierta antigüedad.
- La adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias de otro Estado miembro, siempre que lo permita su legislación nacional.

Por último, debemos destacar los siguientes aspectos:

- Toda la información y los documentos que se divulguen con arreglo a la Directiva que estamos resumiendo estarán cubiertos por el secreto oficial y gozarán de la protección otorgada por la legislación nacional del país de la UE receptor.
- Los Estados miembros pueden modificar o retirar la solicitud de colaboración a la Administración tributaria de otro Estado miembro, indicando los motivos de su decisión.
- Los litigios relacionados con las deudas tributarias, incluso los referidos a la validez de su notificación serán responsabilidad de los Estados miembros acreedores.
- Los litigios relacionados con la validez de la notificación realizada por el Estado miembro requerido se someterán a las normas de este Estado.

España ha transpuesto en la Ley General Tributaria (LGT) los preceptos necesarios por medio del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre.

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, fue transpuesta a nuestra normativa por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que incorporó al Reglamento general de gestión e inspección un nuevo Título VI (artículos 198 a 207) bajo la rúbrica «Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua». En estos preceptos se contemplan tres tipos de información (previa solicitud de un Estado miembro, automática en relación con determinadas categorías de información y espontánea cuando se considere que puede ser útil para otro Estado miembro). Para cada una de estas tres

modalidades de información existe un procedimiento que ahora no tiene sentido detallar. Solo destacaremos que, si bien la normativa española no lo dice expresamente, la Directiva señala que la información automática se referirá a las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio:

- Rendimientos del trabajo independiente (en nuestra terminología fiscal rendimientos de actividades económicas).
- Honorarios del director (debe entenderse que se refiere a los rendimientos de trabajo de alta dirección).
- Productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE, sobre el intercambio de información y otras medidas similares.
- Pensiones.
- Propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.
- Rentas de carácter financiero

9

El contenido de las libertades fundamentales en la UE en lo que se refiere a la fiscalidad. Su papel distinto en la fiscalidad directa e indirecta. La jurisprudencia del TJUE en esta materia.

9.1 Introducción

Señala el artículo 26 TFUE, que «*el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los tratados*». Por tanto, el mercado interior se basa en las citadas cuatro libertades fundamentales, junto con una politica de desregulación y libre competencia, las políticas comunes la política agrícola común (PAC), la política comercial común (PCC) y la política de transportes y la coordinación de las políticas macroeconómicas.

Hay que hacer notar que el marco regulador del mercado interior se aplica en todo el Espacio Económico Europeo (EEE), que es una organización internacional compuesta por los 28 Estados miembros de la Unión Europea, más Noruega, Islandia y Liechtenstein. Su objetivo fue extender el mercado interior a estos tres Estados. De ahí que las disposiciones sobre libre circulación de mercancías, personas, capitales y servicios resultan igualmente de aplicación en estos países.

Es importante señalar que el Tribunal de Justicia de la UE ha identificado algunas excepciones a las libertades fundamentales, son las siguientes:

- Exigencia de probar el fraude y la elusión fiscal;
- Exigencia de mantener la eficacia de los controles fiscales;
- Principio de cogruencia del ordenamiento interno (prohibición de doble imposición);
- Principio de proporcionalidad: la acción comunitaria no puede exceder de lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos.

9.2 Libre circulación de mercancías

La libre circulación de mercancías se regula en los arts. 28 a 37 TFUE. Se trata de un instrumento crucial del mercado interior, siendo la primera de las libertades recogida en los Tratados.

La libre circulación de mercancías puede confundirse con la unión aduanera, sin embargo, su contenido es más amplio y presenta dos vertientes, una interna y otra externa. En su vertiente interna, la libre circulación de mercancías implica la eliminación de cualquier elemento que pueda distorsionar la libre circulación de productos entre los Estados miembros y la libre competencia. Su vertiente externa conlleva la puesta en marcha de un arancel externo común y la aplicación de una política comercial.

La definición de mercancía es extensa y comprende todo producto valorable en dinero y susceptible de transacción comercial, de acuerdo con la definición dada por el TJUE en ·su Sentencia de 10 de diciembre de 1968 en el asunto *Comisión c. Italia* (C7/68). En esta noción se incluyen todos los productos a los que no les resulte de aplicación otras libertades, encontrándose dentro de la definición de mercancías los bienes inmateriales (la electricidad, por ejemplo).

El tratado excluyó de su noción de mercancías las armas, municiones y explosi- vos (art. 346 TFUE). Del mismo modo, los productos agrícolas aparecen excluidos del régimen de mercancías del TCE, por cuanto están sometidos al régimen específico propio de la política agrícola común y solo supletoriamente se aplica el régimen general. Igualmente se hayan excluidos los productos considerados ilícitos.

El territorio aduanero de la Unión comprende el territorio de los Estados miembros aunque existen regímenes especiales para territories de ultramar y regiones ultraperiféricas: Guadalupe, la Guayana francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las Iislas Canarias, fundamentados en su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adverso y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo (art. 349 del TFUE).

La libre circulación de mercancías se cumple a través de una serie de instrumentos o medidas, que se suelen clasificar en medidas de integración negativa, medidas preventivas de obstáculos nuevos y medidas de integración positiva:

- Las medidas de integración negativa consisten en prohibiciones dirigidas a que se eliminen o se abstengan de introducir obstáculos al comercio, bien en las normativas de los Estados miembros, bien a través de las prácticas nacionales. La finalidad es eliminar todo tipo de traba al comercio intracomunitario. Dentro de este apartado se encuentran: la supresión de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, la prohibición de restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente, y el desmantelamiento de los monopolios de Estado.

- Las medidas preventivas de nuevos obstáculos se refieren a la obligación de información previa que recae sobre los Estados miembros y que han de cumplir siempre que quieran adoptar una normativa interna que pueda suponer un nuevo obstáculo al comercio.
- Las medidas de integración positiva incluyen aquellas acciones de la UE tendentes a armonizar las diferentes legislaciones nacionales de los Estados miembros.

El principio de libertad de circulación conoce algunas excepciones como las derogaciones.

Las derogaciones son prohibiciones o restricciones decididas de forma unilateral por los Estados y adoptadas sin autorización previa de las instancias comunitarias. Las derogaciones permitidas por el Derecho comunitario se recogen en los artículos 36, 346 y 347 del TFUE.

El artículo 36 del TFUE establece que las derogaciones deberán estar justificadas por razones de «orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patri- monio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad indus- trial o comercial». Estas prohibiciones o restricciones «no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros».

Por otro lado, en el artículo 346.1, apartado b), el TFUE establece que:

«*Todo Estado podrá adoptar las medidas que estime necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad y que se refieran a la producción o al comercio de armas, municiones y material de guerra*.» Entre estas medidas se incluyen las restricciones a la circulación de mercancías, aun- que como establece el mismo artículo, estas medidas no pueden alterar las condiciones de competencia en el mercado interior respecto de productos que no estén destinados a fines específicamente militares.

Finalmente, y de acuerdo con el artículo 347 del TFUE, se podrán tomar medidas de esta índole cuando un Estado sufra graves disturbios internos, guerra o grave tensión internacional que constituya una amenaza de guerra, así como para hacer frente a las obligaciones contraídas para el mantenimiento de la paz y la seguridad internacional.

9.3 Libre circulación de personas

La libertad de circulación de personas incluye tanto el concepto genérico de la Europa de los ciudadanos como el más concreto de la libertad de circulación de trabajadores y el de la libertad de establecimiento. La libre circulación de trabajadores hace referencia a las personas que se desplazan para el ejercicio de una actividad por cuenta ajena a otro Estado miembro. Por su parte, la libertad de establecimiento implica el acceso a actividades no asalariadas que requieran instalarse en un Estado miembro de forma estable.

Es preciso destacar la estrecha relación que existe entre libertad de circulación de mercancías, libertad de establecimiento y libertad de prestación de servicios. Así, la libre circulación de bienes se encuentra prolongada por la libertad de establecimiento de sociedades, empresarios y profesionales. La libertad de establecimiento se aplica tanto a las personas fisicas como a las personas jurídicas. Finalmente, el establecimiento de la empresa no puede disociarse de la liberalización de las prestaciones de servicios. Esta última libertad, la de servicios, se refiere a la prestación y recepción de actividades realizadas a cambio de una remuneración, pero que no revista las características de un establecimiento. En esta línea, el TFUE sitúa la libre circulación de trabajadores (art. 45) junto con la libertad de establecimiento (art. 49) y la de prestación de servicios (art. 56).

El TFUE, aunque presenta la libre circulación de trabajadores entre las libertades económicas de construcción del mercado interior, sitúa esta libertad en un contexto más amplio, como es el de la libre circulación de personas en la UE. Esta libertad ha tenido un desarrollo gradual, pero que ha ayudado mucho a la evolución de la libre circulación de trabajadores.

La libre circulación de trabajadores supone, en términos generales, el desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro (y de los miembros de su familia) a otro Estado miembro con la finalidad de realizar un trabajo asalariado en cualquier sector de la actividad económica. El régimen jurídico aplicable a esta libertad está contenido en los artículos 45 a 48 TFUE y en el Reglamento del Consejo 1612/68, sobre la circulación de trabajadores.

Desde una perspectiva personal, la libre circulación de trabajadores resulta de aplicación a los trabajadores de la Unión Europea. La noción de trabajador de la Unión se establece en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de julio de 1986, *Lawrie-Blum,* en la que se define como la persona que presta servicios que tengan un valor económico en favor de otra persona y bajo la dirección de esta, y en contrapartida recibe una contraprestación.

El ámbito de aplicación material de las normas de la Unión sobre la libre circulación de trabajadores comprende todas las actividades económicas que se ejerzan de forma asalariada, con la única excepción de los empleos en la Administración Pública. La noción de trabajo asalariado es muy amplia según la jurisprudencia del TJUE; para este tribunal es trabajo asalariado no solo el trabajo a tiempo completo sino también el trabajo a tiempo parcial e incluso el trabajo remunerado por debajo de los salarios mínimos (STJUE de 31 de mayo de 1989, asunto *Bettray,* C-344/87).

La libre circulación de trabajadores implica la eliminación de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros en todo lo relativo al empleo (acceso, retribución y demás condiciones). Así se toma la igualdad de trato o no discriminación en el artículo 7 del Reglamento del Consejo 1612/68: "7. El trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido, y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo».

En este sentido, y a título de ejemplo, se prohíbe la adopción de medidas discriminatorias en relación con la afiliación en organizaciones sindicales o respecto a la elegibilidad en los órganos de representación del trabajador en la empresa. Además, el trabajador de la Unión se beneficia también de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales. Por otro lado, la familia del trabajador asalariado (cónyuge y descendientes menores de 21 años, y los ascendientes del trabajador a su cargo) también se beneficia de las ventajas sociales, así como de la igualdad de trato en el acceso a la enseñanza general y la formación profesional.

9.4 Libertad de establecimiento

La libertad de establecimiento supone el ejercicio efectivo de una actividad económica, por medio de una instalación permanente en el territorio de otro Estado miembro, por una duración indeterminada y con una implantación real en el Estado de acogida (STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes,* C-196/04). Las instalaciones podrían ser una instalación principal, es decir, la creación o la transferencia de un centro de actividad por un nacional de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro; o bien, la creación por una persona física o jurídica que explota un establecimiento principal en el territorio de un Estado miembro, de una sucursal o filial en el territorio de otro Estado miembro.

Los beneficiarios del derecho de establecimiento son tanto las personas fisicas, los nacionales de un Estado miembro, como las sociedades, entendiendo el tratado por so ciedades las de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo (art. 54 del TFUE).

Las sociedades deben cumplir dos condiciones para poder beneficiarse del derecho de establecimiento: la constitución de la sociedad se ha de realizar de acuerdo con la legislación de un Estado miembro; y su sede social, administración central o centro de actividad principal ha de estar dentro del territorio de la Unión. Estos criterios de sede social, administración central y centro de actividad principal se consideran alternativos y no acumulativos, lo cual supone la exclusión de la «teoría del control»: una sociedad tiene la nacionalidad del que ostenta su control, independientemente del lugar en que la sociedad se haya constituido. Así, frente a esta teoría, el TFUE consagra un criterio formal seguido también por el Tribunal Internacional de Justicia de La Haya en su Sentencia *Barcelona Traction* de 1970.

La libertad de establecimiento alcanza a todas las actividades empresariales o profesionales, contraponiéndose al concepto de actividad no asalariada que preside la libre circulación de trabajadores; esto es, se trata de actividades realizadas por cuenta propia, de forma independiente y con dimensión económica. La libertad de establecimiento implica dos tipos de medidas, por un lado, las que pretenden eliminar los obstáculos de desplazamiento y residencia de los nacionales de un Estado miembro a otro Estado miembro, y por otro, las de acceso y ejercicio a las actividades económicas.

Al derecho de acceso y al ejercicio de una actividad económica les resulta de aplicación dos principios: el de igualdad de trato nacional y el de equivalencia de las condiciones que se exigen para ejercer la actividad. La libertad de establecimiento, por tanto, comprende el acceso a las actividades económicas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y sociedades, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales. Como consecuencia no podrán existir restricciones que existan en este sentido. Así, por ejemplo, se deben eliminar los procedimientos y las prácticas administrativas que supongan obstáculos a esta libertad, las condiciones de apertura de agencias, sucursales o filiales, las ayudas estatales a los nacionales que supongan discriminación para el ejercicio de esta libertad (art. 49 TFUE).

Hay que tener presente que el TJUE ha interpretado de forma muy amplia esta libertad de establecimiento, entendiendo que todas las medidas que prohíban, obstaculicen o restrinjan el ejercicio del derecho de establecimiento deben considerarse restricciones a esta libertad (STJUE de 13 de diciembre de 2007, *Comisión c.Italia,* C-465-05).

Las disposiciones sobre el derecho de establecimiento no prejuzgarán la aplicabilidad de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros y que están justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública (art. 52 TFUE).

Dada la diversidad de condiciones que los Derechos nacionales exigen para el ejercicio de las diferentes actividades, para el correcto desmantelamiento de las restricciones a la libertad de establecimiento se hace necesario la adopción de una serie de medidas que coordinen las condiciones que en cada Estado miembro se exigen para el acceso y ejercicio de las actividades. La coordinación permite que cada Estado miembro siga teniendo competencia para fijar las condiciones de acceso y ejercicio a las actividades, pero sin que ello suponga la imposición de trabas y por tanto deje en suspenso el cumplimiento de esta libertad.

Así, el art. 53 TFUE establece que «*A fin de facilitar el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, el Parlamento europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, adoptarán directivas para el reconocimiento mutuo de diplomas, certificados y otros títulos*». En aplicación de este artículo, la estrategia comunitaria de impulso del reconocimiento de títulos profesionales ha ido evolucionando. En la actualidad, las instituciones comunitarias aprobaron directivas de contenido horizontal para el reconocimiento profesional. En efecto, el sistema se regula por la Directiva 2005/36/CE, del Parlamento y del Consejo, de 7 de septiembre de 2005, relativa al reconocimiento de cualificaciones profesionales. Las profesiones abordadas, hasta el momento, por este tipo de directivas han sido las actividades médicas y paramédicas, farmacéuticos y arquitectos, o abogados, entre otras.

9.5. Libre circulación de servicios

Se entiende por prestación de servicios el ejercicio de actividades económicas por un establecimiento situado en el territorio de un Estado miembro, y destinado a un

beneficiario que resida en el territorio de otro Estado miembro, con ex- clusión de toda instalación estable y permanente en el país destinatario del servicio. La libre prestación de servicios se dirige a eliminar las restricciones para el ejercicio de actividades económicas independientes en un Estado miembro donde no se encuentra establecida la persona que desarrolla la actividad. La regulación actual de esta libertad se encuentra recogida desde el artículo 56 al artículo 62 del TFUE, siendo de aplicación también el contenido de la libertad de establecimiento.

El concepto de servicio tiene un contenido residual con respecto al resto de las libertades comunitarias, dado que se incluyen en esta libertad los servicios que, cumpliendo los requisitos de la definición apuntada, no se rijan por otras libertades (art. 57 del TFUE). Por otra parte, se encuentra vinculada a la libre circulación de trabajadores y al derecho de establecimiento. Así, respecto a la primera, la libertad de prestación de servicios y el derecho de establecimiento suponen el ejercicio de actividades económicas, que las distinguen de las actividades derivadas del trabajo, que comprende la libre circulación de trabajadores. Respecto al derecho de establecimiento, la libertad de circulación de servicios supone la ausencia de residencia en el Estado miembro destinatario.

La libre circulación de servicios posee una serie de características que acompañan a su naturaleza. Son las siguientes:

- Temporalidad. Los servicios prestados son ocasionales, es decir, su prestación por el profesional no tiene carácter estable, sino temporal. El prestatario del servicio es un profesional independiente que de forma ocasional presta sus servicios a un cliente de otro Estado miembro. (STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto *Schnitzer,* C-215/01).
- Remuneración. Los servicios incluidos en esta libertad se realizan a cambio de una contraprestación económica. La existencia de la remuneración es un elemento esencial para la existencia del servicio.
- Carácter internacional del servicio.

El art. 57 TFUE establece el ámbito de aplicación material de la libre circulación de servicios al disponer que se considerarán servicios las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a libre circulación de mercancías, capitales y personas. Los servicios comprenderán:

- Actividades de carácter industrial.
- Actividades de carácter mercantil.
- Actividades artesanales.
- Actividades propias de profesiones liberales.

Asimismo, se contienen algunas excepciones dentro del ámbito de aplicación material de la libre circulación de servicios en materia de transporte, servicios bancarios y de seguros y las actividades que estén relacionadas con el ejercicio del poder público, aunque sea de manera ocasional (arts. 58 y 62 TFUE).

9.6. Libre circulación de capitales

La libre circulación de capitales se encuentra regulada en los artículos 63 al 66 TFUE. Se trata de un mecanismo fundamental en la liberalización comercial y de la unión monetaria. De acuerdo con los citados artículos se distinguen dos facetas en la circulación de capitales:

- La libre circulación de pagos. Implica movilidad de capitales en tanto que contrapartida financiera de una prestación consistente en mercancías, trabajos y servicios en libre circulación. Su reconocimiento se halla en el artículo 63.2 TFUE que prohíbe las restricciones de pagos tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países.
- Movimientos de capitales de carácter autónomo (art 63.1 TFUE). Se trata de movimientos que buscan rentabilidad. La jurisprudencia comunitaria ha definido los movimientos de capitales como «operaciones financieras cuya finalidad principal es la colocación o la inversión del montante en cuestión y no la remuneración de una prestación (STJUE de 31 de enero de 1984, asunto *Luisi y Carbone,* C-286/82 y C-26/83).

Las ventajas de la libre circulación de capitales son, de un lado, el incremento de la productividad vía localización óptima de inversiones, y, de otro, la uniformización de las condiciones de crédito que reforzaría la igualdad de competencia de todos los operadores económicos en la Unión Europea.

El art. 63.1 TFUE señala que "en el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países". El apartado segundo sigue diciendo que "En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países".

El contenido de esta libertad se articula en los siguientes principios:

- Supresión de toda restricción a los movimientos de capitales.
- Supresión de toda discriminación de trato por razón de la nacionalidad, residencia de las partes o del lugar de colocación del capital.

El art. 65 TFUE establece que lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información

administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

9.7 La política de competencia

La política de defensa de la competencia se justifica económicamente por la necesidad del funcionamiento de los mercados competitivos. Una economía competitiva permite una asignación de los recursos productivos que sea eficiente. En otras palabras, una estructura de mercado competitiva permite alcanzar una situación tal que ningún consumidor ni productor pueda mejorar su situación sin perjudicar a alguien. En este sentido, la política de la competencia persigue la promoción y el mantenimiento de la competencia en los mercados como un medio para conseguir la eficiencia económica.

Pero debemos tener presente que la política de competencia surgió en Estados Unidos a finales del siglo XIX y principios del XX como una reacción política destinada a limitar el desarrollo de los poderes económicos (fundamentados en la introducción de restricciones al juego de la libre competencia) y a frenar la creación de monopolios, que controlaban determinados sectores clave como el petróleo.

Por otro lado, el modelo de competencia perfecta es una construcción teórica que no se encuentra en mercados reales de bienes y servicios, donde problemas de información imperfecta, extemalidades en producción y consumo, existencia de rendimientos crecientes o cualquier otra imperfección o fallo del mercado impiden que se cumplan los supuestos y postulados del modelo teórico. Al promover el comportamiento competitivo de los mercados, la política de competencia no persigue la corrección de aquellas imperfecciones del mercado. Lo que se persigue es corregir comportamientos de agentes económicos que impiden el proceso de la competencia. En la UE, la defensa de la competencia constituye un instrumento más para alcanzar la integración económica. Sobre este tema volveremos más adelante.

10

Las Directivas en materia de imposición directa e indirecta, así como las relativas a los distintos procedimientos tributarios. Impacto en la normativa fiscal española

El art. 115 TFUE establece que "el Consejo adoptará directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior". La potestad tributaria queda como poder de los Estados miembros, aunque limitado por el Derecho comunitario originario y derivado.

En este caso, el art. 113 TFUE establece que el Consejo adoptará disposiciones de armonizaciones por las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos. Esta armonización es necesaria para garantizar el funcionamiento del mercado interior.

Con este marco regulador básica se afronta por las instituciones comunitarias la armonización tanto de la imposición directa, como indirecta. En este último ámbito la armonización ha sido más importante, al considerar su mayor impacto en el mercado interior, y por la propia razón de ser original de la UE.

10.1 Directivas en el marco de la imposición directa

Un impuesto directo es un impuesto asociado directamente a una persona física o jurídica, y que se calcula y aplica sobre el capital total de la misma, o sobre sus ingresos globales en un determinado período de tiempo. Se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica: la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta. Gravan la riqueza en sí misma. Este impuesto es periódico, a veces coincide con el año natural, se devenga anualmente, sin perjuicio de la existencia de pagos fraccionados.

Directivas y propuesta de directivas, relacionadas con la imposición directa:

1. *Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)*. La base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades es un conjunto de normas que prevé que las sociedades que operan en la Unión Europea, podrían emplear para calcular sus beneficios imponibles. De este modo, las empresas tendrían que respetar las normas de un único sistema europeo para calcular sus beneficios imponibles en lugar de cumplir las 28 normativas distintas. La BICCIS no afectaría al poder discrecional de los Estados miembros a la hora de fijar sus propios tipos impositivos nacionales aplicables a las sociedades. Su objetivo no es armonizar los tipos impositivos, sino garantizar la coherencia entre los distintos sistemas fiscales nacionales de la UE.

2. *Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes*. Lo que pretende la Directiva Matriz Filial es eliminar la doble imposición jurídica y económica sobre dividendos entre personas jurídicas. La Directiva 2011/96 afecta únicamente a sociedades y sus vinculadas, y en concreto afecta a sociedades filiales y matrices que cumplan una serie de requisitos:

a. En primer lugar, las dos sociedades tienen que tener una de las formas jurídicas previstas en el anexo de la Directiva. Habitualmente se trata de sociedades limitadas o anónimas, o su equivalente a las españolas, y están recogidas en el anexo.
b. En segundo lugar, las sociedades tienen que tener el domicilio fiscal en un Estado Miembro, y tienen que estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades sin posibilidad de exención.
c. Tiene que existir una participación mínima en el capital del 10%, que se puede sustituir por derechos de votos, y los Estados Miembros pueden obligar a que esa participación se mantenga por 2 años.

3. *Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro*. Esta Directiva 2009 es resultado de un texto refundido de la anterior directiva del año 90. Se aplica fundamentalmente a operaciones de reestructuración empresarial.

4. *Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros*. Esta directiva tiene una estructura muy similar a la matriz/filial, dedicándose sin embargo a intereses y cánones o regalías.

10.2 Directivas en el marco de la imposición indirecta

El Impuesto indirecto grava la producción, el tráfico y el consumo. Es proporcional y su tipo no depende de las características personales del sujeto pasivo. Los impuestos indirectos más usuales son los que actúan sobre las ventas, sobre el valor añadido (IVA), sobre el consumo de artículos considerados de lujo o especiales y sobre las transmisiones de bienes inmuebles. Es un tipo de impuesto que permite su traslación a un tercero.

En relación con el *Impuesto sobre el volumen de negocios/IVA*, se pueden citar las siguientes directivas:

- Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación.
- Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del Impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes.
- Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 , por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido.

En relación con el *Impuesto sobre consumos específicos*, se pueden citar las siguientes directivas:

- Directiva 2011/64/UE del Consejo de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del Impuesto especial que grava las labores del tabaco.
- Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.
- Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
- Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno
- Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

- Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

En lo que concierne a las *franquicias fiscales para particulares, se pueden citar las siguientes directivas:*

- Directiva 2009/55/CE del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro.
- Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países.
- Directiva 94/4/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se modifican las Directivas 69/169/CEE y 77/388/CEE y por la que se aumentan el nivel de las franquicias para los viajeros procedentes de terceros países así como los límites para las compras libres de impuestos efectuadas durante viajes intracomunitarios.
- Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte.
- Tercera Directiva 78/1032/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes al régimen de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos aplicables al tráfico internacional de viajeros.

En lo que se refiere a los *Derechos de Aduanas:*

- El Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión.
- El Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al Arancel aduanero común.
- Los tipos impositivos de los aranceles se regulan en un reglamento de la Comisión que se actualiza anualmente, el Reglamento del TARIC, y el más reciente es el 2016/1821.

10.3 Directivas en el marco de la lucha contra el fraude fiscal y cooperación administrativa.

Tenemos que referirnos también a los textos normativos comunitarios dedicados a la *lucha contra el fraude y la evasión fiscal y a la cooperación administrativa*:

- Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo.

- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Se encuentra vinculada al Plan de Acción BEPS y a la lucha contra el fraude fiscal. Establece un conjunto de medidas antielusión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.
- Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, (con las cinco modificaciones realizadas en los últimos tiempos) relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Regula el intercambio de información rogado, previa petición, automático, y espontáneo de distinta información fiscal, desde los Tax Rulings, a los informes país por país, pasando por los beneficiarios efectivos.

10.4 Impacto en la normativa fiscal española

Como no podía ser de otra forma los Reglamentos y Directivas citados han tenido su impacto en la normativa española. Vamos a enumerar algunas de las normas, sin ánimo de ser exhaustivos, que se han visto modificadas como consencuencia de la labor normativa de las instituciones comunitarias, fudamentalmente las que se derivan de las directivas, por ser necesario su transposición.

1. La *Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras*. Esta norma hay que situarla en el marco de la reforma del sistema tributario e incorpora diversas modificaciones en el ámbito de la imposición indirecta, en concreto en la norma reguladora del IVA y en la de Impuestos Especiales, con el objeto de adecuarlas, en mayor medida, a la normativa comunitaria, tratando de establecer un marco jurídico más seguro, potenciando la lucha contra el fraude fiscal y, finalmente, flexibilizando y mejorando el marco fiscal de determinadas operaciones.

2. La *Ley 27/2014, de 27 de noviembre*, del Impuesto sobre Sociedades llevó a cabo también una adaptación de la norma al Derecho de la UE. Dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

3. La Directiva matriz – filial opta por eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, eliminando la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz a través de dos posibilidades recogidas en el artículo 4, apartado 1: a) absteniéndose de gravar dichos beneficios en la sociedad matriz; o b) gravarlos, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonados por la filial, opción última por la cual se ha decantado España en la transposición de estas normas en los artículos 31, 32 y 100 de la *Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades de 27 de noviembre*.

4. El Capítulo VII del Título VII (artículos 76-89) de la *Ley del Impuesto de Sociedades*, sobre el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, transpone la Directiva 2009/133/CE.

5. La *Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* toma en consideración distintas modificaciones dada la especial incidencia que en el ámbito de la fiscalidad tiene el Derecho de la Unión Europea, así como las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se procedió a la introducción de mecanismos y preceptos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para incrementar el grado de integración legal y efectividad del Derecho de la Unión Europea. También se tomó en consideración la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y las derivadas del Estándar común de comunicación de información.

Una vez que se desbloquee la situación de nuestro parlamento con total seguridad se producirá la trasposición de las Directivas relativas a intermediarios fiscales, resolución de litigios fiscales internacionales y medidas antielusión fiscal.

11

La armonización en la imposición indirecta y en la directa

11.1 Concepto de armonización fiscal. Regulación. Objetivos.

Por armonización fiscal se entiende aquel proceso de aproximación o convergencia de los sistemas fiscales vigentes en un grupo de países, en este caso, estados miembros de la Unión Europea.

La regulación sobre disposiciones fiscales se recoge en los artículos 110 a 113 TFUE. El art. 113 TFUE prevé la adopción de las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

En este contexto, los esfuerzos de armonización de la UE se han centrado principalmente en la legislación de la fiscalidad aplicable a bienes y servicios [impuestos indirectos, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA) e impuestos especiales que gravan productos energéticos, electricidad, alcohol y labores del tabaco] en lugar de la fiscalidad aplicable a ingresos y beneficios (impuestos directos).

Como ya hemos adelantado, la situación actual entre la armonización directa e indirecta presenta diferencias. El Tratado de la UE (o Tratado de Maastrich - 1992) prevé:

- la armonización de los impuestos indirectos en la medida en que sea necesaria "para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior". Ello implica que los avances en este campo han sido considerables y condicionan cuestiones relevantes de los impuestos.
- sin embargo, respecto de en la imposición directa, los avances han sido mucho más limitados, debido a dos cuestiones que se entrelazan entre sí: la ausencia de un mandato legal expreso, y la reticencia de los Estados miembros a perder soberanía fiscal. Cabe recordar además que la armonización fiscal se encuentra sujeta a la regla de la unanimidad, lo que ha limitado los avances en la armonización de la imposición directa, así como la mejora y

actualización de la armonización de la imposición indirecta. La regla de la unanimidad comporta la exigencia de que los 28 Estados miembros estén de acuerdo, no bastando por tanto otro tipo de mayorías para su aprobación. Se contempla una excepción a la regla de unanimidad en las normas aduaneras.

De cara al futuro, se pueden determinar algunos campos en los que se puede avanzar en la armonización fiscal. Así, se puede observar:

- *En la imposición sobre la renta de sociedades*, la Comisión Europea está trabajando en la actualidad sobre la propuesta de crear una base imponible común en el impuesto sobre sociedades (propuesta de 2011 si bien revisada según el acuerdo de junio de 2015); que consistiría en una base común distribuida entre los Estados de acuerdo con una fórmula de reparto que la propuesta prevé en el que se tomaría con el mismo peso, las tres variables siguientes: las ventas, los trabajadores y el valor de los activos fijos tangibles en cada país. en la armonización de la base imponible común consolidada con la presentación de una única declaración del impuesto en un Estado (residencia de la matriz);
- *La mejora del sistema aplicativo del IVA*: análisis de las numerosas exenciones, puesto que las mismas dificultan el correcto cumplimiento del impuesto y, en términos económicos, suponen un coste recaudatorio considerable; la revisión de los tipos impositivos reducidos; la reducción de la carga administrativa derivada de operar en diferentes Estados (mecanismo de "ventanilla única").
- *La introducción del elemento ambiental en la imposición de los productos energéticos*. En este último campo, además, se ha ido fomentando la utilización de la fiscalidad como un instrumento más de la política ambiental a medida que se ha ido desarrollando una mayor concienciación sobre el impacto que la generación y el uso de la energía tiene sobre el medio ambiente. En consecuencia, el objetivo de la armonización de la imposición energética debe ser doble: en primer lugar, fomentar el consumo de los productos más favorables con el medio ambiente; y en segundo lugar, potenciar un uso más eficiente de la energía.

11.2 La armonización en la fiscalidad indirecta

11.2.1 El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El IVA se implanta en España por la Ley 30/1985. 2 de agosto, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en las leyes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes y servicios.EL IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas y demás normas comunitarias que desarrollan

el impuesto. Sin embargo, estas disposiciones no se aplican en la totalidad del territorio de cada Estado miembro, lo que hace que el territorio IVA no coincida exactamente con el territorio de la Unión Europea. En el caso de España quedan excluidos del territorio IVA, Canarias, Ceuta y Melilla.

Las normas reguladoras del Concierto con el País Vasco y del Convenio Económico con Navarra reconocen a tales territorios la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario; sin embargo, dado el carácter armonizador del IVA, esta potestad se ha visto limitada en el sentido de que las legislaciones forales deben adaptarse a las normas establecidas en cada momento por el Estado.

Para asegurar la neutralidad del IVA, la normativa permite a los empresarios y profesionales deducir las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones, con lo que se grava sólo el valor añadido generado; de esta forma, el impuesto finalmente sólo lo soportan los consumidores finales o aquellos empresarios que no lo han podido deducir por realizar actividades exentas de IVA.

La estructura del IVA está armonizada en toda la UE.

La normativa básica es la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido**.** Esta Directiva se centra en la armonización de las normativas internas de los países de la UE y establece una estructura común de IVA, una base imponible uniforme y unos tipos mínimos que determinarán los países de la UE.

La Dirección General de la Comisión Europea responsable de la aplicación de las normas en materia de IVA es la DG Fiscalidad y Unión Aduanera

Entre las actividades gravadas por el IVA cabe destacar las siguientes:

- las entregas de bienes realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo en el territorio de un país de la UE.
- la prestación de servicios: el IVA se aplica en el país de la UE de establecimiento del destinatario del servicio.
- las adquisiciones intracomunitarias: las operaciones entre comerciantes residentes en distintos países de la UE no se consideran importaciones-exportaciones, sino operaciones intracomunitarias. Las adquisiciones y entregas intracomunitarias entre comerciantes identificados a efectos del IVA se gravan en el país de la UE al que se envían los bienes.
- las importaciones: suelen verse gravadas cuando se efectúan los trámites de despacho de aduana para la puesta en circulación de las mercancías. No obstante, cuando los bienes son importados a un país de la UE pero su uso y consumo está previsto en otro, se les puede aplicar un acuerdo suspensivo del IVA. En el marco de este acuerdo, el IVA gravará en el país de la UE de destino y no en el país de la UE de entrada en la Unión Europea.

El tratamiento del IVA a las importaciones es similar al de los derechos de aduana.

Los sujetos pasivos deben cumplimentar y presentar ante la aduana el Documento Administrativo Único, en el que indican el valor de los bienes, su lugar de origen, destinatario, destino, precio, peso, etc.

Posteriormente, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta, supuso la reforma parcial del IVA, los Impuestos Especiales y el Régimen económico-fiscal de Canarias. Estas mismas normas fueron modificadas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, nuevamente para incorporar al derecho español varias Directivas de la UE y para recoger los efectos de distintas Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE en materia de la aplicación del IVA.

11.2.2 Impuestos especiales

Los Impuestos especiales, cuyo origen se remonta a las regalías fiscales (convertidas más tarde en los monopolios fiscales, es otra de las áreas donde de antiguo ha existido una mayor intervención de la UE.

La norma comunitaria más importante del sector es la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, modificada por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010.

En España se rigen por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre y el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. Estos impuestos solamente los pagan las personas que compran o consumen determinados bienes:

- Alcohol y bebidas alcohólicas: Directiva consolidada (2011/64/CE).
- Hidrocarburos: Directiva 92/12/CEE y Directiva 95/60/CE, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno.
- Tabaco: Directiva 2011/64/UE, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco
- Matriculación de medios de transporte.
- Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Su razón de ser, aparte de su gran capacidad recaudatoria, reside en la consideración de que el consumo de esos bienes genera costes sociales. Pensemos en los costes sanitarios por abuso del alcohol o del tabaco y en la contaminación atmosférica de los coches y del uso de los hidrocarburos en general.

Como ya hemos apuntado, se grava la fabricación, la importación y la entrega de los productos en otro Estado miembro distinto del de fabricación. Los impuestos deben ser repercutidos obligatoriamente por los sujetos pasivos, en general los fabricantes, a los consumidores.

1. Impuesto especial sobre la cerveza y el vino y las bebidas fermentadas. En el caso de la cerveza el gravamen dependerá del grado plato alcohólico volumétrico:

Si es inferior a 1,2%: 0€

Si está comprendido entre 1,2% y 2,8%: 2,75€por hectolitro.

Entre 2,8% y 11%: 7,48€por hectolitro.

Entre 11% y 15%: 9,96€por hectolitro.

Entre 15% y 19%: 16,56€por hectolitro.

Si es superior a 19%: 0,91€por hectolitro y grado.

Por su parte, al vino y las bebidas fermentadas se le aplica un tipo del 0%, por lo que no hay gravamen.

2. *Impuesto sobre productos intermedios*. Este impuesto se aplica a los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido entre 1,2% y 22% que no sean vino o cerveza.

Si es inferior al 15%: 38,48€por hectolitro.

Si es superior: 64,13€por hectolitro.

3. *Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas*. En este caso el precio del impuesto es de 839,15€€por hectolitro de alcohol puro en la península y de 653,34€ en Canarias, donde el gravamen es menor.

4. *Impuesto sobre hidrocarburos*. Este impuesto especial se aplica a hidrocarburos como la gasolina, el gas, el biodiesel, el bioetanol o el queroseno, entre otros. El gravamen depende del tipo que sea. Además, en este caso, se aplica un tipo estatal – que incluye el tipo general y el especial – y un tipo que aplica cada comunidad autónoma. Por ejemplo, por las gasolinas con plomo hay que pagar, estatalmente, 457€por cada 1000 litros y por el gas natural de uso general 1,15€por cada gigajulio.

5. *Impuesto sobre labores de tabaco*. Dentro de este se incluye cualquier tipo de tabaco que se fume, quedando exento por ejemplo el tabaco de mascar. Los cigarros y cigarritos (puros) tienen un gravamen del 15,8%; los cigarrillos del 51%; y la picadura de liar del 41,5%.

6. *Impuesto sobre determinados medios de transporte*. Es el conocido como impuesto de matriculación. El tipo de gravamen depende de la potencia y la contaminación que emita cada vehículo. Por ejemplo, aquellos con emisiones de CO_2 inferiores a 120 gramos por kilómetro están exentos; mientras que los que tienen emisiones de CO_2 superiores a 200 gramos por kilómetro tienen un gravamen del 13,75%.

7. *Impuesto especial sobre el carbón*. El gravamen de este impuesto depende del uso que se le dé al carbón:

El destinado a fines profesionales: 0,15€por gigajulio.

Aquel destinado a otros usos: 0,65€por gigajulio.

8. *Impuesto especial sobre la electricidad*. Grava el suministro de energía eléctrica destinada al consumo. El tipo exigido es del 5,11% pero las cuotas no pueden ser inferiores a 0,50€MWh en usos industriales, ni a 1€MWh.

11.3 La armonización en la imposición directa de la UE. Especial referencia a la propuesta de directiva sobre la base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades – BICCIS-.

La mayor parte de los autores coinciden en afirmar que el Informe Bolkestein, relativo a la tributación de las sociedades en el mercado interior, representa la puesta en marcha del ambicioso proyecto de la Unión Europea sobre el establecimiento de una base imponible común consolidada. Con carácter previo, una serie de trabajos habían iniciado el camino hacia una armonización del Impuesto sobre Sociedades, cuyo punto de partida se encuentra en el informe Neumark publicado el 8 de julio de 1962.

En este contexto, el informe Bolkestein constituye el soporte intelectual del sistema de la BICCIS que describe y somete a debate cuatro posibles estructuras fiscales para la coordinación o armonización de los impuestos sobre los beneficios de los Estados miembros, entre las que se incluye el sistema BICCIS y que incorporan criterios y elementos novedosos respecto de las propuestas armonizadoras de las últimas décadas. En todo caso, como advierte el referido autor en el extracto del trabajo al que nos acabamos de referir, la Propuesta es un acicate para debatir las cuestiones que suscita la imposición sobre el beneficio de las empresas en el contexto de la globalización, pues, en definitiva, el sistema BICCIS pretende ser una respuesta a buena parte de esos problemas.

La Comisión fue invitada por el Consejo a presentar un estudio analítico sobre la fiscalidad de las empresas en el mercado interior el cual debería analizar las diferencias en los niveles de tipos efectivos del impuesto sobre sociedades en los estados miembros teniendo en cuenta, entre otros, los resultados del informe del Comité Ruding, debiendo prestar especial atención a la influencia de los tipos del impuesto sobre sociedades en dos niveles efectivos de tributación.

La Comisión presentó un documento de trabajo, con fecha del 23 octubre 2001, titulado "*Company Taxation In the Internal Market*", también conocido como "Informe Bolkestein", en referencia al Comisario del ramo al tiempo de su presentación, que constituye el principal punto de partida para la configuración del sistema BICCIS. Con la misma fecha, la Comisión presentó una comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social titulada "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada para sus actividades a escala comunitaria".

El objetivo estratégico de convertir a la Unión Europea en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo establecido, por primera vez, en el Consejo Europeo de Lisboa de marzo de 2000 y reiterado en el Consejo europeo de Estocolmo de 2001 reclamó la elaboración de un marco global de apoyo para la actividad económica en la UE. Se consideró que si bien en otras áreas políticas se habían adoptado medidas importantes, en el área de fiscalidad se había conseguido más bien poco ya que los Estados Miembros aplican a las empresas, esencialmente, los mismos sistemas impositivos vigentes antes del establecimiento del mercado interior. Por ello se hace necesario resolver esta falta de

coordinación de desarrollo y que la, entonces, inminente ampliación de la UE hacía aún más urgente.

La Comisión consideró necesario adaptar los impuestos sobre sociedades al nuevo marco económico para lograr un mercado interior más eficaz, sin obstáculos fiscales internos, ya que el marco económico global ha evolucionado desde comienzos de los años 90 como consecuencia de varios factores, como la economía digital, la cada vez mayor movilidad de los factores económicos, las grandes empresas que consideran a la UE en su conjunto como un mercado interior e intentan establecer estructuras empresariales paneuropeas efectivas, lo que trae consigo la reorganización y centralización a escala comunitaria de las funciones empresariales en cada grupo de empresas, etc.

Dada esta evolución, la importancia de las características de los sistemas tributarios aumenta notablemente porque los Estados miembros compiten entre sí con todos los elementos de sus sistemas impositivos para que las inversiones y la actividad económica se localicen en su territorio. Todo ello hace que surja una necesidad clara de adaptar la tributación de las empresas en la UE a este entorno cambiante. Para evaluar la importancia global de estos problemas y analizar posibles soluciones hay que considerar la eficiencia económica de suerte que la tributación de sociedades en el mercado interior deberá ser eficiente y favorecer al mismo tiempo la competitividad empresarial de la Unión Europea.

Para atender a estos objetivos prioritarios, el Informe considera que la tributación de las sociedades en el mercado interior deberá contribuir a la competitividad internacional de las empresas europeas; garantizar que las consideraciones fiscales distorsionarán lo menos posible las decisiones económicas de los operadores; evitar los costes de cumplimiento innecesarios o excesivamente elevados y los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, no estorbar la posibilidad de una competencia fiscal general, abordando al mismo tiempo todas las formas nocivas o indeseables de ese tipo de competencia. Todo ello, sin perder de vista la financiación y el suministro de bienes y servicios públicos, su compleja relación con los ingresos tributarios y la eficacia de la administración pública.

A juicio de la Comisión, sólo una solución general de acuerdo con la cual las empresas puedan aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria proporcionará una solución práctica y a largo plazo que permita, de una parte, eliminar los obstáculos al mercado interior que las diferentes normativas presentan; y, de otra, explotar al máximo la capacidad del mercado interior para lograr los objetivos de Lisboa.

Para ello, debe permitirse en el futuro, a las empresas de la Unión Europea que realicen actividades transfronterizas e internacionales, el calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales, eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales de las transacciones internas dentro del mismo grupo, todo ello sin atentar contra la soberanía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos del impuesto sobre sociedades, en cuanto que se aplicaría el tipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que les corresponda específicamente, calculada en medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo.

En el informe sobre la tributación de las empresas en el mercado interior, la Comisión señaló que sólo una base imponible consolidada del Impuesto sobre sociedades contribuiría a una mayor eficacia, simplicidad y transparencia de los sistemas de imposición en la Unión Europea y colmaría las lagunas existentes entre los sistemas nacionales, que facilitan la evasión fiscal y otros abusos. Esto reduciría los costes de cumplimiento y permitiría que la Unión Europea sacara provecho de los beneficios globales del mercado interior, aumentando la competitividad de las empresas y sentando las bases para alcanzar los objetivos establecidos por el Consejo europeo de Lisboa. La Comisión cree, por ello, que la única opción lógica es orientar su política de imposición sobre las empresas hacia la consecución de una solución global de los obstáculos fiscales existentes en el mercado interior y ello sólo puede conseguirse a través de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades que permita la composición de pérdidas transfronterizas debiendo existir un acuerdo sobre el sistema de reparto necesario entre los distintos países de los rendimientos.

La delimitación del ámbito de aplicación de una norma en sus aspectos territorial, objetivo y subjetivo es clave para entender su contenido. La Propuesta, en cuanto que debe revestir la forma de Directiva, constituye una fuente de Derecho derivado que debe respetar y cumplir las previsiones del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y ser objeto de transposición a la normativa interna de cada uno de los Estados miembros por lo que sus previsiones priman sobre las normas internas de acuerdo con su mayor jerarquía. De esta forma, según lo previsto en su artículo 7, las sociedades que opten por su aplicación dejarán de estar sujetas a las disposiciones nacionales afectadas por la armonización del Impuesto sobre Sociedades de su respectivo territorio. Esta primacía se extiende a los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros según se establece en el artículo 8.

La delimitación del ámbito subjetivo de la Propuesta se encuentra en el artículo 2, según el cual la misma se aplicará a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro cuando reúnan las dos condiciones siguientes:

- que la sociedad adopte una de las formas enumeradas en el anexo I;
- que la sociedad esté sujeta a uno de los impuestos sobre sociedades enumerados en el anexo II o a un impuesto similar establecido ulteriormente.

Asimismo, la Propuesta se aplicará a las sociedades constituidas con arreglo a la legislación un tercer país cuando se reúnan las dos condiciones señaladas en anteriormente, relativas a la forma de la sociedad y la sujeción a un impuesto sobre la renta de personas jurídicas.

En lo que se refiere al ámbito territorial de la Propuesta, según su artículo 136, la Directiva se dirige y obliga a los Estados miembros, por lo que ese marco geográfico permite identificar a las entidades que van a poder acogerse al mismo en función de su localización así como el alcance de las rentas sujetas al mismo, si bien como veíamos al referirnos al ámbito subjetivo, también las sociedades no

residentes en la Unión Europea pueden acogerse al régimen previsto en la Propuesta en cuanto a los establecimientos permanentes situados en el territorio de la Unión Europea. Por su parte, las entidades residentes en la Unión Europea sólo podrían aplicar el régimen por los establecimientos permanentes situados en el territorio de la Unión Europea.

El ámbito territorial de la Propuesta se limita, pues, al territorio de la Unión Europea, en particular, al ámbito territorial en el que es aplicable el Tratado de la Unión Europea, según se define en el artículo 355 del TFUE.

En cuanto al ámbito material u objetivo de la Propuesta, según el artículo 6, apartados 6 y 7, caben dos tipos de sujeción al régimen armonizado común:

- el previsto para las sociedades residentes a efectos fiscales en un Estado miembro que, una vez ejercitada la opción, aplicarán el régimen por la totalidad de las rentas que obtengan cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera de su Estado de residencia, y
- el previsto para las sociedades que no sean residentes a efectos fiscales en un Estado miembro, las cuales podrán optar por la aplicación del régimen por los establecimientos permanentes que mantengan en alguno de los Estados miembros.

En lo que se refiere a los fines, el régimen de la BICCIS tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior y que se derivan, principalmente, de la fragmentación de la UE en 28 regímenes tributarios diferentes. Una actuación no coordinada, es decir, programada y llevada a cabo por cada Estado Miembro de forma individual no haría sino perpetuar la situación actual en la que las empresas tienen que tratar con un número de Administraciones tributarias equivalente al número de Estados Miembros en los que estuvieran sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Los trabajos emprendidos a raíz del estudio sobre la fiscalidad de las empresas llevaron a la conclusión de que la mejor forma de eliminar dichos obstáculos sería establecer un marco común que regulase el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre sociedades y la consolidación transfronteriza. Ahora bien, la imposición directa no se menciona en el TFUE, ya que forma parte de la competencia de los Estados miembros. Así, la única posibilidad de acción por parte de la UE en este ámbito se encuentra en el artículo 114 del TFUE, en el que se contiene una previsión general aplicable a todas las áreas, permitiendo la adopción de medidas para la aproximación de legislaciones que tengan un impacto directo en el establecimiento y funcionamiento en el mercado único. Es decir, todas las acciones de las instituciones comunitarias han de ir dirigidas a eliminar los obstáculos para la consecución y correcto razonamiento del mercado común. Por consiguiente, la finalidad de la propuesta desde el punto de vista de la imposición directa no es conseguir la competitividad de las empresas europeas frente a las norteamericanas o a las japonesas, ni siquiera aumentar el bienestar de los europeos. El objetivo es el establecimiento y correcto funcionamiento del mercado único para lo cual se han de eliminar los obstáculos que perturban el normal funcionamiento entre los cuales

destacan los asociados a los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cargas administrativas, la tributación excesiva y la doble imposición.

A juicio de la Comisión, las empresas tienen que afrontar numerosos y diversos costes de cumplimiento que dificultan su desarrollo e impiden su crecimiento. Los costes de cumplimiento se definen como los costes administrativos en que incurren los contribuyentes para cumplir con la legislación tributaria. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, los costes de cumplimiento son muy elevados pues además del pago del propio impuesto hay que tener en cuenta los cálculos asociados a su cálculo, determinación y recaudación. Estos costes se consideran subyacentes en cuanto que no contribuyen al desarrollo de la sociedad y a la realización de objetivos políticos.

Debe ponerse de manifiesto el positivo efecto que la consolidación provocaría y que va unido al de la implantación del sistema de ventanilla única, que implicaría que todas las relaciones tributarias relativas al Impuesto sobre Sociedades se desarrollarían exclusivamente entre la empresa matriz del grupo y la Administración tributaria del estado de su sede, siendo esta Administración la que se relacionaría con las Administraciones tributarias de los Estados Miembros en los que se encuentren ubicadas las filiales del grupo. La reducción de los costes de cumplimiento para las empresas multinacionales aparece así como uno de los grandes objetivos de la propuesta y el instrumento necesario para reducir las barreras que dificultan el mercado interior.

La Exposición de Motivos de la Propuesta señala en su párrafo sexto que la consolidación constituye un elemento esencial del régimen, pues es la única forma de superar los principales obstáculos fiscales a los que se enfrentan las empresas de la Unión, ya que permite eliminar los trámites relacionados con los precios de transferencia y la doble imposición intragrupo, así como compensar automáticamente las pérdidas registradas por los sujetos pasivos con los beneficios generados por otros miembros del mismo grupo. Por su parte, el Informe de Impacto que acompaña la propuesta señala que la distribución de los resultados fiscales entre los Estados Miembros con base en el principio de competencia, que constituye la esencia de los precios de transferencia, es una fuente de doble imposición en las transacciones intragrupo.

Los capítulos IV, V y VI de la Propuesta están dedicados a la regulación de la base imponible. El capítulo IV, artículos 9 a 16, se refiere al cálculo de la base imponible; el capítulo V, artículos 17 al 31, a su periodificación y cuantificación y el capítulo VI, artículos 32 a 42, trata de la amortización del inmovilizado.

12

El Código Aduanero y otros impuestos aduaneros

12.1 Definición y ámbito objetivo

La unión aduanera fue uno de los primeros logros de la Unión Europea (UE) y sigue siendo un activo fundamental en el entorno globalizado del siglo XXI. Los miembros de una unión aduanera se comprometen a aplicar los mismos aranceles a las importaciones procedentes del resto del mundo y a no mantener ningún arancel sobre sus intercambios internos. La UE cuenta con una unión aduanera altamente sofisticada, en la que ya se aplica un amplio conjunto de normas comunes tanto a las importaciones como a las exportaciones y se han suprimido por completo todos los controles entre sus miembros.

Los servicios de aduanas nacionales de los Estados miembros gestionan la unión aduanera sobre el terreno, como si fueran un único servicio. Los funcionarios de aduanas supervisan el tráfico de mercancías en la UE, tanto en sus fronteras exteriores, es decir, en puertos, aeropuertos y pasos fronterizos terrestres, como en el interior de su territorio

El Tratado de Roma de 1957 introdujo la unión aduanera como fundamento esencial de la Comunidad. En la actualidad, el artículo 28.1 TFUE recoge las disposiciones que regulan la libre circulación de mercancías. Dicho artículo dispone: "*La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.*"

Este artículo declara la importancia de la Unión aduanera y de sus principios básicos, los cuales son:

- La eliminación de obstáculos al comercio intracomunitario, y
- El establecimiento de un Arancel Aduanero Común en sus relaciones con terceros países.

Por lo tanto, una unión aduanera se produce cuando un grupo de países se asocian para mantener los mismos aranceles sobre las importaciones procedentes del resto

del mundo y se comprometen a no aplicar derechos a los intercambios que realizan entre sí. Básicamente, tras el despacho de aduanas, las mercancías pueden circular libremente por el territorio de esos países.

Habría que distinguir las uniones aduaneras de los acuerdos de libre comercio, ya que estos últimos solo eliminan los derechos de aduana entre los países firmantes, sin que exista concertación alguna en cuanto a los derechos sobre las mercancías procedentes de otros países.

La unión aduanera vio la luz el 1 de julio de 1968. En esa fecha se suprimieron los derechos de aduana aún vigentes sobre los intercambios intracomunitarios y se introdujo el arancel aduanero común. Antes de esta fecha, se fueron eliminando progresivamente las fronteras, como por ejemplo, en 1944 cuando Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos establecieron la unión aduanera del Benelux y después en 1951, se unieron al Benelux Francia, Alemania e Italia para crear la Comunidad Europea del Carbón y del Acero

El 1 de mayo de 2016 entró en vigor el nuevo Código Aduanero de la Unión Europea, sustituyendo al Código Aduanero Modernizado, aprobado por el Reglamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008 que modificaba a su vez el que fue adoptado en 1992, el cual tuvo diversas modificaciones antes de esta. Con el nuevo Código Aduanero de la Unión (CAU) se inaugura un nuevo marco de relaciones entre las aduanas de la UE y los operadores económicos que efectúen operaciones de comercio exterior.

Los objetivos principales del CAU son establecer una legislación aduanera más uniforme y simple en Estados miembros de la Unión y crear un entorno electrónico real mediante el uso de las nuevas tecnologías en el intercambio de información, lo que se conoce como aduana electrónica. Otras novedades que presenta la nueva regulación son: el régimen de garantías para el despacho, para el certificado de exportación autorizado y para el despacho centralizado en el espacio europeo, y la redenominación de los regímenes aduaneros.

El CAU, de entre todos los fines citados, tiene como objetivo principal la modernización, simplificación y armonización de los procedimientos y normativas aduaneras sin que se pierda el control del sistema. En el art. 1 del Reglamento (UE) n. 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, se estipula que el CAU se aplicará a todas las mercancías que sean introducidas en el territorio de la Unión o que salgan de éste, de manera uniforme en todo el territorio aduanero sin perjuicio del derecho, de los convenios internacionales, y de la distinta normativa de la Unión aplicable a otros ámbitos. Se prevé la aplicación de determinadas disposiciones fuera del territorio aduanero, siempre que existan normas específicas o convenios internacionales, tal como recoge el art. 1.2 del CAU. Se trata, en la práctica, de lograr una armonización de las normas procedimentales de aplicación en los Estados miembros.

Las autoridades aduaneras deberán supervisar las operaciones comerciales «comunitarias», siempre de manera acorde con la política comercial común y el resto del derecho comunitario. Los objetivos principales de las autoridades aduaneras son las recogidas en el artículo 3 del CAU:

a. Proteger los intereses financieros de la Unión y de sus Estados miembros;
b. Proteger a la Unión del comercio desleal e ilegal, apoyando al mismo tiempo las actividades comerciales legítimas
c. Garantizar la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes, y la protección del medio ambiente, actuando, cuando proceda, en estrecha cooperación con otras autoridades, y
d. Mantener un equilibrio adecuado entre los controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo.

Por otro lado, en el artículo 28.1 TFUE se establece la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros, indicando el artículo 31 del TFUE que el Consejo, a propuesta de la Comisión, fijará los derechos del arancel aduanero común. Dicho arancel aduanero común se establece por el Consejo con mayoría cualificada, mediante reglamento, y se aplica por las Administraciones de los Estados miembros, las cuales entregan la recaudación obtenida, salvo un pequeño porcentaje en concepto de gastos de gestión, a la Comisión Europea, ya que los derechos de aduana son un recurso propio de la Unión Europea.

A efectos estadísticos, se integra en el arancel aduanero común la denominada Nomenclatura Combinada (NC), que es un sistema de clasificación de las mercancías basado en el sistema armonizado de la Organización Mundial de Aduanas y que añade subdivisiones propias denominadas subpartidas NC. Y basándose en la nomenclatura combinada, la Comisión establece un arancel integrado de aplicación denominado TARIC y que recoge a su vez subdivisiones comunitarias complementarias llamadas subpartidas TARIC, las cuales se utilizan para la denominación de las mercancías y su número de código, los tipos de derechos de aduana según el origen de las mercancías y las disposiciones de política comercial que sean de aplicación en cada caso.

Por otro lado, la declaración de las mercancías a la Administración de Aduanas competente se realiza a través de un Documento Único Administrativo (DUA), que también sirve para declarar el IVA a la importación, y en su caso a los Impuestos Especiales. La declaración puede admitirse sin comprobación, o a través de un control documental o del examen de las mercancías. En el caso de las importaciones, una vez admitida la declaración y realizado en su caso el control documental y físico, se devenga el derecho aduanero, cuyo pago es condición necesaria para el levante de la mercancía. A partir de ese momento, la mercancía pasa a considerarse en libre práctica, de acuerdo al artículo 29 del TFUE, lo que supone que se convierte en una mercancía comunitaria y que puede circular libremente dentro del territorio aduanero de la UE.

Por último, debe hacerse referencia al artículo 28.1 del TFUE, relativo a las exacciones de efecto equivalente. Para definir dichas exacciones de efecto equivalente habría que acudir a la jurisprudencia que lo identifica como cualquier derecho, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, establecido unilateralmente, en el momento de la importación o posteriormente, que grave específicamente un producto procedente de otro Estado, y que tenga la misma incidencia sobre la libre circulación de mercancías que un derecho de aduana. Por lo tanto, al estar prohibidos los derechos de aduanas entre los Estados miembros, y al poder considerarse

estas exacciones de efecto equivalente como un derecho de aduana, quedan prohibidas.

El más importante de los impuestos aduaneros es el derecho (en realidad derechos) de importación, tributo que se exige por la entrada de mercancías en el territorio aduanero comunitario.

Además de los derechos de importación en sentido estricto, se pueden encontrar otras figuras tributarias:

a. Los regímenes aduaneros suspensivos. En realidad no son un tributo, sino ciertas situaciones en las que se pueden encontrar las mercancías durante las cuales no se exigen los impuestos aduaneros. Una vez que las mercancías dejan de estar en tal situación especial, bien se someten al impuesto ordinario, o bien salen definitivamente del espacio aduanero comunitario sin devengo de tributo alguno.
b. Las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la importación exigibles en el marco de la política agrícola común. Son tributos que, con diversos procedimientos, pretenden proteger los productos agrarios de la Unión Europea frente a los precedentes de países terceros.
c. Los derechos antidumping y antisubvención. Son tributos que se exigen en diversas modalidades para hacer frente a políticas de fomento desarrolladas por países terceros respecto de sus propias mercancías. El establecimiento de estos derechos, realizado por la Unión Europea, exige un procedimiento complejo que se inicia siempre a instancia de las personas que se sientan perjudicadas por la política de precios dumping o de subvenciones llevada a cabo por terceros países.
d. Las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la exportación previstos en el marco de la política agraria común. Son muy extraños y pretenden desincentivar la exportación de ciertos productos agrícolas en que la Unión Europea es deficitaria.
e. Los derechos menores. Se conocen con ese nombre ciertos ingresos (fundamentalmente con naturaleza de tasas) que se obtienen como consecuencia del tráfico comercial internacional (derechos de almacenaje y depósito, multas, etc).

12.2 El proceso de despacho aduanero

Abarca una serie de pasos que son los siguientes:

1. Primer paso: *La Autorización de Despacho Aduanero*. Documento mediante el cual un importador o exportador autoriza a un Representante Aduanero a presentar en su nombre una o varias declaraciones aduaneras.

Esta autorización supone, además, la representación ante inspecciones aduaneras, procedimientos de disconformidad con la clasificación arancelaria, solicitudes dedevolución de ingresos indebidos, actuación en procedimientos sancionadores, etc

2. Segundo Paso: *La Declaración Sumaria*. Las mercancías entran en el territorio aduanero a través de un medio de transporte internacional. El transportista esta obligado a declarar la entrada de estas mercancías a la Aduana, mediante la Declaración sumaria. La declaración debe hacerla:

- La persona que ha transportado las mercancías a la Unión Europea, o
- La persona responsable de su transporte ulterior, o
- La naviera, o el representante de cualquiera de los mencionados anteriormente.

Después de la presentación y depósito de la declaración sumaria, las mercancías permanecerán en almacenamiento provisional (ADT) hasta que se les asigne un destino aduanero. Mientras dure el almacenamiento provisional, no podrán retirarse, abrirse o examinarse las mercancías sin permiso de las autoridades aduaneras y sólo podrán manipularse de manera que se mantengan en el mismo estado, sin cambios. Pueden almacenarse solamente en lugares autorizados por las autoridades aduaneras denominados "almacenes de depósito temporal".

3. Tercer Paso: *Controles para aduaneros*. La mercancía puede permanecer en "deposito temporal" a la espera de ser revisadas por las autoridades aduaneras, para comprobar que corresponden con lo declarado y para verificar que se ajustan a las medidas de política comercial establecidas por la Unión Europea.

4. Cuarto Paso: *Declaración Única Administrativa (DUA)*. Una vez realizada la declaración de aduana (DUA) y asignado un régimen aduanero, debe procederse al pago de los derechos y demás impuestos (IVA e Impuestos Especiales) correspondientes según la base de la liquidación.

12.3 El nuevo Código Aduanero

El 1 de mayo de 2016 comenzó la aplicación de las disposiciones sustantivas del nuevo código aduanero de la UE, denominado Código Aduanero de la Unión («CAU»), aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013. La normativa básica contenida en los 288 artículos del CAU se complementa con los siguientes actos de desarrollo y ejecución aprobados recientemente por la Comisión (a cuyo desarrollo se debe el periodo de casi tres años desde la aprobación hasta la efectiva aplicación del CAU):

- Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU y que contiene normas de desarrollo de determinadas disposiciones de dicho código; y
- Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del CAU, pensadas para garantizar unas condiciones consistentes y sistemáticas para su implementación en los distintos Estados miembros.

Como veremos, una buena parte de las modificaciones introducidas por el CAU implican la creación e implementación de sistemas informáticos uniformes en todos los Estados miembros, que se efectuará gradualmente hasta el 2020. Hasta entonces, a la normativa anterior se sumará la Decisión de Ejecución (UE) 2016/578 de la Comisión, de 11 de abril, que establece el Programa de Trabajo relativo al desarrollo y la implantación de los sistemas electrónicos previstos en el CAU, y el Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015, que establece las normas transitorias para la aplicación del CAU mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes.

Con la entrada en vigor del CAU, se deroga el primer código aduanero, el Código Aduanero Comunitario («CAC») aprobado por el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre, con sus actos modificativos y disposiciones de desarrollo. Ese primer código refundía, por primera vez desde la creación de la unión aduanera en 1968, las normas del derecho aduanero dispersas por entonces en numerosos reglamentos y directivas, e integraba los regímenes aduaneros que se venían aplicando por separado en los Estados miembros durante la década de los ochenta.

Aunque desde 1992 el CAC se ha ido modificando en varias ocasiones con intención de adaptarlo a los cambios económicos y jurídicos que han ido produciéndose (modificaciones como las del Reglamento n.º 648/2005 y el Reglamento (CE) n.º 450/2008 que reflejaban importantes cambios legales, como la expiración del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero o la entrada en vigor del Convenio de Kioto revisado), la creación de un entorno jurídico moderno para las aduanas europeas requería una revisión a fondo de las disposiciones aduaneras vigentes.

El CAU pretende simplificar y facilitar el comercio, reducir los costes asociados al cumplimiento de obligaciones formales para los negocios y racionalizar los procedimientos aduaneros a nivel europeo en todas las administraciones tributarias de los Estados miembros y aplicar comunicaciones electrónicas entre todas las partes involucradas, los operadores económicos, las autoridades aduaneras y la Comisión Europea. En esencia, el CAU da un marco moderno para las aduanas y el comercio.

Las modificaciones introducidas por el CAU crean un entorno moderno para las aduanas europeas. Algunos de estos cambios suponen una simplificación y refundición de la normativa, otros muchos suponen un cambio radical en la forma de operar en la aduana que conocíamos hasta ahora. En líneas generales, podemos decir que los cambios introducidos por el CAU, junto con su normativa de desarrollo y ejecución, pretenden:

- racionalizar y simplificar la normativa y procedimientos aduaneros, facilitando transacciones económicas más eficientes;
- completar la transición hacía un entorno sin soporte en papel de las aduanas europeas, creando un entorno completamente electrónico e interoperable;
- ofrecer mayor seguridad jurídica a los operadores económicos y uniformidad en la aplicación de la normativa aduanera; -

– reforzar las ventajas para los operadores económicos cumplidores y fiables. Evidentemente, el análisis detallado de todos los cambios contenidos en los cinco textos legales comunitarios que conforman el nuevo marco jurídico de la unión aduanera y que se irán implementando gradualmente hasta el 2020 excede de un foro como este.

Desde el punto de vista de aplicación de la normativa aduanera, el CAU se presenta como un texto mucho más simple, unificado y accesible y también proporciona mayor seguridad a los consumidores europeos. El CAU refuerza significativamente la cooperación entre las autoridades aduaneras de los Estados miembros y unifica su acción, frente a posibles situaciones de fraude o amenazas a la seguridad.

13

El concepto de medida de efecto equivalente. Jurisprudencia relevante

13.1 Concepto de medidas de efecto equivalente

La prohibición de las medidas de efecto equivalente (MEE, en adelante) a restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación, regulada en los artículos 34-37 TFUE, constituye uno de los instrumentos jurídicos primordiales para la consecución de la libre circulación de mercancías en el mercado único europeo. Como estos preceptos son directamente aplicables, el TJUE y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros han sido preferentemente los encargados de su aplicación, que ha generado uno de los más importantes bloques de jurisprudencia del TJUE.

El TFUE no determinaba el concepto de MEE y el TJUE tuvo que dar una definición del mismo en la *sentencia Dassonville*. Esta definición fue bastante extensiva y ello ha provocado que sean consideradas MEE reglamentaciones comerciales de los Estados miembros sin efectos proteccionistas, pero que obstaculizaban de forma indirecta y escasa el comercio intracomunitario.

Los artículos 34 y 35 prohiben, respectivamente, las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación. Las excepciones a estas prohibiciones se recogen en el artículo 36, que permite a los Estados la adopción de medidas nacionales contrarias a los artículos 34 y 35, si van destinadas a proteger determinados intereses sociales (orden público, salud pública, vida de los animales y vegetales o propiedad intelectual y comercial). Además, la jurisprudencia del TJUE ha desarrollado la teoría de las exigencias imperativas para justificar la compatibilidad con el artículo 36 de normas nacionales restrictivas del comercio, pero orientadas a la protección de intereses sociales no contemplados.

Según la fórmula Dassonville, la existencia de una MEE requiere la concurrencia de los dos elementos siguientes: medida estatal («reglamentación comercial de los Estados miembros») y efecto restrictivo de la misma sobre los intercambios Íntracomunitarios («susceptible de obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente el comercio intracomunitario»).

El término «medida» es interpretado extensivamente, ya que incluye los siguientes tipos de comportamientos estatales restrictivos de los intercambios intracomunitarios: — Disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros. — Prácticas administrativas, definidas por la Directiva 70/50 como «cualquier comportamiento de una autoridad pública uniforme y regularmente observado» — Cualquier acto o comportamiento de una autoridad pública, incluidas las incitaciones, a las que la Directiva 70/50 define como cualquier comportamiento dimanante de una autoridad pública que, sin obligar jurídicamente a sus destinatarios, les induce a actuar de una determinada forma. — La jurisprudencia de los tribunales nacionales.

Los actos potencialmente generadores de MEE pueden emanar de todos los órganos del Estado, tanto centrales, como federales, regionales y municipales, así como de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

Por último, las normas adoptadas por las instituciones comunitarias en materia de producción y comercialización de mercancías tampoco pueden, según la jurisprudencia del TJUE, crear obstáculos a la libre circulación de mercancías. Sin embargo, esta limitación no es tan estricta como la que se aplica a los Estados miembros.

El único dato que los artículos 34 y 35 TFUE daban de la noción de MEE es que se trataba de una categoría residual de obstáculo a la libre circulación, que debían ser equivalentes a los de una restricción cuantitativa. Como el efecto de ésta es la restricción del comercio intracomunitario, la sentencia Dassonville consideró necesario que una medida estatal tuviera un efecto restrictivo sobre el comercio intracomunitario directo o indirecto, real o potencial.

Se trata de una concepción muy amplia de este requisito del efecto restrictivo sobre el comercio, porque cualquier reglamentación comercial ejerce, en principio, un mayor o menor efecto restrictivo sobre los intercambios por el simple hecho de sujetar la producción y comercialización de mercancías a normas jurídicas. Por tanto, toda norma nacional reguladora de la actividad comercial puede ser englobada por la definición de MEE de la sentencia Dassonville y puede cuestionarse su compatibilidad con la prohibición de los artículos 34 ó 35 del TFUE. El peligro es que estos preceptos acaben por impedir a los Estados miembros la adopción, en defecto de armonización comunitaria, de normas reguladoras de la actividad comercial, destinadas a proteger determinados intereses sociales.

Se trata de reglamentaciones comerciales que, de hecho o de derecho, se aplican únicamente a las importaciones o que imponen a las mercancías importadas unas condiciones de comercialización distintas y más onerosas que las exigidas a la producción nacional.

Los avances en el proceso de construcción del mercado común hicieron que pronto se cuestionara ante el TJUE la inclusión en la fórmula Dassonville de reglamentaciones que se aplicaban por igual a la producción nacional y a las importaciones, pero que beneficiaban a los productos nacionales. El carácter proteccionista de estas medidas se aprecia al comparar los efectos que su aplicación produce en las importaciones y en la producción nacional. Son normas indistintamente aplicables a una y a otra, pero que, al adoptarse en función de los hábitos nacionales

de producción, suponen un obstáculo adicional para la comercialización de las mercancías importadas.

También la jurisprudencia ha catalogado de MEE a las medidas indistintamente aplicables y no proteccionistas pero con efectos restrictivos. En efecto, la sentencia Cinéthéque establece que las medidas indistintamente aplicables y sin efectos proteccionistas, pero que obstaculizan el comercio intracomunitario, constituyen MEE en el sentido de la fórmula Dassonville. En el asunto Cinéthéque se cuestionaba la compatibilidad con los artículos 30 y 36 del Tratado CEE de una reglamentación francesa que, con objeto de proteger la producción cinematográfica, establecía un escalonamiento entre los diversos medios de difusión de las películas. De esta forma, se prohibía la comercialización en Francia de las películas mediante cintas de video hasta que no hubiese transcurrido un plazo de un año desde el comienzo de su proyección en salas de cine. Como los demás Estados miembros no tenían una reglamentación similar, la norma francesa creaba un obstáculo a la libre circulación intracomunitaria de películas grabadas en cintas de video.

Estos razonamientos de la sentencia Cinéthéque han sido aplicados por el TJUE en una abundante jurisprudencia posterior, que considera como MEE las normas nacionales indistintamente aplicables y no proteccionistas, pero generadoras de obstáculos en el comercio intracomunitario. El bloque jurisprudencial inspirado en el asunto Cinéthéque agrupa sentencias relativas a reglamentaciones nacionales de diverso tipo, que pueden clasificarse de la forma siguiente:

i) Medidas nacionales neutras, cuyo efecto restrictivo proviene de su disparidad con las de otros Estados miembros. Estas reglamentaciones nacionales analizadas por el TJUE se refieren básicamente a las modalidades de venta o a los métodos de promoción de ventas de las mercancías.

ii) Reglamentaciones nacionales neutras, cuyo efecto restrictivo no depende de la disparidad con las de otros Estados miembros.

iii) Medidas neutras con un efecto tenue sobre el comercio intracomunitario. Se trata de las normas nacionales relativas a la apertura de los comercios minoristas en domingo.

Con la jurisprudencia Cinéthéque, lo que se realiza es una comparación de los mercados nacionales entre sí y no una comparación entre la producción nacional y las importaciones con objeto de averiguar el carácter proteccionista o no de la reglamentación nacional en cuestión. Si de esa comparación entre los mercados nacionales resulta que una determinada reglamentación comercial restringe de alguna forma la accesibilidad de ese mercado para los productos comercializados en otros Estados miembros, dicha reglamentación constituirá una MEE con independencia de su carácter discriminatorio o proteccionista. Con esta nueva jurisprudencia la noción de MEE de la sentencia Dassonville se extiende de forma desmesurada ya que cualquier reglamentación comercial de un Estado miembro, que difiera de la de los otros Estados, crea un obstáculo técnico que compartimenta el mercado nacional y lo impermeabiliza frente al acceso de productos comercializados legalmente en otros Estados.

13.2 Excepciones fundadas en el artículo 36 TFUE

El artículo 36 establece, en ausencia de armonización comunitaria, una reserva de competencia en favor de los Estados miembros que les permite adoptar y mantener reglamentaciones, constitutivas de MEE, con objeto de proteger el orden público, la moralidad y seguridad públicas, la salud y vida de las personas y animales, la preservación de los vegetales, la protección del patrimonio histórico, artístico o arqueológico, y la propiedad industrial y comercial.

i) Se aplica a todo tipo de reglamentaciones generadoras de MEE, ya sean distinta o indistintamente aplicables.

ii) Se interpreta restrictivamente por tratarse de una excepción a un principio fundamental del Tratado, como es la libre circulación de mercancías. Por ello, la lista de intereses protegidos no es ampliable.

iii) El TJUE aplica el artículo 36 a través de una apreciación de los intereses en juego, con la que sopesa el interés comunitario en el mantenimiento de una circulación intracomunitaria de mercancías libre de restricciones y los intereses de los Estados miembros en asegurar, en ausencia de normativa comunitaria, la protección de los bienes de interés general señalados en el artículo 36. Este «balancing test» se objetiva mediante la utilización del principio de proporcionalidad, en virtud del cual se consideran injustificadas las reglamentaciones nacionales que utilizan unos medios más restrictivos de los intercambios intracomunitarios que los estrictamente necesarios para conseguir el objetivo perseguido.

13.3 Excepciones fundadas en la *rule of reason*

La definición extensiva de la noción MEE en la sentencia *Dassonville* y la interpretación estricta de las excepciones del artículo 36 suponían una reducción drástica de las competencias de los Estados en materia comercial, que les dificultaba la adopción de normas para salvaguardar determinados intereses sociales. Esta pérdida de competencias de los Estados miembros no se vio acompañada por la adopción de una normativa comunitaria capaz de hacer frente a la necesidad de protección de estos intereses. Por tanto, era necesario que los Estados, hasta que no se desarrollase la normativa comunitaria, pudieran continuar adoptando reglamentaciones destinadas a asegurar esta protección, pese a sus efectos restrictivos sobre la libre circulación de mercancías.

Para conseguir este objetivo, el TJUE no recortó la extensión de la noción de MEE ni interpretó de forma extensiva las excepciones del artículo 36, sino que utilizó una técnica jurisprudencial anglosajona, la «*rule of reason*, para permitir que los Estados continuasen adoptando reglamentaciones destinadas a la protección de determinados intereses, aunque creasen MEE. Esta «*rule of reason*» se estableció en la sentencia *Cassis de Dijon* mediante la doctrina de las exigencias imperativas y como aclaró el TJUE en la sentencia *Souvenirs Irlandeses*, se aplica en el marco del artículo 34 del Tratado y no constituye una ampliación de las excepciones previstas en el artículo 36. En lo que respecta a la aplicación de esta

«*rule of reason*», hay que tener en cuenta las siguientes pautas establecidas por la jurisprudencia del TJUE:

i) Sólo es aplicable para justificar las MEE creadas por reglamentaciones nacionales indistintamente aplicables a productos nacionales e importados, pero no las originadas por las medidas nacionales discriminatorias.

ii) La jurisprudencia del TJUE ha ido reconociendo los intereses que pueden ser considerados como exigencias imperativas, por lo que no existe una lista cerrada y exhaustiva de los mismos. Entre ellos se encuentran la protección de la cultura en general, objetivos legítimos de política económica, tales como la mejora de las condiciones laborales de los trabajadores o un reparto de las horas de trabajo adaptado a las particularidades socioculturales nacionales o regionales, la protección del medio ambiente o la salvaguardia de los intereses de los consumidores.

iii) El TJUE realiza un «*balancing test*» para la aplicación de las exigencias imperativas similar al del artículo 36, usando el principio de proporcionalidad como elemento reductor de la discrecionalidad judicial.

14

Los instrumentos normativos de carácter fiscal pertenecientes al Derecho complementario de la UE

En el sentido estricto del término, el Derecho de la UE se compone de los Tratados constitutivos (Derecho primario) y de las normas contenidas en los actos aprobados por las instituciones europeas en aplicación de dichos Tratados (Derecho derivado, es decir, los reglamentos, las directivas, etc.) pero en sentido amplio, el Derecho de la UE engloba el conjunto de las normas de Derecho aplicables en el Ordenamiento jurídico de la UE.

Por tanto, se trata también de los derechos fundamentales, los principios generales del Derecho, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, el Derecho que se derive de las relaciones exteriores de la UE y el Derecho complementario originado en los actos convencionales celebrados entre los países de la UE para la aplicación de los Tratados, puesto que este Derecho complementario es aquel conjunto de fuentes convencionales cuyo origen se encuentra en los acuerdos interestatales.

En los ámbitos de competencia nacional exclusiva, en los que las instituciones de la UE no pueden intervenir, se considera Derecho de la UE a los acuerdos concluidos entre los Estados miembros para regular cuestiones estrechamente relacionadas con las actividades de las Comunidades Europeas (como por ejemplo los acuerdos interestatales de los Estados miembros destinados al intercambio de información fiscal).

El Derecho europeo complementario puede considerarse formado por los tratados internacionales suscritos entre Estados miembros, los acuerdos y decisiones de los representantes de los países miembros reunidos en el seno del Consejo y los tratados internacionales concluidos entre la Unión y terceros países, en necesaria concordancia con el resto del ordenamiento de la Unión europea y, de forma muy singular, con su Derecho primario.

Dicho esto bien pueden ser instrumentos normativos de carácter fiscal los convenios del Consejo y acuerdos (tratados en sí mismos) económico-comerciales firmados entre la UE y terceros países (como por ejemplo los recientes acuerdos suscritos con Canadá y Estados Unidos), los acuerdos de intercambio de información entre países europeos en materia fiscal (como los firmados con Andorra, Monaco, Liechtenstein y Suiza), los distintos convenios (como el Convenio 90/436

sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas) o los acuerdos de los representantes de los Estados Miembros en el Consejo (actualmente existen códigos de conducta en materia fiscal que vinculan a todos los países miembros, pero no dejando de ser un compromiso político que no influye ni en los derechos ni en las obligaciones de los Estados Miembros ni en sus competencias o las de la Unión, siendo su objetivo principal evitar la competencia desleal y mejorar la transparencia -Código de conducta sobre la fiscalidad del beneficio empresarial y las ayudas de Estado-).

También se han realizado Foros conjuntos, dirigidos a sugerir soluciones interpretativas comunes en el ámbito de la UE para la aplicación de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y del Convenio de arbitraje 90/436 y no se puede dejar sin mencionar la importancia que tienen en materia de fiscalidad las Recomendaciones y Comunicaciones de las instituciones de la UE (cabe mencionar a modo de ejemplo la Comunicación de la Comisión al Consejo, el Parlamento europeo y el Comité Económico y Social sobre la aplicación de medidas antiabuso en el área de la imposición directa dentro de la Unión europea y en relación con terceros, de 10 de diciembre de 2007).

15

Responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho Comunitario

La responsabilidad de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho comunitario nació en la jurisprudencia del TJUE, como una garantía adicional del cumplimiento y del sometimiento al Derecho comunitario por parte de esos Estados.

Esa jurisprudencia estableció que *"un incumplimiento relevante que cause daños no quedará sin sanción*". La idea se deduce de la Sentencia del TJUE de 19 de noviembre de 1991, *Francovich*, C-6/90 y C-9/90 (en especial, ap. 33), en la que la responsabilidad se concibió como medida sustitutiva derivada de la imposibilidad de aplicar la doctrina del efecto directo de las Directivas. La finalidad de esta doctrina no era, sobre todo, crear una garantía patrimonial del ciudadano europeo, sino, más bien, forzar a los Estados a cumplir el Derecho europeo por otra vía.

La acción de responsabilidad del Estado legislador por daños derivados de un acto normativo contrario al Derecho de la Unión Europea, está configurada como una garantía patrimonial del individuo frente a daños que no tenga el deber jurídico de soportar. Para declarar la responsabilidad del Estado, el TJUE exige la concurrencia de tres requisitos:

1.º Que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares.

2.º Que la violación esté suficientemente caracterizada. El TJUE ha indicado que se produce cuando un Estado, al ejercer su potestad, vulnera, de manera manifiesta y grave, los límites impuestos al ejercicio de sus facultades, aunque dispusiera de un margen de apreciación reducido, incluso inexistente.

3.º Que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados.

La apreciación de estos requisitos corresponde a los jueces nacionales, sobre la base de las orientaciones suministradas por el TJUE. El juez que conoce de la demanda de indemnización debe valorar, para entender que ha existido tal violación, distintos factores, como el grado de claridad y de precisión de la norma vul-

nerada, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de derecho o la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una institución de la UE hayan podido contribuir a la adopción o al mantenimiento de medidas o prácticas nacionales contrarias al Derecho de la UE.

Esta responsabilidad por incumplimiento del Estado puede ser causada no solamente por un acto u omisión del poder legislativo o ejecutivo, sino también del poder judicial. Así lo ha admitido el TJUE en supuestos excepcionales en los que el juez resuelve en última instancia e infringe de manera manifiesta el Derecho aplicable, ya sea en la interpretación de las normas jurídicas o en la apreciación de los hechos y las pruebas.

La existencia de una violación suficientemente caracterizada se valorará teniendo en cuenta, entre otras cosas, si el juez incumplió o no su obligación de remitir una cuestión prejudicial al TJUE. Esta declaración de responsabilidad no afecta a la independencia del poder judicial, y se producirá aunque la resolución judicial sea firme y opere la cosa juzgada.

La regulación de los cauces procedimentales se remite al Derecho nacional. En España se aplican los arts. 32 y siguientes de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. Existe un plazo de un año para interponer la acción, a contar desde que se produce el hecho que motiva el daño. También es aplicable el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. Esta norma tiene por objeto regular el procedimiento y los criterios para la determinación y repercusión de las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, determinando su ámbito subjetivo y objetivo de aplicación, así como los mecanismos para hacer efectiva la repercusión.

Por otro lado, el TJUE ha sostenido, en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el TS español en un asunto tributario, que el principio de equivalencia (la legislación nacional no puede tratar las reclamaciones basadas en el Derecho comunitario de manera menos favorable que las reclamaciones similares de Derecho interno) se opone a un trato diferenciado que imponga agotar todos los recursos cuando la reclamación se base en una infracción del Derecho de la UE, mientras que no se exige tal requisito cuando la reclamación se funde en la inconstitucionalidad de la Ley. La Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, "*Transportes Urbanos*", C-118/08, ap. 33-37, aclaró que, en contra de lo que parece considerar el Tribunal Supremo español, la reparación del daño por infracción del Derecho de la UE no está sujeta a que una Sentencia del TJUE declare con carácter prejudicial la existencia de tal infracción. Esta jurisprudencia amplía notablemente las posibilidades de obligados tributarios de recuperar los tributos indebidamente pagados, como consecuencia de un incumplimiento de la UE, ya que las reclamaciones de responsabilidad pueden venir referidas a ejercicios prescritos, o a supuestos en los que exista una liquidación firme, en vía administrativa o judicial.

El Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, desarrolla un procedimiento general de determinación y repercusión de las responsabilidades derivadas de los incumplimientos del Derecho de la Unión Europea. La existencia de dicho procedimiento

supone una gran novedad en el ordenamiento jurídico español, ya que hasta la fecha sólo existían regulaciones dispersas y de carácter sectorial en materias tales como la gestión de fondos, entre otras.

La disposición adicional tercera del citado Real Decreto determina que "el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, elevará anualmente al Consejo de Ministros un informe, que será público, sobre las comunicaciones recibidas de actos, sentencias, o decisiones de las instituciones europeas por las que se sancione al Reino de España por incumplimiento del Derecho de la Unión Europa, los procedimientos iniciados, los resueltos y el estado de ejecución de las resoluciones dictadas al amparo del presente Real Decreto".

Así, el informe de 2014 es el primero de los informes elaborados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas según se dispone en la disposición adicional tercera del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio.

16

El TJUE y el sistema jurisdiccional europeo. Competencias del TJUE. Las diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales. Las características de las sentencias del TJUE

16.1 Introducción: el TJUE y el sistema jurisdiccional europeo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) es una de las 7 Instituciones de la UE a la que le está encomendada la potestad jurisdiccional en la Unión. Su misión es interpretar y aplicar el Derecho de la U.E, (art 19.1 TUE) y se caracteriza por su naturaleza orgánica compuesta y su funcionamiento y autoridad supranacionales. El TJUE tiene su sede en Luxemburgo.

En el TJUE conviven dos órganos necesarios: el Tribunal de Justicia (TJ) y un Tribunal general (TG), creado en 1989. El Tratado de Lisboa permite también la creación de los llamados Tribunales especializados, que conocen en primera o única instancia de materias concretas. El Tribunal de Justicia está compuesto por tantos jueces como Estados miembros de la UE, y está asimismo asistido por once abogados generales, un secretario y varios asistentes. El Tribunal puede actuar en Pleno (con la totalidad de los jueces), y en Gran Sala (quince jueces). También pueden constituirse Salas de tres o cinco jueces que habrán de actuar en algunas diligencias de instrucción.

En la actualidad, el Tribunal está compuesto por 28 jueces (cada Estado miembro tiene derecho a proponer uno) y 11 abogados generales.

– El presidente: Su nombramiento se produce cada 6 años, por y entre los jueces y tendrá un mandato renovable. Entre las funciones del Presidente, cabe destacar la dirección de los trabajos y servicios del Tribunal, así como la presidencia de las audiencias y deliberaciones de la Gran Sala.

– Los jueces son elegidos por un periodo de 6 años, y se renueva la mitad de su plantilla cada tres. Los jueces, como los abogados generales, deberán ser seleccionados entre individuos totalmente independientes, que reúnan los requisitos para acceder a las más altas funciones jurisdiccionales de su país, o bien jurisconsultos de reconocida competencia.

– Los abogados generales: La figura del abogado general desempeña un papel especial en el Tribunal de Justicia, aportando a los jueces su opinión con total imparcialidad e independencia. No forman parte de las deliberaciones del Tribunal, cuyos jueces serán los que finalmente aporten la decisión final. Seis de los once abogados generales son elegidos respectivamente por Alemania, España, Francia, Italia, Polonia y Reino Unido. Los otros cinco son elegidos por los restantes 22 países, siguiendo un turno de orden alfabético.

– El Secretario ayuda al Pleno, las salas, el Presidente y los jueces en todas sus funciones oficiales. Es el responsable de la secretaría del Tribunal, encargándose de la recepción, transmisión y custodia de los documentos y solicitudes que entren en la institución. También es el custodio del Sello del Tribunal, y se responsabiliza de los archivos y publicaciones de éste. Tiene otras tareas asignadas, como pueda ser la gestión financiera de la institución, función que desempeña apoyándose en un administrador.

16.2 Competencias del TJUE

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es el garante de un ordenamiento jurídico propio que se ve asistido y aplicado también por los sistemas jurídicos nacionales. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ofrece distintas vías de recurso, tal y como se establece en el artículo 19 del TUE, los artículos 251 a 281 del TFUE, el artículo 136 del Tratado Euratom y el Protocolo n.º 3 anejo a los Tratados sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En concreto, "se pronunciará, de conformidad con los Tratados:

a. sobre los recursos interpuestos por un Estado miembro, por una institución o por personas físicas o jurídicas;
b. con carácter prejudicial, a petición de los órganos jurisdiccionales nacionales, sobre la interpretación del Derecho de la Unión o sobre la validez de los actos adoptados por las instituciones;
c. en los demás casos previstos por los Tratados" (artículo 19.3 TUE).

16.3 Diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales

Mediante el recurso por incumplimiento, el TJUE controla el respeto por parte de los Estados miembros de las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la UE. Este recurso puede interponerlo bien la Comisión Europea bien otro Estado miembro que deberá someter el asunto previamente a la Comisión. Si el Tribunal de Justicia declara que se ha producido un incumplimiento el Estado de que se trate está obligado a adoptar las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento y, en caso de que la Comisión estime que no las ha llevado a cabo, podrá someter el asunto de nuevo al Tribunal a fin de imponer al Estado incumplidor el pago de una sanción pecuniaria.

Cabe señalar que fruto del incumplimiento de alguna disposición de una directiva por parte de un Estado Miembro, siempre y cuando dicha infracción ocasione a particulares algún daño o perjuicio suficientemente caracterizado ante los Tribunales, la disposición violada tuviese por objeto conferir derechos a particulares y exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas, podemos hablar de responsabilidad por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea de un estado miembro (Sentencias TJUE *Brasserie du Pecheur* y *Factortame*). Así, tal y como evidencia el Asunto *Francovich* (1991) el daño o perjuicio ocasionado a los particulares opera como nexo causal para poder hablar de responsabilidad de los EEMM por Incumplimiento.

En lo que concierne a las cuestiones prejudiciales, se trata de un mecanismo fundamental del Derecho de la Unión Europea para asegurar la aplicación efectiva y homogénea de la legislación europea y evitar cualquier interpretación divergente. Los jueces nacionales cuando han de pronunciarse en un procedimiento, pueden y a veces deben (cuando contra sus resoluciones no quepa recurso interno), dirigirse al TJUE planteando una "cuestión prejudicial" para que éste se pronuncie sobre la interpretación o a la validez de una disposición europea. El Tribunal establece cuál es el estado de la cuestión en Derecho de la UE, de manera que el órgano nacional al que va destinada la decisión debe aplicar al litigio el Derecho tal y como lo ha interpretado el Tribunal, sin alterarlo ni deformarlo.

De esta forma se diferencia la cuestión prejudicial en que opera como mecanismo para precisamente evitar por parte del Estado Miembro una condena por incumplimiento del DUE

16.4 Características de las Sentencias TJUE

Suele predicarse de las sentencias del Tribunal las características o cualidades de ser declarativas, de condena, constitutivas, según los casos, obligatorias, tener fuerza de cosa juzgada, eficacia ejecutiva, efectos *erga omnes o Inter partes*, según los casos, efectos *ex tunc* como regla general. Estas categorías, tal y como se utilizan en el Derecho Procesal, no se ajustan de modo perfecto a todas las sentencias del Tribunal, ya que son variados los procesos en los que se pronuncia y, sobre todo, porque son propias de las sentencias de los tribunales nacionales.

Sin embargo, es pertinente subrayar la obligatoriedad de las sentencias y, en relación con ello su eficacia ejecutiva en la medida en que son las únicas categorías que abiertamente emplean el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y los Reglamentos de Procedimiento del Tribunal de Justicia y del Tribunal General (el primero alude a la eficacia ejecutiva y a la obligación de adoptar medidas para la ejecución de la sentencia; los segundos a la obligatoriedad).

En el TFUE se alude a la obligación de los Estados de adoptar medidas para la ejecución de una sentencia de incumplimiento (artículo 260.1) y a la obligación de la institución, órgano u organismo del que emane el acto anulado de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia (artículo 266.1). Pero no con-

tiene un precepto que con carácter general prescriba la obligatoriedad de las sentencias del Tribunal, a diferencia de lo que sucede con otros actos de la Unión (artículo 288 TFUE). En última instancia, el fundamento de la obligatoriedad de la sentencia se encuentra, para los Estados, en el principio de cooperación leal (artículo 4.3 TFUE) y en los de primacía y efecto directo, pues al final la obligatoriedad de la sentencia no es sino la obligatoriedad del Derecho que interpretan, aplican o crean.

Las sentencias del TJ y del TG tienen carácter vinculante en los Estados miembros. Como ya se expuso en prontas sentencias (Costa vs. ENEL). Asimismo, los Estados miembros son responsables de garantizar la ejecución de las sentencias dictadas por los tribunales nacionales, pero también por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El art. 280 TFUE establece que las sentencias de dicho Tribunal «tendrán fuerza ejecutiva», pudiendo ejecutarse forzosamente en todos los Estados miembros «con arreglo al Derecho interno, recurriendo directamente al órgano competente». (Art. 299.3 TFUE).

17

La doctrina del acto claro. Las cuestiones prejudiciales. La posición singular del Tribunal Supremo español. Podrían los Tribunales económico-administrativos interponer una cuestión prejudicial

17.1 Concepto y naturaleza jurídica de la cuestión prejudicial.

La cuestión prejudicial constituye la pieza clave del sistema jurídico de la Unión Europea. El propio TJUE en sus Recomendaciones del año 2012 señala que: «es un mecanismo fundamental del Derecho de la Unión Europea, que tiene por objeto proporcionar a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros los medios para que la interpretación y la aplicación de este Derecho sean uniformes en la Unión».

La cuestión prejudicial asegura la uniformidad del Derecho de la UE, garantiza la estabilidad del Derecho derivado, favorece su desarrollo y, sobre todo, cumple una función específica de protección jurídica y judicial a los ciudadanos de la UE que pueden, a través de sus jueces nacionales, obtener una protección efectiva de sus derechos a través del propio TJUE.

La posición del juez nacional, como juez europeo, ante este mecanismo de reenvío prejudicial, delimita la función desde la perspectiva de dos cuestiones básicas: la primera, las funciones del juez nacional y del TJUE en el desenvolvimiento de la cuestión prejudicial; y la segunda, la naturaleza (facultad y/o deber) de la potestad del juez nacional de plantear la cuestión y el alcance de las doctrinas del acto claro y del acto aclarado, así como su proyección a las cuestiones interpretativas o de validez.

La relevancia de la cuestión prejudicial no es ajena al legislador español. En el ámbito del proceso contencioso-administrativo ha considerado que integra un supuesto en el que se podrá considerar que existe interés casación al aquél en el que la resolución recurrida «interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial» (art.88.2.f LJCA).

La "piedra angular" de la integración europea está constituida por las cuestiones que los Tribunales de los Estados Miembros de la UE deben, o pueden, plantear al Tribunal de Justicia de la UE cuando en los procesos ante aquéllos, surgen dudas sobre la interpretación o validez de una norma o acto de derecho de la Unión, siempre que su resolución sea imprescindible para solucionar un litigio nacional.

En otras palabras, un Tribunal nacional ante el que se ha planteado un litigo que precisa de la aplicación de una norma de la Unión Europea, puede o debe dirigirse al Tribunal de Justicia de la UE, para solicitarle que interprete o compruebe la validez de la norma en cuestión. A esta técnica también se le conoce como reenvío prejudicial. Conviene hacer una precisión relevante sobre el objeto de la cuestión prejudicial. El TJUE ha señalado (Sentencia *Bozetti* de 9 de julio de 1985) que el objeto de la cuestión prejudicial es interpretar el Derecho europeo, no el Derecho interno. No se trata, con la cuestión prejudicial, de pedir que el TJUE resuelva si el Derecho interno es o no compatible con el Derecho de la Unión Europea.

Ahora bien, el Tribunal cuando se pronuncia sobre la interpretación del Derecho primario y derivado comunitarios, siempre contestará a si la norma comunitaria debe entenderse en el sentido de que se opone (o no) a una determinada normativa nacional, y no al revés, es decir, si una una norma nacional contradice a una norma comunitaria. Por tanto, la norma que se interpreta es la norma europea.

La cuestión prejudicial está regulada en los artículos 150 TCEEA y en el 19.3 del TUE, potestad que se desarrolla en el artículo 267 TFUE.

Las razones para la presentación de una cuestión prejudicial son:

1. *Porque existen dudas acerca de la aplicación del Derecho de la UE*:
   - En relación con los tratados y los reglamentos: Lo que se ventila es la eficacia directa del Derecho comunitario. Es decir, si una determinada norma comunitaria es directa e incondicionalmente aplicable para resolver el caso.
   - En relación con las directivas: cuando el legislador nacional no ha traspuesto al Derecho interno el Derecho de la Unión o la ha traspuesto defectuosamente, en estos casos, lo que se plantea es si las directivas no traspuestas o traspuestas indebidamente son aplicables para resolver el caso.

2. *Porque existen normas (o aplicación judicial de normas) de Derecho interno contrarias al Derecho comunitario*.

Se trata de cuestiones relativas a la primacía entre dos fuentes del Derecho: la nacional y la comunitaria. En estos casos lo que se pregunta es si el Derecho comunitario se opone al Derecho nacional.

Si la contestación es positiva (es decir, el Derecho comunitario se opone al nacional), la consecuencia es que la norma de Derecho interno no puede aplicarse al caso porque el juez nacional forma parte de estado miembro, y como tal está obligado a respetar el principio de primacía que impone la aplicación del derecho comunitarios, originario o derivado, que el juez nacional no puede ignorar para la solución del caso.

3. *Porque el Derecho comunitario necesita ser interpretado para su aplicación al caso concreto*.

En este caso, se plantean problemas esencialmente interpretativos del Derecho europeo, puesto que la duda suscitada suele referirse a su propio contenido, extensión y aplicación al caso concreto.

Tanto se trate de Derecho comunitario de aplicación directa como de Derecho comunitario precisado de trasposición por el legislador nacional, el conflicto surge en la necesidad de conocer el verdadero significado del Derecho de la UE.

17.2 Presupuestos para el planteamiento de una cuestión prejudicial

Las condiciones que deben concurrir a los efectos de la presentación de una cuestión prejudicial son:

a. Que el litigio exista.
b. Que exista duda en la interpretación del Derecho comunitario: es decir, que no existan pronunciamientos previos del Tribunal de Justicia de la UE que resuelvan el caso, o que la norma comunitaria no suscite dudas interpretativas razonables en relación con el caso que conoce el juez nacional.
c. Que la cuestión a plantear sea imprescindible para resolver el litigio, en otras palabras:
   - Que la interpretación del Derecho de la Unión Europea planteada sirva para resolver las controversias.
   - Que el juez previamente haya resuelto el resto de cuestiones fácticas y jurídicas no afectadas por el Derecho comunitario y que puedan haberse suscitado.
   - Que el Derecho interno no pueda ser interpretado conforme al Derecho comunitario. Es decir, que el juez nacional no ha podido integrar la norma nacional en la norma comunitaria llegando a la conclusión de que ambas son incompatibles.
   - Que la cuestión prejudicial en todo momento del proceso sea subjetivamente imprescindible para el juez. Así, el juez nacional en cualquier momento puede llegar al convencimiento contrario al que motivó su impulso inicial, de que el planteamiento de la cuestión no es imprescindible para resolver el litigio.

17.3 Fases del procedimiento prejudicial

En el esquema de la cuestión prejudicial podrían identificarse tres fases:

- En la primera, el juez nacional identifica una duda sobre la interpretación del Derecho europeo o sobre su validez y decide pedir al TJUE que resuelva esa duda.

- En la segunda, el TJUE examina la cuestión y, en el caso de que considere que resulta admisible, la resuelve proporcionando al juez nacional una respuesta a las cuestiones que suscitó.
- En la tercera, el juez nacional resuelve el proceso correspondiente en los términos que se siguen de la respuesta proporcionada por el TJUE.

17.4 Procedimiento para la formulación de una cuestión prejudicial

Según señala el TJUE al respecto (Sentencia *Cilfit* de 6 de octubre de 1982), le corresponde al juez nacional apreciar la oportunidad de dirigirse al TJUE con independencia de cuál sea la posición de las partes en el proceso y sin necesidad de que alguna de esas partes interese expresamente el planteamiento de la cuestión (Sentencia *Salonia* de 16 de junio de 1981).

Es el propio juez nacional el que formula las cuestiones concretas con independencia de las que las partes susciten o aduzcan. La razón de ser de esa potestad nos la suministra la Sentencia *Picks Marketinf Board* de 29 de Noviembre de 1978: el juez nacional es el mejor situado para pronunciarse sobre la pertinencia y motivación que justifica el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Ahora bien, eso no quiere decir que el TJUE tenga necesariamente que estar a los términos planteados o que no pueda ejercer un control sobre la admisión de las cuestiones prejudiciales.

La cuestión prejudicial, dentro del procedimiento seguido por el juez y conforme a las reglas procesales propias, se debe plantear:

- Una vez que se haya resuelto todas las dudas acerca de los hechos sobre los que versa el litigio. Por tanto, una vez celebrado el juicio, practicada la prueba y antes de dictarse sentencia.
- Solo cuando el juez nacional dentro del proceso se encuentre en condiciones de haber podido intelectualmente llegar a la conclusión de que el planteamiento de la cuestión prejudicial es imprescindible para solucionar el litigio.
- Es conveniente y razonable que antes de plantear la cuestión prejudicial, la intención del juez se dé a conocer a las partes y permitirles que realicen alegaciones acerca de la conveniencia y contenido de la cuestión que se va a plantear.
- El litigio del que conoce el juez nacional quedará suspendido mientras la cuestión prejudicial se resuelva.
- No obstante, existe la posibilidad de que las partes y conforme el Derecho interno soliciten al juez nacional que se adopten medidas cautelares para el aseguramiento del resultado final del litigio y que éste no se vea perjudicado por el tiempo que vaya a emplear el TJUE hasta dictar sentencia.

Una vez el órgano jurisdiccional ha planteado la cuestión, se entra en el procedimiento ante el TJUE.

En primer lugar, se notifica una copia de la decisión o auto de planteamiento de la cuestión por la secretaría de Luxemburgo a todos los posibles participantes

(art. 20 del Estatuto del Tribunal de Justicia). Esa notificación se remite en la lengua original del juez nacional, siendo esta la lengua del procedimiento, acompañándose no obstante de traducción realizada por el TJUE a todos los documentos que expresados en idioma distinto, se incorporan al proceso.

Posteriormente, dos meses a contar desde la citada notificación, se abre el plazo establecido por la ley para la presentación de observaciones escritas siendo prorrogable únicamente en función de los sujetos participantes.

Ninguno de los interesados tiene la posibilidad de responder por escrito a las observaciones presentadas por los demás, sino que serán respondidas verbalmente en la audiencia.

Una vez trascurrido el plazo anterior, tendrá lugar el nombramiento de juez ponente por el Presidente del TJUE y sus funciones serán: redactar informe previo y posterior informe de la vista. De igual forma se procede a la designación del Abogado General encargado de elaborar las preceptivas conclusiones. En todo caso el tribunal puede pedir informaciones adicionales de cualquiera de los sujetos interesados.

Salvo si el Estado Miembro o institución comunitaria solicita el conocimiento por la sala en pleno, se atribuirá la cuestión prejudicial a la sala correspondiente. Y así podría darse ya por finalizado el desarrollo del procedimiento prejudicial del art. 267 TFUE y de esta forma quedaría el asunto "visto para sentencia", oído previamente el informe del abogado general.

17.5 La doctrina del acto claro y del acto aclarado.

Esta doctrina sostiene que un Juez o Tribunal de última instancia no tiene obligación de plantear ante otro juez una cuestión prejudicial cuando se presenta una de las siguientes situaciones:

1. Cuando ha habido otra cuestión prejudicial idéntica o similar.
2. Cuando no haya duda razonable sobre la interpretación de la norma.

Anteriormente a esta doctrina, en los asuntos *Da Costa y acumulados*, se exime a los órganos jurisdiccionales que con carácter obligatorio tendrían que plantear la cuestión prejudicial cuando la cuestión planteada sea materialmente idéntica a otra que haya sido objeto de una decisión prejudicial en un caso análogo (doctrina del acto aclarado).

La doctrina del acto claro surgió cuando el TJUE, en la Sentencia *Cilfit* de 6 de octubre de 1982, y establece que cuando la correcta interpretación del Derecho comunitario pueda imponerse con tal evidencia, que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión planteada, y el órgano jurisdiccional nacional, esté convencido de que la misma evidencia se impondría a los órganos jurisdiccionales de los otros Estados Miembros, puede abstenerse de someter la cuestión al TJUE y resolverla bajo su propia responsabilidad.

A partir de la doctrina sentada en la sentencia *Da Costa* de 27 de marzo de 1963 y, sobre todo, en la sentencia *Cilfit* de 6 de octubre de 1982 se ha atemperado

la obligación de presentar cuestión prejudicial en los supuestos de acto claro o acto aclarado.

Así, los jueces nacionales no tendrían por qué plantear la cuestión prejudicial, a pesar de tener que efectuarse en su litigio una interpretación de normas europeas:

a) Si la interpretación necesaria para resolver el pleito o la duda sobre el alcance del derecho de la Unión Europea resultan coincidentes y son materialmente idénticas a una cuestión que ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo.

b) Si la respuesta se encuentra ya en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sentada a través de cualquiera de los procedimientos para cuyo conocimiento es competente, aunque las cuestiones debatidas no sean estrictamente idénticas.

c) Cuando la correcta aplicación se imponga con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución a la cuestión suscitada, en el bien entendido de que el juez debe llegar a la convicción de que la solución se impondría igualmente con la misma evidencia a los órganos judiciales de los demás Estados miembros, así como al propio Tribunal de Justicia.

Los dos primeros supuestos integran la llamada doctrina del acto aclarado, según la cual no existe el deber de plantear la cuestión si la dudosa norma europea aplicable al caso ya ha sido interpretada por el TJUE en más de dos ocasiones, sea en asuntos prejudiciales, sea en otro tipo de procedimientos.

En cualquier caso, para que resulte aplicable este criterio es preciso que concurra alguna de las circunstancias siguientes, también precisadas por el propio TJUE:

a) Que la cuestión prejudicial que se plantea o se pretende plantear sea idéntica a otra sobre la que el Tribunal ya ha resuelto;

b) Que la respuesta a tal cuestión pueda deducirse claramente de la jurisprudencia.

En relación con el acto claro, en la propia sentencia *Cilfit*, el Tribunal de Justicia ha subrayado que la posibilidad de no plantear la cuestión por la evidencia con la que se presenta el Derecho de la Unión debe ser apreciada en función de las características del Derecho europeo y de las dificultades particulares que presenta su interpretación. Dice la sentencia que el juez nacional debe tener en cuenta, en particular, que: los textos del derecho de la Unión Europea están redactados en varias lenguas, todas ellas auténticas, por lo que la interpretación de sus normas requiere la comparación entre las distintas versiones lingüísticas. Incluso en los casos en los que haya exacta concordancia de las versiones en diferentes lenguas, se ha de reparar en que el ordenamiento de la Unión utiliza una terminología propia, de modo que los conceptos jurídicos que utiliza no tienen por qué tener el mismo contenido que en los diferentes ordenamientos internos.

En cualquier caso, lo trascedente es que la posibilidad que se deriva de la doctrina que analizamos según la cual, el juez nacional puede no plantear la cuestión si resulta evidente la interpretación que corresponde convive con la posibilidad que ostentan los jueces de no aplicar cualesquiera normas de derecho interno sea cual sea su rango contrarias al Derecho de la UE.

Recordemos que, desde la sentencia *Simmenthal*, el juez nacional, como juez comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de las disposiciones europeas dejando inaplicada en caso de necesidad, por su propia iniciativa, cualquier disposición nacional contraria, incluidas todas las que tengan fuerza de ley, sin solicitar o esperar la derogación o remoción previa de dicha disposición nacional por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional.

En España ha sido el escaso número de cuestiones prejudiciales planteadas, habiendo considerado el TS que existía un acto claro en la mayoría de los casos de forma que justicia la impertinencia del "reenvío" argumentando que ya conocen la interpretación de la norma comunitaria objeto de la aplicación en el proceso nacional. No obstante, la aplicación de la doctrina del acto claro debe efectuarse siempre con cautela, pero la misma debe ser extrema cuando conduzca a la inaplicación de un precepto interno. Téngase en cuenta que el TJUE precisó la mencionada doctrina afirmando que antes de concluir que se da tal situación, el órgano jurisdiccional nacional debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales nacionales de los otros Estados miembros, así como al Tribunal de Justicia**.** Tan solo si estas condiciones se reúnen puede abstenerse el órgano jurisdiccional nacional de someter la cuestión al Tribunal de Justicia y resolver bajo su propia responsabilidad. El juicio de relevancia se constituye, por tanto, en la actividad esencial que el juez nacional debe efectuar cuando aborda la conveniencia de plantear una cuestión prejudicial. A través del mismo debe determinarse si la respuesta prejudicial es necesaria, esto es, si puede o no condicionar el resultado del litigio.

17.6 Los efectos de las sentencias del TJUE

La interpretación emitida por el TJUE vincula al órgano jurisdiccional que formuló la cuestión prejudicial que, en ningún caso, puede separarse de ella o ignorarla. Ni por propia autoridad ni porque se lo indique un órgano jerárquicamente superior puede desconocer lo interpretado en una sentencia por el Tribunal de Justicia.

En cualquier caso, nada impide al destinatario principal de la respuesta prejudicial que vuelva a solicitar del TJUE una nueva interpretación de la disposición si no se siente suficientemente ilustrado con la obtenida. Así, en la sentencia *Kaba* de 6 de marzo de 2003 se dice que «*la autoridad de que está revestida una sentencia dictada con carácter prejudicial no obsta a que el juez nacional que es su destinatario pueda estimar necesario volver a someter la cuestión al Tribunal de Justicia antes de resolver el litigio principal»* en el caso de que «*tropiece con dificultades de comprensión o de aplicación, cuando plantee al Tribunal una nueva cuestión de Derecho, o incluso cuando le someta nuevos elementos de apreciación que puedan conducir al Tribunal a responder de manera diferente a una cuestión ya planteada*».

Resulta interesante, en todo caso, determinar los eventuales efectos *ad extra* de la sentencia prejudicial. Parece evidente que, como quiera que la sentencia interpreta el Derecho de la Unión, obligue a cualquier otro órgano judicial nacional que deba aplicar el Derecho que ha sido interpretado.

Cabe hablar, pues, de una eficacia *erga omnes* de la sentencia que enlaza directamente con la doctrina del acto aclarado que supone que una disposición que ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia permite considerar que elimina (aunque no impide) la obligación de plantear una cuestión sobre la misma.

El problema es que las sentencias del Tribunal de Luxemburgo, en ocasiones, se refieren tan extensamente a las concretas circunstancias del litigio en que se plantearon que es difícil identificar con absoluta seguridad una doctrina general sobre la materia.

Y surge aquí una nueva cuestión: la de si ha de reputarse, siempre y en todo caso, retroactiva la interpretación efectuada por el TJUE. Según la Sentencia del TJUE *Blaizot* de 2 de febrero de 1988, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el art. 267 TFUE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha.

Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos requisitos esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves.

17.7 La interposición de una cuestión prejudicial por los Tribunales económico-administrativos.

La reforma por Ley 34/2015 trajo consigo la legitimación de los órganos económico administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como manifestación de la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea. Esta previsión es consecuencia de un realidad que ya se venía poniendo en práctica, como es la inclusión de los tribunales económico-administrativos dentro del concepto de órganos jurisdiccionales a efectos de planteamiento de cuestión prejudicial, en los términos del artículo 19, 3, b) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo ha definido los requisitos que debe reunir un órgano de resolución de conflictos para poder ser considerado jurisdiccional a efectos de planteamiento de la cuestión prejudicial. Lo ha hecho en una serie de sentencias ya clásicas como la de 30 de junio de 1966, asunto 61/65 *Vaassen-Göbbels*, o la de 14 de diciembre de 1971 asunto 43/71 *Politi,* así como otras como la *Veuve Vaasen* (As. 61/1965), *Nederlandse Spootwagen* (As. 36/1973);

Broekmeulen, (As. 246/1980). En todas ellas se entendía que sería órgano jurisdiccional legitimado para plantear cuestión prejudicial todo aquel que reúna los requisitos de origen legal, permanencia, de jurisdicción obligatoria, carácter contradictorio del procedimiento, independencia y decisión en Derecho.

En todo caso, incluso en los pronunciamientos más recientes, el Tribunal se ha manifestado en la misma línea en relación con el concepto de órgano jurisdiccional a efectos del planteamiento de la cuestión prejudicial. Así, en la sentencia *Ascendi Beiras Litoral e Alta* de 12 de junio de 2014 (asunto C-377/13) que se refiere a un impuesto portugués que reintroduce un gravamen indirecto sobre las operaciones de reestructuración, recuerda el Tribunal su doctrina sobre el concepto de órgano jurisdiccional apto para plantear una cuestión prejudicial, entendiendo que tal noción incluye, en el caso de Portugal, al llamado Tribunal Arbitral Tributario.

Pues bien, los tribunales económico-administrativos, al igual que los tribunales arbitrales portugueses o las comisiones tributarias italianas, reúnen todos estos requisitos para ser considerados órganos judiciales a estos efectos, y así, el Tribunal europeo ha aceptado las cuestiones prejudiciales planteadas por tribunales económico-administrativos en las pocas ocasiones en que ello ha tenido lugar. El caso más claro ha sido el relacionado con el asunto *Gabalfrisa* (sobre la condición de empresariales de las operaciones preparatorias en el IVA) y las sentencias por asuntos acumulados C-110/11998 a C-147/98, dictadas a partir de cuestiones prejudiciales presentadas por el TEAR de Cataluña. En estas sentencias el Tribunal europeo reconoce que los tribunales económico-administrativos reúnen los requisitos para poder ser considerados órganos jurisdiccionales y, por tanto, admite su legitimidad para presentar cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo.

Lo que hace la reforma de la LGT es recoger una propuesta clara que se reflejaba en el Informe "La Adaptación de la regulación del Derecho Tributario general al ordenamiento comunitario", elaborado por una Comisión para el estudio de la adaptación del Derecho tributario al comunitario, publicado en junio de 2011 por el Instituto de Estudios Fiscales, que señalaba, en su página 118, "*…como el TJUE ha admitido la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para promover la cuestión prejudicial se sugiere incorporar una mención específica al respecto en la LGT. Por supuesto, la misma tendría carácter didáctico y no supondría ninguna innovación respecto a la situación actual, pero puede facilitar que se promueva un mayor número de cuestiones prejudiciales, evitando retrasos indebidos y una mayor litigiosidad…*".

El Informe proponía un nuevo apartado en el artículo dedicado a las competencias de los Tribunales Económico Administrativos, que aclarase que pueden plantear cuestión prejudicial el Tribunal Económico-Administrativo Central, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como las salas desconcentradas y también la sala especial para unificación de doctrina.

En esta línea, la reforma introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 237 de la LGT, incluyendo la previsión de que se desarrolle reglamentariamente el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sólo se incluyen algunas cuestiones procedimentales elementales.

Como un plazo de quince días para alegaciones cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo. Además, se dispone la suspensión de los procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada, que se comunicará a los interesados y determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción.

18

El recurso de incumplimiento

18.1. Concepto y procedimiento

Con el fin de garantizar que el Derecho creado por las Instituciones europeas tenga un mayor arraigo y se adquiera mayor seguridad jurídica entre los ciudadanos de la UE, el TFUE crea un medio de acción mediante el cual, la Comisión europea interponga recurso contra los actos de los Estados Miembros que puedan ser contrarios al Derecho de la UE.

Mediante este recurso el TJUE controla el respeto por parte de los Estados miembros de las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la UE. Este recurso puede interponerlo bien la Comisión Europea, bien otro Estado miembro que deberá someter el asunto previamente a la Comisión (Arts. 258 y 259 TFUE). Si el Tribunal de Justicia declara que se ha producido un incumplimiento el Estado de que se trate está obligado a adoptar las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento y, en caso de que la Comisión estime que no las ha llevado a cabo, podrá someter el asunto de nuevo al Tribunal a fin de imponer al Estado incumplidor el pago de una sanción pecuniaria.

Para sistematizar el procedimiento de este recurso, es preciso diferenciar entre dos fases, la primera consiste en una fase precontenciosa o extrajudicial, y, en segundo lugar, la fase jurisdiccional, que la dirige el TJUE, quien juzgará si existe dicho incumplimiento o no:

1. La *fase precontenciosa*, que comienza con un escrito de requerimiento que la Comisión envía al Gobierno del Estado o Estados Miembros, haciéndoles saber que la Institución ha detectado una violación en el Derecho de la UE. Con el escrito de requerimiento, la Comisión describe sistemáticamente los términos de la infracción que se le imputa al Estado Miembro y solicita al mismo que haga las observaciones pertinentes acerca de la situación objeto de controversia.

En el caso de que la contestación del Estado Miembro no convenza a la Comisión o que el mismo no conteste, será la institución la que redacte un dictamen, donde fundamentará de hecho y de Derecho los términos del incumplimiento, lo cual acompañará con una instancia para que en el plazo señalado ponga fin al incumplimiento. El escrito de requerimiento y el dictamen motivado que la Comisión

emite son requisitos sustanciales de forma de cuya realización no se puede desmarcar la Institución, pues sin estos textos el TJUE no admitirá a trámite el recurso. Ello se justifica debido a la finalidad que persiguen ambos escritos, pues en ellos se precisa el objeto que en su caso será objeto de litigio ante el TJUE.

2. En la *fase jurisdiccional*, ahora sí, el TJUE determinará si las sospechas acerca del incumplimiento del Derecho de la UE, son fundadas o no. Por consiguiente, una vez analizadas las pruebas aportadas por la Comisión al TJUE (pues nunca podrá fundarse este recurso en presunciones) el propio TJUE dictará sentencia, o bien se resolverá el procedimiento de las siguientes formas:

a. Puede suceder que el Estado Miembro requerido ponga fin al incumplimiento dentro del plazo fijado por la Comisión en el Dictamen emitido por la misma y antes del pronunciamiento del TJUE, en tal caso finalizará el procedimiento.
b. Otra opción es que el Estado Miembro, una vez finalizado el plazo fijado por la Comisión, pero todavía sin existir pronunciamiento del TJUE ponga fin al incumplimiento, en cuyo caso solo finalizará el procedimiento si la Comisión desiste del mismo.

18.2 Efectos de las Sentencias del TJUE a raíz de un recurso por incumplimiento

Las sentencias en el marco del recurso por incumplimiento por parte del TJUE son meramente declarativas. Se limita a dilucidar si existe o no incumplimiento.

Por otra parte, quien tiene el deber de hacer efectiva la sentencia emitida por el TJUE es el Estado Miembro al que se dirige, adoptando las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia, que, como no podía ser de otro modo, deben conducir a la eliminación del incumplimiento.

También tiene especial trascendencia el efecto frente a los particulares de las sentencias por incumplimiento, pues estas pueden conllevar a la indemnización por parte del Estado que incumplió frente a todos aquellos perjudicados a raíz del incumplimiento (Sentencias del TJUE *Francovich Vs Bonifaci y Brasserie du Pecheur*).

Finalmente, se debe destacar el mecanismo sancionador introducido por el Tratado de Maastrich mediante el cual, la Comisión puede imponer una sanción en forma de multa a los Estados que incumplan el derecho de la UE.

19

El impacto del *Brexit* en la aplicación de la normativa tributaria de carácter fiscal, y en particular en las directivas aprobadas.

19.1 Introducción y causas

El Reino Unido votó el 23 de junio de 2016 salir de la Unión Europea y nueve meses más tarde, el 29 de marzo de 2017, invocó el Artículo 50 del Tratado de la Unión Europea. Desde entonces, Reino Unido y las instituciones europeas negocian las condiciones de un acuerdo sin precedentes. La salida de Reino Unido está prevista para el 29 de marzo del 2019, pero habrá un periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2020. Si no hay imprevistos, Reino Unido dejará de ser miembro de la Unión Europea y mantendrá una futura relación con los países socios que dependerá de las actuales conversaciones, que no están resultando nada fáciles.

La Unión Europea y Reino Unido se encuentran en la recta final de las negociaciones y aún no se sabe si los británicos saldrán definitivamente del Mercado Único Europeo y de la Unión Aduanera, como reclaman los partidarios del Brexit "duro", o si tendrán futuras relaciones bilaterales con Europa en el marco de un acuerdo más suave, de un Brexit "blando". Tampoco se sabe qué pasará con Irlanda de Norte, donde el Gobierno británico y las instituciones comunitarias quieren evitar una frontera "dura"; Gibraltar, donde España tiene capacidad de veto; la City de Londres, que trata de evitar la fuga de capitales; ni con la política pesquera, un punto clave en el acuerdo y una carta que Reino Unido puede jugar para sacar provecho de la dependencia del club comunitario de sus aguas.

Reino Unido nunca ha sido uno de los países más comprometidos con la Unión Europea, de hecho, no es uno de los padres fundadores, como sí lo son Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, Italia, Luxemburgo. Reino Unido entró a formar parte de la UE en 1973, prácticamente una década antes de que lo hiciera España, y rehusó unirse después a los países que desde 2002 comparten la moneda común, el euro. En lugar de ello, mantuvo su divisa nacional, la libra esterlina. El Reino Unido, a diferencia de muchos de sus socios continentales, nunca ha considerado el proyecto europeo como un sustituto del Estado nación. Factores como su geografía, su larga tradición de democracia parlamentaria, la diferente forma en que

se vivió la Segunda Guerra Mundial y su perspectiva global han contribuido a mantener la ambivalencia británica hacia la integración europea.

Reino Unido ha tenido durante muchos años un pie fuera del proyecto comunitario, ha querido formar parte del club, pero sin renunciar a su autonomía y a su singularidad. Una interesada ambigüedad que viene de lejos y que quizá una de las manifestaciones más claras la tuvo en la exigencia de la primera ministra británica Margaret Thatcher en 1984 del llamado "cheque británico", un descuento en la contribución del Reino Unido al presupuesto de la Unión Europea como compensación por el hecho de que la mayoría de los recursos comunitarios se destinaban a financiar la Política Agrícola Común (PAC), de la que Reino Unido se beneficiaba más bien poco dado que su sector agrícola era menor, y las instituciones comunitarias aceptaron esta ventaja por el gran peso que suponía el país para la economía europea.

La crisis económica global de 2008 fue un mazazo para todas las economías desarrolladas y también para Reino Unido. El país experimentaba por entonces un crecimiento económico estable, tenía una baja tasa de desempleo y su inflación no llegaba al 3 %, pero con la crisis de 2008, su economía empezó a caer, el paro aumentó y la inflación se disparó.

19.2 Negociación

Las negociaciones tuvieron como punto de partida el día 23 de junio de 2016, cuando los ciudadanos del Reino Unido decidieron en referéndum salir de la Unión Europea, pero no fue hasta el 29 de marzo de 2017 cuando el país notificó oficialmente al Consejo Europeo su intención de abandonar la UE con una carta en la que activaba el Artículo 50 del Tratado de Lisboa. La Comisión y el Consejo europeos nombraron entonces a Michel Barnier negociador principal de la UE y David Davis fue designado en Reino Unido como ministro responsable de las negociaciones para el Brexit. El 19 de junio, ambos tuvieron la primera ronda de conversaciones en Bruselas a la que siguieron seis más: una segunda en julio, una tercera en agosto, una cuarta en septiembre, una quinta en octubre y la última en noviembre de 2017. En este tiempo, Reino Unido y la Unión Europea intentaron abordar, sin mucho éxito, cómo se iba a producir la salida de Reino Unido. En enero de 2018, los jefes de Estado y de Gobierno de la Unión Europea aprobaron unas nuevas directrices de negociación para las conversaciones del Brexit en las que dieron luz verde a la petición de Reino Unido de gozar de un periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2020 para que la ruptura no fuera tan dura, pero ello implica que en este tiempo Reino Unido dejará de ser un Estado miembro y será ya un país tercero, por lo que dejará de participar en las instituciones y en el proceso de toma de decisiones de la Unión.

Este acuerdo abrió la segunda fase de las negociaciones, que comenzó en febrero de 2018 con la séptima ronda. El 28 de ese mes, la Comisión Europea publicó el proyecto sobre el Acuerdo de Retirada entre la Unión Europea y el Reino Unido que recogió las conclusiones alcanzadas por Barnier y Davis en la última ronda de diálogos de la primera fase, a finales del 2017. El documento fue remitido

al Reino Unido, que lo aprobó el 19 marzo de 2018. El 12 de julio de 2018, May publicó el llamado "libro blanco del Brexit", un documento de 104 páginas titulado "The future relationship between the United Kingdom and the European Union (La futura relación entre el Reino Unido y la Unión Europea)" y en el que expuso la posición de Reino Unido de cara a las negociaciones de finales de otoño de 2018. Menos de una semana antes, el ministro para el Brexit, David Davis, y el de Exteriores, Boris Johnson, dos de los más férreos líderes del Brexit "duro", dimitieron por considerar la propuesta del Gobierno británico demasiado complaciente con la Unión Europea. Las dos renuncias sumieron al Ejecutivo británico a una crisis severa que incluso ha llegado a despertar voces que piden nuevas elecciones y un relevo de May al frente del país. La primera ministra, para atajar la situación, nombró a Dominic Raab como sucesor de Davis y el 21 de agosto de 2018, Barnier y Raab se reunieron en Bruselas y acordaron negociar "de forma continuada" un acuerdo para el Brexit que a día de hoy no se ha alcanzado.

19.3 Escenarios

Es la primera vez en la historia de la Unión Europea en la que un país miembro decide abandonar el proyecto común y seguir su futuro en solitario, por lo que no hay antecedentes a los que remitirse, pero sí hay una serie de modelos de acuerdos comerciales que ya aplica la Unión Europea con terceros países y que podrían servir de marco para la relación futura con el Reino Unido.

a) El modelo de Noruega

Hay países como Noruega, Islandia o Liechtenstein que no son miembros de la Unión Europea, pero que se benefician de las ventajas del Mercado Único Europeo. Las relaciones de estos países se gestionan en su mayor parte a través del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), firmado el 1 de enero de 1994. Al formar parte del EEE aceptan una serie de obligaciones, como la de contribuir al presupuesto comunitario, aceptar las normativas comunitarias y la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas, pero no tienen representación en la toma de decisiones comunitarias.

El director de comercio e inversión en el Departamento de Comercio Internacional (DIT), Nick Greenwood apunta a que los países con mayor nivel de acceso a los mercados de la Unión Europea, como Noruega, deben cumplir la mayoría de las normas comunitarias, pero tienen una influencia mucho menor sobre la formulación de dichas normas. Por tanto, esta opción, a priori, estaría descartada para Reino Unido, ya que el país ha declarado que no quiere seguir formando parte del Mercado Único Europeo, no aceptará las normativas europeas y exige recuperar el control de fronteras, por lo que no respetaría la libre circulación de personas.

b) El modelo de Suiza

Otra posibilidad para Reino Unido sería desarrollar un modelo de relaciones similar al que tiene Suiza, que no es miembro del EEE, pero negocia acuerdos bilaterales que le dan cierto acceso al Mercado Único Europeo. Suiza es miembro de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA) y las relaciones con la Unión se basan en un Acuerdo de Libre Comercio firmado en 1972, y en los más de 120 acuerdos bilaterales redactados en los años posteriores. Son pactos como el de la libre circulación de personas, de transporte, de cooperación científica, antifraude, de protección de medioambiente… Este modelo tiene una gran complejidad jurídica y, de hecho, Suiza y la Unión iniciaron en 2014 unas conversaciones para implementar un acuerdo institucional que simplifique sus relaciones.

c) El modelo de Turquía.

Las relaciones comerciales bilaterales de Turquía con la Unión Europea se basan en el Acuerdo de Unión Aduanera, en vigor desde diciembre de 1995, cuyo objetivo es promover el comercio exterior y las relaciones económicas entre ambos. Esta unión prevé la alineación de la legislación turca con la normativa comunitaria en materia de regulación del mercado interior y la existencia además de un Arancel Externo Común.

Según explica la Comisión Europea en su página web, "las mercancías que se obtienen o transforman totalmente en la Unión Aduanera o que se han despachado a libre práctica en la Unión Aduanera pueden circular por todo el territorio, siempre y cuando estén acompañados de la prueba de su estado aduanero, establecida por un certificado de circulación de mercancías". Esta Unión Aduanera no cubre, sin embargo, algunos productos agrícolas, donde existen algunas concesiones recíprocas, o los del carbón y acero.

d) Un nuevo acuerdo comercial

La opción que más seduce a Reino Unido es conseguir un nuevo acuerdo comercial a medida, dada su condición de exsocio. Los acuerdos que la Unión Europea ha firmado con terceros países han llevado su tiempo, por ejemplo, el CETA entre los países miembros y Canadá necesitó de siete años, pero Reino Unido requiere un pacto comercial inminente, que pueda aplicar desde el 29 de marzo de 2019, momento programado para el Brexit. Theresa May ya ha puesto sobre la mesa la propuesta británica, pero difícilmente las instituciones comunitarias cederán a todas sus peticiones, empezando por la voluntad del Gobierno británico de seccionar las cuatro libertades de circulación y acceder solo a una especie de mercado interno de bienes. Difícil será también que la Unión acepte cogobernar con Reino Unido el sistema de servicios financieros mediante equivalencias reforzadas para que Reino Unido no pierda a su joya, la City de Londres. Está por ver cuántas concesiones realiza la Unión Europea y si Reino Unido consigue beneficiarse del pacto tan ventajoso que busca y para el que seguro jugará la baza necesaria para la Unión

que es la política pesquera. Los países miembros, con sus negativas, no están intentando castigar a Reino Unido por su decisión porque a ninguno le conviene un Brexit "duro", pero tampoco van a allanar el camino para que otros países miembros sigan los pasos británicos y pongan en peligro el proyecto de integración europeo, en un momento en el que el creciente euroescepticismo amenaza la Unión.

e) Organización Mundial del Comercio

Si las conversaciones no llegan a buen puerto, se producirá una ruptura total entre la Unión Europea y Reino Unido. Se trata de un resultado extremo e innecesario que no interesa a ninguna de las dos partes. Sin embargo, es una opción a tener en cuenta y para ella se están preparando tanto el Gobierno de Reino Unido como Bruselas. Si no hay entendimiento, ambas partes mantendrá unas relaciones similares a las de cualquier otro Estado en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC), por lo que cualquier bien o servicio que quieran intercambiar estará sujeto a los correspondientes aranceles y barreras comerciales. Es cierto que Reino Unido estaría exento de cumplir las normas europeas, pero también estaría sujeto a los aranceles de la Unión, y viceversa. Dada la estrecha relación que Reino Unido y los países de la Unión Europea siempre han mantenido, este escenario sería el más perjudicial para ambas partes y sus intereses se verían severamente afectados, pues actualmente se benefician de un comercio continuo sin aranceles en el Mercado Único Europeo.

f) ¿Y si no hubiera BREXIT y Reino Unido convocase otro Referendum?

El Artículo 50 no aborda de forma específica la cuestión de si es reversible o no el proceso para abandonar la Unión Europea. Resulta fácil pensar que, si se diera esta circunstancia, deberían ser los países europeos y el Estado que invocó la voluntad de dejar de ser miembro y que luego cambió de opinión los que discutan si puede haber marcha atrás. La determinación de abandonar el club comunitario es una decisión soberana como también lo es cambiar de parecer, por lo que el proceso debería poder deshacerse.

El Brexit ganó en medio de una campaña llena de afirmaciones que después fueron desmentidas o corregidas, como por ejemplo la idea que abanderaron exponentes como Farage de que Reino Unido podría fácilmente desligarse del proyecto europeo, algo que las dificultades actuales han demostrado que no es así. Con el paso de los meses, se ha visto que las negociaciones no están resultando tan sencillas y una reciente encuesta realizada por la firma internacional de investigación de mercados y análisis de datos YouGov demuestra que el 69% de los británicos creen que el Brexit está yendo mal. Además, el acuerdo tiene aún que ser aprobado por el Parlamento británico y algunas voces ya claman para que también sea sometido a consulta popular, ya que las promesas que se hicieron para el plebiscito del 23 de junio de 2016 no se van a cumplir. Esta es una de las mayores reivindicaciones del Partido Laborista, pero el Gobierno, por el momento, descarta esta hipótesis.

También está la cuestión de Escocia, que votó en 2014 quedarse en Reino Unido y seguir siendo miembro de la Unión Europea, pero que ahora ve cómo se va a desligar del resto de países socios y exige repetir un referéndum. Y la City de Londres, que puede ser la más perjudicada con la decisión del Brexit si parte de bancos internacionales que ahora desarrollan su actividad en 'la milla cuadrada' cambian su sede a otras ciudades como Fráncfort, Dublín o París. Con todo esto, no resulta descabellado pensar que Reino Unido pudiera arrepentirse, es un escenario que actualmente resulta dudoso, pero no imposible. También hay otra posibilidad, que Reino Unido abandone la Unión y que dentro de unos años solicite de nuevo su inclusión. Theresa May ya ha advertido de que "ningún acuerdo con la Unión Europea es mejor que un mal acuerdo", pero también dijo que "Brexit significa Brexit" y parece haber cambiado de opinión.

19.4 Consecuencias del Brexit

Uno de los objetivos de los partidarios del Brexit "duro" es que Reino Unido quede fuera del Mercado Único Europeo y de la Unión Aduanera para que tenga absoluto control sobre sus fronteras y su política aduanera, pero dejar de tener acceso a este mercado conlleva unas consecuencias, la primera de ellas es que perderá su acceso preferencia a otros 53 mercados no miembros de la Unión Europea. Además, podría ver reducido su comercio con los Veintisiete al ver incrementados los aranceles y las barreras no arancelarias, y dado que alrededor del 45 % de sus exportaciones van a la Unión Europea y el 53 % de las importaciones proviene de ella, el acceso a este mercado es fundamental, por eso la propuesta del Gobierno de Theresa May es salir del Mercado Único y de la Unión Aduanera, pero disfrutar de una suerte de "una zona de libre comercio para bienes" para evitar controles de aduanas y mantener abierta la frontera con Irlanda, es decir, que en la práctica el país no se desligaría del todo.

El Movimiento Europeo Internacional argumenta que "Reino Unido es más dependiente de la Unión Europea que viceversa, dado que el 12,6 % del PIB del Reino Unido está vinculado a las exportaciones a la Unión Europea, mientras que solo el 3,1% del PIB del conjunto de socios está vinculado a las exportaciones de Reino Unido", por lo que quedar fuera del EEE sin ningún acuerdo de libre comercio, tal y como quieren los simpatizantes del Brexit "duro", sería enormemente dañino para su economía.

Los bancos también sufrirán las consecuencias si Reino Unido queda fuera del EEE, pues perderán el llamado "pasaporte financiero" que les permite realizar operaciones transfronterizas y se verán obligados a trasladar sus sedes a otras ciudades europeas para poder seguir operando en los Estados miembros.

El sector agrícola también notará los efectos por la imposición de ciertas barreras comerciales entre Reino Unido y el resto de los mercados agrícolas internacionales y, aunque busque y firme acuerdos con terceros países, resultará muy complicado que tenga un acceso a los mercados globales tan sencillo como el que tiene ahora por estar dentro de la Unión.

Una de las peores consecuencias de un Brexit "duro" sería además que podría dejar al país británico sumido en un vacío legal, porque Reino Unido tiene actualmente una parte importante de su normativa basada en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y en las directivas comunitarias en las materias que tienen delegadas, que deberían dejar de aplicarse si Reino Unido abandonara sin un acuerdo la Unión. Para evitar esta situación, la primera ministra británica, Theresa May, ya aprobó en septiembre de 2017 un texto legislativo llamado "Ley de Retirada de la Unión Europea", que tenía como objetivo trasplantar en bloque y adaptar a la legislación británica unas 20.000 leyes comunitarias en vigor. Sin embargo, no es suficiente y ya el Partido Laborista ha advertido en diversas ocasiones de la necesidad de que el país legisle de forma inmediata cuatro áreas claves: derechos de los comunitarios, leyes de inmigración, la frontera de Irlanda y órdenes de arresto europeas. El problema es que estas cuestiones son controvertidas y requieren de largos debates para que los partidos británicos se pongan de acuerdo.

El panorama está muy abierto, aún quedan muchos puntos por cerrar y Reino Unido y la UE ya se preparan para el peor de los escenarios posibles, si no hubiera una ruptura amistosa y se produjera un divorcio traumático. De hecho, el Gobierno británico publicó en agosto de 2018 las primeras recomendaciones "prácticas y proporcionadas" para empresas y ciudadanos si no hay acuerdo para el Brexit, un conjunto de instrucciones técnicas en materia bancaria, farmacéutica, investigación nuclear, derechos laborales y los pagos para el sector agrícola británico, entre otros. En la lista de inconvenientes están por ejemplo que los británicos se enfrenten a pagos más caros con tarjetas de crédito a la hora de comprar productos de la Unión Europea o que el cerca de un millón de británicos que vive en Europa tenga mayores problemas para acceder a sus cuentas bancarias.

Las notas también advierten de que los británicos que viven fuera pueden dejar de tener acceso a sus pensiones si no hay un acuerdo que integre a los bancos del Reino Unido en el sistema de pagos comunitario y podrían perder su capacidad de acceder a los servicios existentes de préstamos y depósitos, así como a contratos de seguros o rentas vitalicias. Además, si se diera este escenario, la libre circulación de productos entre el Reino Unido y el bloque europeo quedaría sin efecto y las empresas se verían obligadas a rellenar engorrosas declaraciones de aduana para las mercancías que entren en suelo británico. La falta de consenso también podría llevar a una situación de escasez de medicinas y de dispositivos médicos, lo que dificultaría el control y prevención de enfermedades.

Reino Unido caerá bajo las reglas de la OMC, que proporciona un acuerdo multilateral global para el comercio de bienes y servicios entre los países miembros basado en el principio fundamental de la no discriminación, y sus actividades comerciales sufrirán cambios significativos, incertidumbre y enormes costos arancelarios, lo que afectará negativamente a su PIB. Y es que, sin un pacto, Reino Unido deberá enfrentar una barrera comercial en la Unión como la del resto de miembros de la organización. De media, los aranceles comunitarios son de alrededor del 5,3 % y, por ejemplo, en los productos lácteos la Unión Europea tiene un arancel de aproximadamente un 35 %. Considerando que el Reino Unido disfrutaba dentro del Mercado Único de un arancel cero, este cambio sustancial afectará sin duda a

sus productos, pero también a los de los países socios, que tendrán ante sí aranceles británicos que encarecerán el precio de sus bienes.

La OMC ha afirmado en 2018 que el Reino Unido no podrá estar exento de pagar aranceles a la Unión Europea si no hay un acuerdo antes del Brexit y acaban comerciando bajo las normas del organismo internacional. De la misma manera, Reino Unido no podrá dejar de cobrar aranceles a los Veintisiete socios comunitarios unilateralmente, si no hace lo mismo con el resto de los 164 países que forman parte de la OMC, como han sugerido algunos de los que apoyan el Brexit "duro". Si así lo hiciera, estaría dando una ventaja especial a los países europeos y cayendo en el principio irrenunciable de la no discriminación. Por otro lado, Reino Unido no se beneficiará automáticamente de los futuros acuerdos comerciales de la Unión con otros países, sino que será un jugador independiente, libre para buscar sus propios acuerdos comerciales con el resto del mundo. Según algunos cálculos, la membresía en la Unión Europea elevó el PIB del Reino Unido per cápita entre un 8,6 % y un 10,6 %, pero su fin contraerá la economía en mayor o menor medida según los tratados que firme con terceros. La OCDE fue más drástica en sus informes pre-Brexit y aseguró que para 2020, el PIB de Reino Unido sería un 3 % menor que si siguiera dentro de la UE, lo equivalente a un coste por hogar de 2.200 libras (a precios de 2016).

El impacto negativo del Brexit será mayor para Reino Unido que para la Unión Europea, pues en el peor de los escenarios, uno en el que no haya acuerdo y Reino Unido y la Unión Europea queden bajo el paraguas de la OMC, el Reino Unido podría perder hasta un 1,4 % de su producto interior bruto per cápita, mientras que el promedio en los Veintisiete sería de un 0,25 %. Aun así, los países socios también sentirán la salida de los británicos del club: en primer lugar, la Unión perderá a una potencia económica importante, el abandono de los británicos provocará inicialmente una debilidad para la Unión Europea en términos internacionales y además dejará de contar con uno de los miembros permanentes y con derecho a veto en el Consejo de Seguridad de Naciones Unidas, por lo que cederá cierta influencia que tenía hasta ahora, cuando contaba con dos de los cinco miembros, Francia y Reino Unido. En el seno de la Unión, la salida de Reino Unido romperá el actual equilibrio de fuerzas y podría incrementar el protagonismo de Alemania, o reforzar el eje francoalemán, en detrimento del resto de países socios. El Brexit sentará además un precedente peligroso para la Unión, que abordaremos en las próximas páginas, pues otros países miembros podrían seguir su ejemplo y poner en riesgo el proyecto de integración europeo.

En términos comerciales, la Unión Europea y Reino Unido mantienen actualmente relaciones comerciales muy fructíferas que se podrían ver penalizadas si no se logra un entendimiento y ambos quedan a merced de las reglas de la OMC y sus barreras arancelarias, que encarecerían inevitablemente los procesos de venta y reduciría sustancialmente los intercambios comerciales.

19.5 Consecuencias fiscales

La salida del Reino Unido de la UE implica de forma automática la inaplicación de las Directivas vigentes en materia de imposición directa, siendo las más relevantes las siguientes:

- Directiva de fusiones.
- Directiva Matriz Filial.
- Directiva de intereses y cánones.
- Directiva de asistencia y cooperación administrativa.
- Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al mercado interior (Directiva anti-abuso fiscal).
- Convención de Arbitraje para eliminar la doble imposición internacional.

Este paquete normativo favorece de forma notable la organización y funcionamiento de grupos empresariales entre los diferentes Estados de la UE y su reorganización internacional, que de alguna manera puede ser paliada por la red de Convenios de doble imposición internacional suscrita por el Reino Unido, pero constituirá un obstáculo importante.

Todo lo anterior implica que, a los efectos de determinar la tributación de las rentas que puedan derivarse de las posibles transacciones entre empresas/residentes en Reino Unido y España, se deberá acudir preferentemente a lo dispuesto en el vigente "Convenio entre el Reino de España y Reino Unido e Irlanda del norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio hecho en Londres el 14 de mayo de 2013".

El efecto inmediato de la salida del Reino Unido, en la imposición indirecta, es que deja de formar parte del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los Impuestos Especiales y de la Unión Aduanera, lo que podría llegar a suponer la existencia de tasas arancelarias e impuestos indirectos a la importación/exportación, hasta ahora no aplicados. También podría implicar la inaplicación de las tarifas arancelarias comunes aplicables frente a países no UE y los tratados de libre comercio con algunos países, los cuales evitan distorsiones entre el comercio internacional de los Estados.

Asimismo, no conviene ignorar *el Stamp Duty Reserve Tax* en Reino Unido, que grava, entre otras, las ampliaciones de capital de entidades cotizadas así como algunos movimientos de capitales, y que actualmente no se aplica como consecuencia de la Directiva de liberalización de capitales.

Como último y necesario apunte, citar que es previsible un mayor coste y complejidad en el compliance fiscal de las empresas con operativa comercial internacional, al singularizarse el Reino Unido de la UE.

20

La Imposición de Salida – *Exit Taxes*

20.1 Concepto

La creciente importancia de los principios propagados por el Derecho comunitario, fundamentales para la construcción del mercado único y las denominadas "cuatro libertades" (libertad de mercancías, libertad de trabajadores, de servicios y de capitales) han generado el desarrollo de actividades económicas en el extranjero y el traslado del domicilio fiscal a otros Estados en búsqueda de unas mejores condiciones.

El cambio de residencia supone desde la perspectiva del estado de origen, la pérdida de las legítimas expectativas de gravamen debido a la salida del contribuyente, lo que hace que haya una menor capacidad recaudatoria. Por ello, en la mayoria de estados se está aumentando el uso de los *Exit Taxes*. Los estados abordan fiscalmente el problema que genera la emigración de sus contribuyentes diseñando impuestos cuyo fundamento se centra en el mero cambio de residencia. Constituye una penalización a los cambios de residencia de los contribuyentes, mediante el gravamen del ahorro acumulado durante años. Pero el legislador ha dado a entender que el fundamento del impuesto de salida español es la protección de la soberanía fiscal.

El Impuesto de salida es un tributo que grava plusvalías latentes, tanto de personas físicas como de personas jurídicas que cambian su residencia habitual o domicilio social a otro Estado. Lo que pretende el Estado con este impuesto, en líneas generales, es no perder un gravamen diferido en el tiempo sobre una riqueza acumulada en su territorio, en concreto un aumento de valor de elementos patrimoniales que en principio no gravó y contempló como beneficio fiscal para atraer inversores.

El obligado tributario residente en un Estado debe pagar sus impuestos sobre la renta mundial, pero al cambiar su residencia habitual ya no deberá hacerlo en ese Estado porque pasará a pagar los impuestos sobre la renta mundial, incluidas las plusvalías latentes posteriormente realizadas, en el nuevo Estado de residencia. Los Estados de origen previenen la pérdida de ingresos estatales que esto supone mediante los exit taxes. El Estado de origen pierde el derecho a gravar estas plusvalías latentes y por eso crea un impuesto de salida que anticipa el devengo de

elementos patrimoniales no realizados. Podemos concluir que el impuesto de salida sujeta a tributación una ganancia patrimonial ficticia, ya que no ha sido realizada, calculada por la diferencia entre el valor de la adquisición del bien o derecho y su valor de transmisión (normalmente el valor de mercado) en el momento del cambio de residencia del obligado tributario. Se está sometiendo así a tributación al contribuyente antes de que haya obtenido una renta o ganancia patrimonial efectiva con la enajenación de los elementos patrimoniales.

Con el establecimiento de impuestos de salida, el Estado de origen pretende asegurar la recaudación tributaria ante el cambio de residencia habitual de los contribuyentes. En algunos supuestos la normativa que concierne a los impuestos de salida de los Estados miembros de la Unión Europea se ha llevado frente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) para determinar si las concretas figuras tributarias erosionaron los derechos y libertades comunitarias de la Unión Europea (UE).

Los fundamentos del impuesto de salida son los siguientes:

- Prevenir el riesgo de evasión fiscal
- El reparto equilibrado del poder tributario
- La coherencia del sistema tributario

20.2 Su compatibilidad con el Derecho de la UE

La normativa del impuesto de salida está creando una presunción de evasión fiscal respecto de todos los contribuyentes que cambian de residencia, sin tener en cuenta que el cambio de residencia a otro Estado puede estar justificado por otros motivos laborales, familiares, médicos, etc., y que el contribuyente tiene derecho a ejercitar las libertades comunitarias como la libertad de establecimiento y la libre circulación de las personas.

La primera cuestión relevante que se debe plantear ante los cambios de residencia del contribuyente es si el amparo de las libertades comunitarias depende de que exista o no actividad económica o profesional a desarrollar en el Estado de destino. Uno de los requisitos que el TJUE exige para que los impuestos de salida sean adecuados al Derecho Comunitario es que se prevean medios para que el contribuyente pueda justificar su traslado de residencia, o que el Estado de origen demuestre que el cambio de residencia oculta una intención real de evasión fiscal.

No se puede aplicar una presunción de evasión fiscal, por tanto, sin que se prevea un procedimiento para demostrar una justificación lícita por parte de los contribuyentes. Para que el TJUE pueda aceptar como fundamento de la regularización de un impuesto de salida la evasión fiscal será necesario que en la propia normativa estatal se distinga entre comportamientos artificiosos y auténticos traslados de residencia. Sobre la prevención de evasión fiscal como fundamento para la imposición del impuesto de salida el TJUE se ha pronunciado en diversas sentencias, entre las cuales destacan la Sentencia *Biehl* y la Sentencia *Lasteyrie du Saillant,* que son las más relevantes hasta el momento.

Como síntesis, podemos observar que a lo largo de los años la jurisprudencia del TJUE ha establecido dos criterios en su doctrina sobre los impuestos de salida:

1. Por un lado, *la doctrina anti-abuso del Derecho de la Unión Europea*: los derechos establecidos en la UE no pueden utilizarse de manera fraudulenta, es decir, no pueden admitirse comportamientos que forman parte del contenido formal de los derechos reconocidos a los particulares pero que desde un punto de vista material no merecen protección por las normas comunitarias. Un comportamiento es abusivo, según la jurisprudencia comunitaria, cuando se verifican unas circunstancias objetivas que respetan formalmente las condiciones previstas en la normativa pero no alcanzan el objetivo perseguido por la norma comunitaria, y existe un elemento subjetivo de voluntad de obtener beneficio resultante de la normativa comunitaria, creándose para ello de manera ficticia las condiciones exigidas en la norma comunitaria.

2. Por otro lado, tenemos *la exigencia imperativa del interés general*: el interés fiscal de los Estados Miembros se protegerá previniendo la evasión y el fraude de las obligaciones que los ordenamientos tributarios nacionales imponen a los contribuyentes. Como consecuencia de esta protección del interés fiscal nacional el TJUE impuso límites estrictos, a través de la jurisprudencia de los últimos años, a la legislación nacional en materia de abuso o evasión para que no se vulnerara los derechos comunitarios:

- No puede considerarse abusivo que los contribuyentes operen con sociedades residentes en otros Estados en los que la fiscalidad es más ventajosa o porque trasladen su residencia a Estados con una presión fiscal menor.
- Las clausulas anti-abuso o anti-elusión no pueden aplicarse de manera general, no pueden crear restricciones a comportamientos en los que no existe abuso o fraude.
- Las clausulas anti-abuso deben atacar los comportamientos artificiosos para eludir las obligaciones tributarias nacionales.
- Las clausulas anti-abuso están sometidas a las estrictas exigencias del principio de proporcionalidad.

En una primera teoría jurisprudencial, se puede observar que la principal preocupación del TJUE es salvaguardar la unidad del Derecho comunitario y su aplicación uniforme, pero en una segunda teoría jurisprudencial se advierte como el Tribunal da relevancia al interés fiscal de los Estados miembros.

La situación conflictiva entre los derechos y libertades fundamentales y los impuestos de salida ha llevado al TJUE a desarrollar cuatro fases para determinar si el impuesto es o no compatible con el Derecho de la Unión Europea:

- Determinar si existe una erosión en las libertades fundamentales de la UE, ya sea una restricción o una discriminación.
- Examinar la situación comparable en el plano interno del Estado en que no se produce tal trato desfavorable. Cuando se produce una discriminación se compara un ciudadano que ejerce la libertad con otro de otro Estado; cuando

se produce una restricción se compara la situación interna con otra transfronteriza.
- Examinar los motivos de interés general que pueden justificar la restricción.
- Y por último, en caso de existir justificación, estudiar si la medida es o no proporcional.

Así pues, es necesario distinguir entre una discriminación, es decir, un peor trato basándose en la nacionalidad del sujeto, ya sea de manera manifiesta o encubierta, y una restricción de las libertades comunitarias, esto es, un análisis de comparabilidad. Actualmente el Tribunal considera que el impuesto de salida supone una restricción de las libertades comunitarias aunque no incluya discriminación. El análisis de comparabilidad pone de manifiesto una norma que está causando un trato desfavorable para los ciudadanos del Estado y la jurisprudencia contrasta la situación de un residente que ejercita la libertad de establecerse en otro Estado miembro con la de otro residente que no traspasa las fronteras. Una vez se determina que existe una diferencia de trato dentro de situaciones comparables, se estudia si existen fundamentos para el impuesto de salida y si son demostrables.

Una vez se prueba que existe causa que justifica la restricción de la libertad comunitaria se procede a examinar si la medida limitativa de la libertad es la mínima necesaria para conseguir el objetivo perseguido por la norma, es decir, si es proporcional. Para determinar si es proporcional o no se estudia la aplicación del impuesto a las minusvalías, a la exigencia de garantías bancarias y al devengo de intereses de demora.

20.3 Los *Exit Tax* españoles

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas:

El 1 de enero del 2015 entró en vigor el nuevo artículo 95 bis en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en virtud del cual, cuando un contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad y su valor de adquisición. Hasta este momento no existía en el ordenamiento español un impuesto de salida en sentido estricto sobre el traslado de la residencia fiscal de las personas físicas al extranjero, tanto a un Estado miembro de la unión europea como a un tercer Estado.

El artículo 95 bis de la LIRPF establece que se integran en la base imponible del ahorro de la renta de las personas físicas (sin sanción, ni intereses de demora ni recargos) las ganancias patrimoniales que impliquen una diferencia positiva entre el valor de mercado actual de acciones y valores (aún no enajenadas) y el valor de adquisición, siempre que el contribuyente cambie de residencia habitual a otro Estado. Es requisito necesario para ello que el contribuyente haya residido en territorio español durante al menos los últimos 10 años de los quince períodos impositivos anteriores al que se tenga que declarar las ganancias patrimoniales por

cambio de residencia. Se aplica, además, una excepción, en caso de contribuyentes que hayan optado por el régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español, para quienes los 10 años necesarios para la imposición del impuesto de salida comenzaran a contar desde el momento en que no sea aplicable el régimen fiscal de los trabajadores desplazados.

La norma, finalmente, prevé que será aplicable este impuesto de salida siempre y cuando se trate de participaciones significativas en sociedades, es decir:

- Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
- En caso de incumplirse el punto anterior; que el porcentaje de las participaciones en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la entidad exceda de 1.000.000 de euros.

Se puede interpretar que los requisitos cuantitativos y el límite temporal establecidos en el artículo 95 bis de la LIRPF que se acaban de mencionar pueden incentivar al contribuyente, con el objetivo de no someterse al impuesto de salida, a abandonar el territorio español antes de que se cumpla el plazo de los 10 años de residencia, a enajenar el exceso de acciones o participaciones antes del cambio de residencia o a constituir ampliaciones de capital que eviten llegar al margen del 25%. El cómputo de las ganancias patrimoniales se realiza en el momento del devengo del último período impositivo y se distingue para ello entre valores admitidos a negociación en los mercados regulados de valores y valores no admitidos.

También el art. 95, bis.4 LIRPF prevé el cambio de residencia por desplazamiento temporal debido a motivos laborales, siempre que el Estado de destino no sea un paraíso fiscal, y el cambio de residencia por cualquier otro motivo cuando exista entre España y el Estado de acogida un convenio para evitar la doble imposición internacional y contenga una cláusula de intercambio de información, que implica un compromiso a informar en caso de enajenación de las plusvalías latentes. En ambos casos se aplazará el pago de la deuda tributaria de las plusvalías latentes, siempre que se constituyan garantías totales o parciales sobre las acciones o valores, además del pago de intereses. El artículo 95.4 bis de la LIRPF establece expresamente que se estará al régimen del artículo 65 de la LGT. Este régimen prevé que el contribuyente puede solicitar un aplazamiento del pago en caso de que esté en una situación económica-financiera que le impida pagar la deuda de forma transitoria. Pues bien, se entiende que el requisito de las dificultades de transitorias para el pago del artículo 65 de la LGT deben ser sustituidas por el desplazamiento temporal, la LIRPF no puede estar exigiendo dos supuestos habilitantes para el aplazamiento: el desplazamiento temporal (artículo 95.4 bis LIRPF) y las dificultades transitorias económicas para pagar la deuda (art. 65 LGT). El aplazamiento no se justifica por la falta de liquidez del contribuyente sino porque se trata de plusvalías latentes no enajenadas, además de que cabe la posibilidad de que el impuesto deba devolverse si el desplazamiento es temporal y el contribuyente vuelve a residir en territorio español dentro de los cinco ejercicios siguientes. Así pues el aplazamiento corresponderá cuando el contribuyente lo solicite, sin necesidad de demostrar falta de liquidez.

Para que se produzca el aplazamiento aludido, que vencerá el 30 de junio del año siguiente, las garantías podrán constituirse total o parcialmente, siendo posible un aval bancario, seguro de caución o prenda de las acciones o participaciones. También se establece que si por cualquier motivo el contribuyente adquiere nuevamente la condición de residente en España, dentro de los cinco ejercicios siguientes al del desplazamiento temporal (ampliables a cinco años más en caso de desplazamiento temporal por motivos laborales) sin haber enajenado las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto del aplazamiento queda extinguida. La extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración del primer ejercicio por el cual se tenga que tributar en el momento de retorno del contribuyente.

El impuesto de salida suaviza el régimen cuando el cambio de residencia se produce a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (art. 95.6 LIRPF). En este supuesto, si el sujeto regresa en un plazo que puede ser de hasta 10 años sin haber vendido las participaciones, la obligación de pago del impuesto desaparecerá. Si, dentro de ese plazo, en cambio, se enajenan las acciones o valores, entonces se deberá pagar el impuesto en ese momento o, si se prefiere, cuando se termine el plazo de aplazamiento, es decir, a los diez años. En este caso la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará, si cabe, por la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión. También se deberá pagar el impuesto de salida cuando el contribuyente pierda la condición de residente en el Estado miembro de la UE o del EEE o cuando se incumpla la obligación de comunicación tributaria entre los Estados.

b) Impuesto sobre Sociedades:

En la legislación española existe un impuesto de salida en sentido estricto en relación con las personas jurídicas, es decir, un impuesto que grava los aumentos de valor de bienes aun no enajenados de las sociedades cuando trasladan su residencia a otro Estado. Su regulación específica se encuentra en el artículo 19 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que señala:

"Se integrara en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente, será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 78 de esta Ley."

En este artículo se contempla la obligación de la sociedad de incluir en la base imponible del IS la plusvalía latente de los activos que tenga en el momento del cambio de residencia.

El artículo 27.2.b LIS prevé que concluirá el período impositivo cuando la sociedad cambie de residencia al extranjero. Esto provoca la declaración de unas rentas que no se exigirían en caso de no trasladarse la sociedad. Es importante remarcar que este impuesto de salida solo tendrá efectos como tal cuando el Estado de destino posibilite que la entidad conserve su personalidad jurídica, pues en caso

contrario la entidad deberá proceder a su disolución y liquidación y consecuentemente no podrá aplicarse el gravamen sobre las potenciales ganancias patrimoniales. A raíz de la Sentencia del TJUE, de 25 de abril de 2013, *Comisión Europea contra Reino de España*, se introdujo un nuevo párrafo al artículo 19 LIS en virtud del cual el pago de la plusvalía latente podrá aplazarse, a solicitud del sujeto pasivo, hasta la fecha de la transmisión a terceros de dichos elementos. La inclusión de este párrafo fue a consecuencia de la infracción cometida por España respecto al artículo 49 TFUE sobre la libertad de establecimiento. El Tribunal entiende que la sociedad que pretende trasladarse esta económicamente penalizada en comparación con otra que no se traslada, porque las plusvalías latentes no se integran en la base imponible hasta que no son efectivas. Esto provoca una disuasión a una sociedad que quiera ejercer su derecho a la libertad de establecimiento.

Las normativas nacionales de los Estados miembros de la UE han sido examinadas por el TJUE en muchas ocasiones respecto a los impuestos societarios que contravienen el Derecho Comunitario. El Tribunal ha ido desarrollando la doctrina respecto a cómo deben aplicarse los impuestos de salida a las sociedades que pretenden trasladarse de un Estado miembro a otro, para determinar si estos impuestos infringen o no la libertad de establecimiento otorgada en el artículo 49 del TFUE. Las STJUE *Daily Mail, National Grid Indus y Cartesio* permiten contextualizar cuales son las controversias aclaradas y cuales aún no se han resuelto por la jurisprudencia comunitaria ante el traslado de sociedades dentro de la UE.

Se puede concluir que no existe un derecho de las sociedades a trasladar su domicilio social de un Estado miembro a otro con el mantenimiento de la personalidad jurídica y del Derecho aplicable a la sociedad. Pero sí que existe un derecho de las sociedades, cubierto por la libertad de establecimiento, a trasladar su domicilio social de un Estado miembro a otro con el cambio de la Ley aplicable, es decir, mediante el ajuste legal de la sociedad al Derecho societario del Estado miembro de destino y el abandono de la Ley del Estado miembro de salida, siempre que dicha transformación jurídica sea posible sin necesidad de disolución de la sociedad, porque el Derecho del Estado de destino lo prevea.

21

La Directiva Intereses y Cánones

21.1 Introducción

A finales de 1990, la Comisión había presentado una primera propuesta de directiva para la supresión de las retenciones en origen aplicadas a los pagos entre sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros. Aunque este proyecto figurase en 1992 entre las medidas prioritarias que debían adoptarse con vistas a la plena realización del mercado único, el Consejo no consiguió alcanzar un consenso. La Comisión tuvo que retirar esta primera propuesta a finales de 1994, pese a la necesidad de adoptar un instrumento comunitario en este ámbito para lograr la total supresión de la doble imposición.

La Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, que se inspira en gran medida en la propuesta de la Comisión de 1998, tiene por objeto suprimir las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. De esta 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.

Esta Directiva surge en el contexto del establecimiento de un «paquete de medidas fiscales» para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa, destinada a lograr que los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros sean objeto de una única imposición en un Estado miembro. En efecto, en 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 tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro.

De esta 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.

21.2 Ámbito de aplicación y procedimiento

Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro están exentos de cualquier impuesto aplicado en el Estado de origen, ya sea 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 situada en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende.

Se considera que procede de un Estado miembro 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.

El Estado de origen debe reembolsar la retención en origen 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.

21.3 Definiciones

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.

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.

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 (es decir, cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre en la Comunidad, y cuyas actividades mantengan un vínculo real y continuado con la economía de ese Estado miembro);
- que tenga su residencia fiscal en ese Estado miembro; y,
- que esté sujeta al impuesto sobre sociedades.

Se considera que dos sociedades están asociadas cuando:

- una de ellas posee una participación de un 25%, como mínimo, en el capital de la otra, o
- una tercera sociedad posee una participación directa de un 25%, como mínimo, en el capital de cada una de las dos sociedades.

Las participaciones sólo pueden referirse a sociedades domiciliadas en territorio europeo. No obstante, los Estados Miembros tienen la opción de sustituir el criterio de una participación mínima en el capital por el de una participación mínima en los derechos de voto.

Por último, por establecimiento permanente se entiende un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realiza una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro.

De cara al futuro, la Comisión propone la ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/49/CE, que prevé la supresión de las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, de forma que abarque otras formas jurídicas de sociedad, como la sociedad europea y la sociedad cooperativa europea. Dicha propuesta se sitúa en la línea de la estrategia de la Comisión en relación con la futura política fiscal de la Unión Europea, según la cual, la doble imposición basada exclusivamente en el carácter transfronterizo de una actividad resulta inaceptable. Por el contrario, la supresión de la doble imposición no debe incrementar las posibilidades de fraude y evasión fiscales.

21.4 Exclusión de determinados pagos en concepto de intereses o cánones

El Estado miembro de origen puede excluir del ámbito de aplicación de la Directiva determinados pagos que puedan constituir intereses, como por ejemplo:

- los pagos que se consideren distribución de beneficios o reembolso del capital con arreglo a la legislación del Estado de origen;
- los pagos procedentes de créditos que comprendan un derecho a participar en los beneficios del deudor;
- los pagos procedentes de créditos que autoricen al acreedor a cambiar su derecho a percibir intereses por un derecho a participar en los beneficios del deudor;
- los pagos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea devengable más de 50 años después de la fecha de emisión.

Cuando, debido a una relación especial entre el pagador y el beneficiario efectivo de los intereses o cánones, o entre ambos y un tercero, el importe de dichos intereses o cánones supere el que habrían convenido ambos de no existir dicha relación especial entre ellos, lo dispuesto en la Directiva se aplicará exclusivamente a este último importe.

21.5 Fines

La Directiva establece que los intereses o cánones estarán exentos de cualquier impuesto en el Estado de origen siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de un Estado miembro situada en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad de otro Estado miembro. La exención sólo es aplicable cuando la sociedad pagadora de intereses o cánones es una sociedad asociada de la sociedad que sea beneficiaria efectiva de aquellos.

La Directiva 2003/49/CE establece una opción mediante la cual los Estados miembros pueden exigir a sus agentes pagadores que anualicen el interés sobre un período que puede ser inferior al un año si no se ha realizado ninguna cesión, rescate o reembolso. Sobre esta cuestión, España no ha ejercido esta posibilidad.

Con la Directiva sobre intereses y cánones, la Comisión Europea quería lograr que los pagos de intereses y cánones entre sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros sean objeto de una única imposición en un Estado miembro. Considera que en un mercado único que aspira a ser un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían tener condiciones fiscales más desfavorables que si se llevaran a cabo entre dos empresas del mismo país.

21.6 Fraude y abusos

La Directiva no se opone a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos. Los Estados miembros pueden denegar el amparo de la Directiva o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso.

21.7 El funcionamiento de las medidas antiabuso incluidas en la Directiva de Intereses y Cánones. Su efectividad. Su compatibilidad con las medidas nacionales antiabuso

Una de las principales preocupaciones de la Directiva es la prevención al abuso, contiene en su articulado diversas disposiciones antiabuso como es el concepto de

beneficiario efectivo de los arts.1.4 y 5, pero es este último el dedicado específicamente al "fraude y abuso". Este precepto contiene dos cláusulas antiabuso/fraude distintas.

El art. 5.1 Directiva dispone que esta norma *"no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos"*.

El art. 5.2, permite a los EM denegar el amparo de la norma comunitaria o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso. Mientras que la redacción de la primera es muy similar a la cláusula del art.1.2 Directiva Matriz-Filial, la segunda se parece más al art. 11.1 a) Directiva 90/434 CEE (actual art. 15.1 a) Directiva 2009/133 EC).

Tras el progresivo desarrollo del principio general de la prohibición del abuso del derecho de la UE, el art. 5.1 y 2 de la Directiva no es independiente de la interpretación de tal principio comunitario, de manera que, por ejemplo, la posibilidad de que se aplique el Derecho de los Estados Miembros en el ámbito de aplicación de la Directiva es más aparente que real: el abuso de la Directiva deberá establecerse de acuerdo con los parámetros que se definen en las sentencias configuradoras del principio general de prohibición de abuso del Derecho (comunitario o nacional) elaborado por el TJUE.

Por ello, los arts. 5.1 y 2. deben ser objeto de interpretación tendiendo en cuenta los parámetros comunitarios definitorios del concepto de abuso o de fraude, que reconocen que, para existir fraude, deben concurrir o bien los acuerdos o negocios "puramente artificiales" de la jurisprudencia *Cadbury,* o los acuerdos o negocios con las características de *Halifax*, para lo que es preciso que concurran un elemento objetivo, comportamiento mas allá del ámbito de aplicación natural de las normal y uno subjetivo, la finalidad esencial de obtener una ventaja fiscal, que debe apreciarse en relación con elementos objetivos.

También es fundamental, determinar si la empresa asociada comunitaria está ejerciendo validamente las libertades comunitarias, sin que su comportamiento entrañe que se estén forzando su objetivo y ámbito de aplicación por razones estrictamente fiscales, de manera que pueda afirmarse que la interposición de la empresa asociada para recibir intereses o cánones respondan a la idea de artificiosidad a la que el TJUE se refiere.

Estas ideas deben ser el punto de partida para interpretar las disposiciones nacionales que se presentan como de ejecución de la cláusula anti-abuso del art. 5.1 y 2. Directiva (Art.14.1 m TRLIRNR).

A estos efectos, las cláusulas anti-abuso nacionales que condicionan la aplicación de la Directiva a que la sociedad perceptora no esté controlada por un no residente comunitario o por un residente en su propio territorio van más allá de las exigencias de la Directiva al no resultar aplicables sólo a operaciones completamente artificiales.

Debe reseñarse que la definición de abuso en el contexto de la Directiva que ahora comentamos no resulta afectada por la Comunicación de la Comisión sobre

Planificación Fiscal Agresiva de 6 diciembre 2012, ya que las eventuales modificaciones de esta norma para prevenir la planificación fiscal agresiva se considera conjuntamente con la Directiva Matriz-Filial.

De hecho, la Comunicación de la Comisión que contiene el Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de 6 diciembre 2012, anuncia una revisión de las cláusulas anti-abuso de la Directiva para adaptarlas a las recomendaciones de la Comisión sobre la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

El art. 9 de la Directiva contiene una cláusula, según la cual las disposiciones de la Directiva se consideran normas mínimas y que los estados pueden en su regulación interna o en los CDIs establecer disposiciones más eficaces contra la evasión fiscal.

En cuanto a la convivencia de las cláusulas antiabuso con el concepto de beneficiario efectivo del art.1.4 y 5 Directiva deben analizarse estos preceptos cuidadosamente. La cláusula de beneficiario efectivo se encuentra referida a la relación del sujeto con la renta fundamentalmente, mientras que las cláusulas del art. 5.1 y 5.2 se refieren a la interposición de un sujeto que perfectamente puede tener la cualidad de beneficiario efectivo, pero haber sido interpuesto con una finalidad de fraude o evasión fiscal. Esto ocurrirá con buena parte de las estructuras de sociedades "*conduit*", cuando esta última pueda considerarse como beneficiario efectivo, pero no exista motivo económico valido para la interposición de una sociedad, por ejemplo, por un residente de un estado tercero. En este caso entrarían en juego las cláusulas antiabuso nacionales que respeten los principios de interpretación de los art. 5.1 y 5.2 de la Directiva, pero no el concepto de beneficiario efectivo (Informe 2009- cuando un contribuyente sea beneficiario efectivo será difícil aplicarle las clausulas de los art. 5.1 y 2).

En la Sentencia del TJUE N *Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I y Z Denmark*, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C119/16 y C-299/16, el TJUE resuelve las cuestiones prejudiciales planteadas por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca), que plantea cuestión prejudicial sobre cuál es el concepto de beneficiario efectivo a efectos de la Directiva 2003/49, y si en los supuestos de exención de retención sobre intereses, se pueden invocar los supuestos de abuso de Derecho al amparo de lo previsto en la citada Directiva 2003/49, cuando la norma interna no contiene disposición alguna al respecto.

El Reino de Dinamarca pese a tener doctrinas jurisprudenciales orientadas a evitar prácticas abusivas o de fraude en materia fiscal, no prevé en su ordenamiento jurídico disposiciones legales específicas para evitar las conductas abusivas de Derecho establecidas en la Directiva 2003/49 relativa a los intereses y cánones entre sociedades asociadas. En este caso, los cuatro asuntos que la sentencia resuelve (C-115/16, C-118/16, C-299/16 y C-119/16) tratan sobre la no aplicación de la exención sobre intereses pagados a sociedades residentes en la UE, establecida en la Directiva 2003/49, en la medida en que las autoridades fiscales danesas consideraron a las entidades receptoras de dichos intereses meras sociedades instrumentales, y los verdaderos beneficiarios efectivos de los mismos.

El TJUE analiza el concepto de "beneficiario efectivo de los intereses" en el sentido de la Directiva, y considera que por beneficiario efectivo debe tenerse a la

entidad que disfruta económicamente de los intereses percibidos, y dispone de la facultad de determinar libremente el destino de éstos. Además, puntualiza el TJUE que las previsiones del Modelo de Convenio de la OCDE y sus correspondientes Comentarios constituyen un parámetro válido a la hora de interpretar el concepto de beneficiario efectivo previsto en la Directiva.

Asimismo, resuelve el Tribunal que:

(i) las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales podrán, sobre la base de la aplicación del principio general de prohibición del abuso de Derecho, denegar la concesión de los derechos previstos en la Directiva, independientemente de que no existan disposiciones nacionales o contractuales que prevean tal denegación;

(ii) corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si una situación en un asunto determinado constituye un abuso de Derecho, sobre la base de los indicios que pueden ser considerados como elementos constitutivos, tales como el uso de sociedades instrumentales o la ausencia de una actividad económica real en la sociedad perceptora de los intereses; y

(iii) corresponde a las sociedades que desean acogerse a la exención de la retención sobre los intereses demostrar que cumplen las condiciones objetivas impuestas por la Directiva, mientras que corresponde a la autoridad fiscal del Estado miembro que pretenda denegar la exención, demostrar la existencia de elementos que constituyen una práctica abusiva o de fraude sin la necesidad de identificar quienes son los beneficiarios efectivos.

Llama la atención la postura del Tribunal en lo que se refiere a la carga de la prueba para identificar al beneficiario efectivo. En este sentido, el TJUE expone que una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o las entidades a las que considera beneficiarios efectivos de los intereses en cuestión.

El Tribunal continúa admitiendo la aplicación de la teoría sobre el abuso de derecho en el contexto de la Directiva. Esta doctrina no equivale, en una primera instancia, a la doctrina sobre el fraude de ley tributaria. Extremo que resulta relevante ya que, como ya habría expuesto el Tribunal en otros asuntos en materia de IVA, la teoría sobre el abuso de derecho califica como principio general del Derecho Europeo, gozando de aplicación automática. Lo que se traduce en el hecho de que cualquier Estado miembro no necesita trasponerlo para su aplicación.

En la aplicación de esta doctrina, el Tribunal ha expuesto alguno de los elementos objetivos que, sin ser exhaustivos, pueden dar cabida a pensar que existe abuso:

(i) el hecho de utilizar una sociedad instrumental interpuesta que tenga como única actividad la percepción de intereses y su transferencia directa al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales;

(ii) la ausencia de actividad económica real en base a la gestión de la sociedad, a sus estados contables, a la estructura de sus costes, gastos reales soportados, personal empleado, instalaciones y los equipos utilizados; etc.

Por último, el Tribunal interpreta el elemento de sujeción sin exención como requisito para acceder a la Directiva. Entiende que una sociedad sujeta al impuesto de sociedades, pero con exención para los ingresos financieros, no cumpliría con

los requisitos para acceder a los beneficios de la referida directiva, como puede ser el caso de las SICAVs.

22

La Directiva Matriz-Filial

22.1. Objetivos y métodos para su obtención.

La Directiva Matriz filial tiene como fin asegurar la libre competencia en el mercado común de las sociedades que operan en él. El objetivo final de la directiva es la mejora de la productividad empresarial y el refuerzo de la competitividad en el plano internacional. Con anterioridad a la Directiva, las disposiciones fiscales por las que se regían las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes variaban sensiblemente de un Estado miembro a otro y eran, por lo general, menos favorables que las que se aplicaban a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro.

La cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes quedaba por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro; por ello se consideró conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común. En definitiva y profundizando un poco más en los objetivos de la Directiva Matriz Filial, lo que se persigue es eliminar una posible 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. Así pues actualmente el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente pueden tomar dos posiciones frente a los beneficios de estas sociedades:

1. Pueden abstenerse de gravarlos
2. Pueden gravarlos autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir el importe en el segundo Estado miembro afectado.

La propia directiva en su exposición de motivos resalta que su objetivo es:

- eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y
- eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.

Los métodos alternativos para conseguir dichos objetivos son:

1. *Mecanismo previsto en el art. 4.1 para cuando se grava en el Estado de la sociedad matriz la distribución de beneficios recibidos por parte de su filial*. Se establecen dos métodos alternativos para la eliminación de la doble imposición:

- Exención;
- Imputación limitada.

El método de exención opera sobre la base imponible, y consiste en que el Estado de la residencia no tiene en cuenta la renta de fuente extranjera al determinar la base imponible de su propio impuesto. El sistema de imputación, se caracteriza porque opera sobre la cuota, una vez practicadas las deducciones que correspondan conforme al ordenamiento interno. Por tanto, este articulo obliga a los Estados miembros a que adopten el método de exención o de imputación para eliminar la doble imposición sobre los dividendos que, obtenidos por sus sociedades residentes, procedan de filiales residentes en otros Estados miembros.

El artículo 4 de la Directiva establece que "1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:

- o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial;
- o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.

2. *Mecanismo previsto en el art. 5 para cuando se grava en el Estado de la sociedad filial*. Este articulo prohíbe al EM de residencia de la sociedad filial someter a tributación, los beneficios derivados de los pagos de la filial a la matriz derivado de su condición de socio y cuando se obtenga al liquidar a la sociedad filial. El artículo 5 de la Directiva establece que: "Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen".

22.2 Ámbito objetivo

La Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de Julio de 2014, por la que se reforma la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes tiene principal objetivo la distribución de beneficios que realicen las sociedades que se encuentran en Estados Miembros en beneficio de sus matrices que se encuentran en un Estado Miembro distinto, y afecta tanto al Estado donde se encuentra la filial, como el de la matriz.

Se deben de tener en cuenta, dos perspectivas:

- El Estado de residencia de la matriz por los dividendos recibidos por la matriz de su filial.
- El Estado de residencia de la filial que distribuye los dividendos a su matriz.

En los apartados 3 y 4 del art. 1 de la Directiva se regula la situación en la que existe un EP, diferenciando entre dos situaciones:

- El Estado donde está situado el EP por la distribución de beneficios que este recibe de la filial sita en otro EM distinto al EM del EP.
- El Estado en el que se encuentra la sociedad filial distribuidora de los beneficios.

22.3 Ámbito subjetivo

En el art. 2 a) de la Directiva se indican los tres requisitos que han de ser cumplidos de manera conjunta, para que pueda aplicarse la Directiva:

1. Que revista una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I.
2. Que, de acuerdo a la legislación fiscal de un Estado Miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en este EM y que, a tenor de un CDI, celebrado con un tercer Estado, no se considere que tiene su domicilio fiscal fuera de la UE.
3. Que esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos. Aunque si puede ver exenta, no la totalidad, pero si alguna de las rentas obtenidas durante el ejercicio.

El sistema por el que se aplica la Directiva, es enumerar, en una lista, los tipos societarios que se ven beneficiados por la misma, y además tiene una cláusula general de cierre.

En el caso español, se encuentran dentro de esta lista las SA, SCA, SRL, entes públicos que se rigen por Derecho Privado y otras entidades constituidas de acuerdo con el Derecho español sujetas al IS. También se aplica a la SE y a las SCE.

Cabe decir que la redacción del tipo de sociedades es importante ya que, por ejemplo, las sociedades civiles españolas no se encuentran dentro del listado de la Directiva al no estar sujetas al IS; pero las sociedades civiles portuguesas sí están dentro del abanico de aplicación de la Directiva.

En países como España u Holanda, la Directiva incluye la enumeración de las sociedades que de manera manifiesta les resulta de aplicación. Asimismo se aplica a otras que conforme a su legislación y sujetas al IS también lo están de acuerdo a la cláusula general. Otros países, como Portugal, no les resulta de aplicación la cláusula de cierre, por lo que solo les resulta aplicable el catálogo cerrado de entes favorecidos por la Directiva.

El problema que supone la cláusula de cierre es su interpretación. Hay que determinar si se aplica a toda entidad sujeta al IS, independientemente de la denominación de sociedad o no. Existe cierta divergencia entre España y otros Estados, porque en nuestro país al referirse a entidades en general se podría aplicar también a un fondo de inversión, primero porque está sujeto al IS, y segundo porque se trata de una entidad.

Otro requisito, el cual debe de realizarse en conexión con el anterior, es el indicado por el art. 2 a) ii) de la Directiva, al decir que la sociedad ha de encontrarse ubicada en un EM y no pueda considerarse que sea residente fuera a los efectos de un CDI con un tercer Estado.

Pero una vez dicho esto, cabe señalar que puede darse la situación de que una sociedad cuya sede se encuentre fuera del ámbito de la UE pueda verse beneficiada por esta Directiva. Esto se dará, cuando entre el país comunitario en el que se constituye la sociedad y el territorio donde tenga la sede efectiva, no exista entre ambos un CDI. En estos casos podría beneficiarse de la Directiva. Pero en caso de que la sociedad esté constituida en territorio del Estado no perteneciente a la UE, y tenga su dirección en territorio de la UE puede que no se aplique la Directiva ya que carece de la forma prevista en el art. 2 a) de la Directiva.

Otra exigencia para poder estar incluida la sociedad en la Directiva, es que debe de estar sujeta al IS de uno de los Estados Miembros. Es un requisito de carácter subjetivo de acuerdo a dos fundamentaciones:

1. Si fuera de carácter objetivo, se anularía el principal objetivo de la Directiva, la eliminación de la doble imposición económica.
2. El art. 2 a) iii) pretende excluir de los beneficios de la Directiva a las sociedades exentas del IS o que no se encuentran sujetas a éste. Por lo que este precepto de la Directiva ha de entenderse aplicable a la entidad, a la matriz o filial.

Para aquellas sociedades españolas que estando sujetas al IS determinan la base imponible de acuerdo a las normas del IRPF; la sujeción al IS es suficiente para cumplir el requisito del art. 2 a) iii).

No es obligatorio, de acuerdo al art. 2 de la Directiva que estos requisitos se ejecuten en un mismo Estado. Puede darse que una sociedad se constituya en Portugal, su sede esté en Francia y esté sujeta al IS francés por un CDI entre ambos

países. Si tuviera filiales en otro EM, por ejemplo Holanda, los tres deben aplicar los beneficios de la Directiva.

22.4 Requisitos de participación

En relación con la participación entre la matriz y la filial para aplicarse los beneficios de la Directiva, el texto de la misma ha sufrido varias reformas a lo largo del tiempo, en un principio la participación era de un 25% de la matriz en la filial, que fue reducida al 20% a partir de la reforma introducida por la Directiva 2003/123/UE, para rebajarla a un 15% a partir del 1 de Enero de 2007, hasta el mínimo que se encuentra vigente hoy en día, que es del 10% y que entró en vigor el 1 de Enero de 2009, toda esta participación ha de ser directa, es decir, en el capital de la filial. Cabe decir que los porcentajes indicados pueden ser reducidos por parte de los EEMM al trasponerlo a su ordenamiento interno.

La Directiva permite a los EEMM no aplicar el régimen especial de matriz filial a las sociedades que no conserven, durante un periodo mínimo ininterrumpido de dos años, una participación que de derecho a la calificación de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro EM no conserve por lo menos durante el periodo de tiempo ya indicado con antelación una participación semejante. En los asuntos acumulados C/283/94, C/291/94 y C/292/94, el TJUE mantuvo que la Directiva no exige que cuando un Estado Miembro haga uso de esta autorización, sea necesario que el periodo de dos años se haya cumplido para aplicar la Directiva, sino que cabe su aplicación desde el momento en que la relación Matriz-Filial exista, debiendo adoptar las medidas de seguridad necesarias para que, si el plazo fijado no se cumple, se aplique el régimen general de las distribuciones de beneficios.

En relación con el establecimiento permanente, el art. 2.b) de la Directiva lo define como "*un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro, en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional*".

Por lo tanto, el EP requiere dos condiciones:

1. Que el EP se encuentre en un EM y que esté sujeto a la imposición en el EM.
2. Que el EM en el que se encuentre grave la renta obtenida por el EP.

El EP debe pertenecer a aquel ente que cumpla los requisitos anteriormente mencionados relativos al art. 2 de la Directiva. Por cierto, la participación en la filial por parte del EP sea inferior al 10%, no es óbice para la aplicación de la Directiva, cuando el EP y la central tengan el umbral mínimo para que se entienda a la sociedad como sociedad matriz.

La Directiva se va a dedicar en las distribuciones realizadas a un EP situado en un EM B, de una sociedad de un EM A por una sociedad filial también situada

en el Estado A. La consecuencia es que la distribución llevada a cabo está exenta en el Estado A y en el que radique el EP debe emplear el método de imputación o exención al EP.

Existe otro supuesto que no ha sido recogido en la Directiva. La sociedad matriz ubicada en el Estado Miembro A tiene un establecimiento permanente en el Estado Miembro B en el que reside la filial, estando la participación de la filial perjudicada por el establecimiento permanente. Pero esto no quiere decir que este fuera del ámbito de aplicación de la Directiva.

22.5 Regulación de la distribución de beneficios en función de su origen

Esta Directiva será de aplicación en las distribuciones de beneficios llevadas a cabo por sociedades filiales a favor de sus sociedades matrices, y por los EPs de sociedades matrices comunitarias situados en un segundo EM de la UE.

En lo que se refiere al concepto de distribución de beneficios, la jurisprudencia del TJUE a través de su Sentencia *Les Verges* estableció que existe una conexión entre este concepto y el de participación en el capital del art. 3. Así, es necesario ceñirse al Derecho societario del Estado de la filial para determinar la naturaleza de la renta distribuida y la participación.

En el apartado segundo del art. 3 de la Directiva, da a entender que todos aquellos CDI que prevean la equiparación de los derechos de voto con el porcentaje de capital, podrá aplicar la matriz la Directiva por los beneficios de sus filiales; este objetivo se hizo para contentar a aquellos países que eran reticentes a como se había redactado el art. 3.1 de la Directiva.

Cabe decir, que este concepto puede variar en función del artículo de la Directiva aplicable al caso concreto, el art. 4.1 o el 5 de la Directiva:

1. *Si al caso es aplicable el art. 4.1 de la Directiva*; tiene un alcance restringido por su redacción. Sólo se va a aplicar a las distribuciones de beneficios recibidas cuya procedencia sea la participación de la matriz en la filial, excluyendo de su marco los repartos llevados a cabo como consecuencia de la liquidación de una filial.

Por lo que podemos entender que el supuesto de aplicación del art. 4.1 es para aquellos casos en los que hay un simple reparto de dividendos por parte de la filial a su matriz, y tras este reparto, ésta sigue su actividad.

También este precepto indica dos métodos, alternativos, de aplicar un método de eliminación de la doble imposición. Entre ellos, la Directiva no se pronuncia sobre la preferencia entre uno u otro:

- Exención, no se gravan los dividendos.
- Imputación limitada.

2. *Si resulta aplicable el art. 5 de la Directiva*; se aplicará a las situaciones donde el ente que lleva a cabo la distribución se entiende como el reparto de ganancias retenidas. Se aplicará en aquellos casos en los que se realiza una liquidación de la

filial y lo obtenido por esta, a lo largo de su actividad, se va a entender como lucro retenido, y que se ha obtenido por la matriz en un momento posterior a su adquisición por la filial, la cual tras el reparto será eliminada.

A través de este art. 5, la Directiva prohíbe al EM de residencia de la filial a someter a tributación (que en España se ha denominado retención, aunque el término más adecuado es el de tributación), los beneficios derivados de los pagos de la filial a la matriz derivado de su condición de socio y cuando se obtenga, como ya se ha dicho, al liquidar a la sociedad filial.

Tras la reforma llevada a cabo por la Directiva 2014/86/UE se modificó el art. 4 a) ampliándolo, para asegurar que no se aplicará la exención en el Estado de la matriz a los beneficios distribuidos por las filiales que generan derecho a deducción, al distribuirlo, en sede de la sociedad filial y así luchar contra el fraude y la evasión fiscal que se ha realizado con gran asiduidad en los últimos años.

22.6. Trasposición de la Directiva

A continuación, vamos a llevar a cabo el análisis de la trasposición de la presente Directiva 2011/96/UE del Consejo, reformada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de Julio de 2014, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de EEMM diferentes. Desde el punto de vista español, la trasposición llevada a cabo se encuentra en dos leyes diferentes:

- Por la tributación de la matriz residente en España, se observará la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Por la tributación en España de la matriz no residente que recibe los dividendos, se observará la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades introdujo en el ordenamiento español importantes novedades en materia tributaria entre las que se encuentra la relativa a esta cuestión. El artículo 21 LIS que establece las exenciones destinadas a evitar la doble imposición y los requisitos comunes para su aplicación. Por otra parte, aquellas rentas que no resulten exentas por el Art. 21 podrán aplicar el método de Imputación ordinaria contenido en los Art. 31 y 32 LIS.

Se establece una exención genérica para dividendos y plusvalías obtenidos de entidades participadas (sean españolas o no) bajo determinados requisitos, que podemos resumir en:

i. la necesidad de detentar una participación mínima del 5% de los fondos propios de la filial o, en otro caso, con un coste de adquisición directo de mínimo 20 millones de euros;
ii. la necesidad de detentar la participación durante un año;

iii. para el caso de participación en entidades no residentes, la necesidad de que la filial esté sujeta a un impuesto análogo al español, con un tipo nominal superior al 10% (o tenga derecho a la aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición).

Esto último, de acuerdo al art. 14.1 h) LIRNR se va a poder aplicar la exención a sociedades con una denominación distinta, a decisión del Ministerio de Economía y Hacienda.

En cuanto a la participación necesaria para llevar a cabo la aplicación de la Directiva, se indica que ha de tener una participación del 5%, ya sea de forma directa o indirecta. Esta participación antes indicada debe de mantenerse de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se va a distribuir. En la legislación española se ha circunscrito la eliminación de la doble imposición a todo tipo de beneficios derivados de tener la condición de socio.

Aquellos dividendos provenientes de la liquidación de la filial, y que por lo tanto se regulan en la Directiva en el art. 5, como ya se expuso anteriormente, se ha traspuesto en el art. 14.1 h) LIRNR.

Dicho articulo considera renta exenta los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurran los siguientes requisitos:

1. Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas.
2. Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.
3. Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva matriz filial.

A continuación el mencionado articulo establece que considera por sociedad matriz (participación de al menos el 5% de forma ininterrumpida o con un valor superior a 20 millones de euros).

Cabe resaltar que existe la posibilidad de que el Ministro de Hacienda extienda, a condición de reciprocidad, lo establecido en esta letra h) a sociedades filiales con otra forma jurídica diferente, siempre que se cumplan las restantes condiciones.

Se permite dicha exención a los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo, cuando:

1. exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria.
2. Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los que gravan los beneficios de las entidades jurídicas.

3. Las sociedades matrices revistan alguna forma equivalente a las previstas en el Anexo de la Directiva matriz filial. Las sociedades de Derecho español denominadas: «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado son los entes que pueden invocar la aplicación de la Directiva, así como, otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español.
4. Se cumplan los restantes requisitos establecidos en esta letra h).

22.7. Normas antiabuso

El art. 1.2 de la Directiva muestra la necesidad de este tipo de normas del ámbito interno de un Estado, con la condición de que sean proporcionales con el objetivo a conseguir.

Los requisitos establecidos para la aplicación de normas generales antiabuso de la normativa interna son los siguientes:

- La verificación del test de necesidad. Competencia del TJUE para delimitar la protección del interés fiscal frente a la acción de los Derechos nacionales. El TJUE delimita los requisitos del ejercicio del poder tributario y la protección que ha de garantizar el legislador nacional.
- La correlación de las medidas aplicadas con la finalidad de evitar fraudes y abusos sobre los beneficios recibidos. El art. 21 LIS prevé los casos en que no resulta de aplicación la Directiva para evitar abusos. Así, en el art. 21.1 b) se excluyen los dividendos recibidos de una filial residente en un país que tenga la consideración de paraíso fiscal, salvo la existencia de un motivo económico que lo justifique; cabe decir que esta redacción no excede lo indicado por la Directiva. Ahora bien, si puede observarse una extralimitación respecto de lo indicado en la Directiva en el art. 21.3 b) LIS al indicar que solo se disfrutará de esta exención cuando la actividad de la filial se haya desarrollado anteriormente en territorio español. Además de indicar en el art. 14.2 h) LIRNR que no se aplicará cuando la matriz o el EP receptor del dividendo radique en un paraíso fiscal.

Otra posibilidad de no aplicar la exención, de acuerdo a la normativa española es que no se beneficiarán aquellas matrices residentes en territorio de la UE donde la mayoría de los derechos a voto la tienen, ya sea directa o indirectamente, personas físicas o jurídicas que no sean residentes en la UE. Aunque esta regla tiene tres excepciones:

1. Que la matriz, residente en la UE, lleve a cabo una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad de la filial.
2. Que la matriz, residente en la UE, tenga como objetivo, el dirigir y gestionar la filial a través de la organización de medios materiales y humanos.

3. Que la matriz pruebe que se constituyó por motivos económicos válidos y no sólo para obtener la exención.

Con el cumplimiento de uno de estos requisitos, se aplicará la Directiva, aunque los derechos de voto pertenezcan a no residentes de la UE.

Llevar a cabo las operaciones de adquisición de participaciones, teniendo como única finalidad invocar la aplicación del beneficio marcado por la Directiva, constituirá un abuso de la misma, dando lugar a la aplicación de la normativa fiscal de los Estados Miembros en materia de antiabuso. Esto supondría una reacción acorde al Derecho de la UE.

De la interpretación conjunta de las normas antiabuso del Derecho comunitario derivado y de la doctrina del TJUE, cabe señalar que la delimitación del ejercicio de los derechos de origen comunitario por normas internas antiabuso debe realizarse con respeto a las exigencias del principio de proporcionalidad. Además, cabe concluir que la finalidad exclusivamente fiscal de las operaciones, son de difícil acomodo con las exigencias de Derecho comunitario. También debe observarse si las normas antiabuso de la norma interna pueden tener acomodo en el art 1.2 de la Directiva. En principio, la respuesta debe ser positiva siempre que se respete el Derecho de la UE y no interfiera en el correcto ejercicio de los Derechos comunitarios.

El art. 1.2 de la Directiva debe considerarse especialmente, ya que reconoce que el interés fiscal de los EEMM tiene que ser protegido en este ámbito de la armonización fiscal.

En cuanto al mantenimiento de la participación durante un determinado periodo de tiempo, de acuerdo a lo indicado en el art. 3.2 de la Directiva, el TJUE entiende que existe abuso cuando no se supera el requisito temporal fijado, aunque deben tenerse en cuenta algunas matizaciones:

- El art. 3.2 de la Directiva se entiende como una norma con finalidad antiabusiva, como sostiene el Tribunal, y no como norma delimitadora del Derecho comunitario, por lo que su transposición por parte de los EEMM no impide que participaciones con una duración temporal inferior, pero con finalidad empresarial, puedan beneficiarse del contenido de la Directiva.
- Podría entenderse también que el art. 3.2 de la Directiva es un mecanismo de reconocimiento del interés fiscal del EM, al evitar la pérdida de recaudación por los mecanismos abusivos de la norma interna. El reconocimiento de dicho interés determina su configuración como norma delimitadora del alcance de los derechos marcados en la Directiva.

En cuanto a la jurisprudencia referida a este apartado de las normas antiabuso, en la Sentencia del TJUE *Test Claimants In The Thin Cap Group* pone de manifiesto dos afirmaciones de gran importancia en materia de cláusulas antiabuso:

1. Que se puede diseñar cláusulas nacionales en materia de subcapitalización u operaciones vinculadas compatibles con el Derecho de la UE, siempre que la configuración de la norma supere el test de proporcionalidad. El test de proporcionalidad se supera al concurrir cuatro condicionantes:

a. Que el contribuyente se pueda oponer a la aplicación de la norma antiabuso aportando elementos relativos a los motivos económicos por los que se celebró dicha transacción. El Tribunal parece posicionarse a favor de la tesis de la "razonabilidad objetiva" a la hora de considerar la adecuación de una operación al principio de plena competencia, lo cual es perfectamente coherente con las Directrices OCDE.
b. La norma antiabuso debe aplicarse de tal forma que la Administración acredite que el examen de los elementos objetivos de la operación revelan que la misma corresponde a un montaje puramente artificial carente de motivos económicos reales. El Tribunal se pronuncia a que la carga de la prueba le corresponda a las autoridades fiscales para ver la concurrencia de los presupuestos de la cláusula antiabuso.
c. La norma antiabuso solo debe afectar a la parte de la operación que no se ajusta al principio de plena competencia y solo debe someterse a gravamen aquellas rentas con conexión territorial con el Estado que articula la cláusula antiabuso.
d. El Tribunal admite los ajustes secundarios de recalificación pero obliga al Estado que los efectúa a tratar coherentemente la renta calificada a los efectos de los impuestos sobre la renta sin que tal obligación sea exigible a cualquier otro EM, sin perjuicio de la aplicación de los convenios que contemplen un ajuste bilateral. En esta línea, el TJUE mantiene que la circunstancia de que la recalificación realizada en el Estado de residencia de la sociedad pagadora pueda generar doble imposición económica no resulta relevante, ya que no corresponde a este Estado garantizar la eliminación de la doble imposición que se produce en relación con las distribuciones transnacionales de dividendos, pero estima oportuno gravar estos dividendos.

2. Que puede no tener sentido aplicar a situaciones internas normas pensadas para operaciones transnacionales.

Para terminar con este apartado debemos realizar una mención a la Sentencia del TJUE, de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-116/16 y 117/16. El TJUE se pronuncia sobre la aplicación de la cláusula anti-abuso de la Directiva Matriz-Filial y sobre los indicios de abuso de Derecho que cuestionan la posibilidad de que en los supuestos de exención de retención sobre dividendos, cuando la norma interna no contiene disposición alguna. Se invocan los supuestos de abuso de Derecho al amparo de lo previsto en la Directiva 90/435, en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE ("Directiva Matriz-Filial").

El Reino de Dinamarca, pese a tener doctrinas jurisprudenciales orientadas a evitar prácticas abusivas o fraude en materia fiscal, no contiene en su ordenamiento jurídico disposiciones legales para evitar las conductas abusivas de Derecho establecidas en la Directiva Matriz-Filial. El presente caso, separado en dos asuntos,

trata de una entidad danesa que distribuye dividendos a su sociedad matriz sin practicar retención sobre los mismos. En el primero de los asuntos (C-116/16), la matriz es luxemburguesa y está indirectamente participada por fondos de capital riesgo a través de otra sociedad luxemburguesa. Mientras que en el segundo (C117/16), la matriz es una entidad chipriota que recibió el dividendo de la filial danesa, y posteriormente distribuyó a una entidad residente en Bermudas, matriz de la entidad chipriota, que posteriormente distribuiría a una entidad residente el en Estados Unidos, matriz última del grupo. El TJUE, resuelve estableciendo que, de acuerdo con el principio general de prohibición de prácticas abusivas y de la necesidad de respetar este principio en aplicación del Derecho de la Unión, en caso de que existan conductas fraudulentas o abusivas, las autoridades y los tribunales nacionales deberán denegar a un contribuyente la exención de la retención sobre dividendos, incluso si no existen disposiciones nacionales o contractuales que prevean tal negativa. Para ello, el TJUE encomienda al órgano jurisdiccional remitente determinar si en el caso particular existe un abuso o fraude de la ley, debiendo a tal efecto analizar las circunstancias objetivas que rodean el caso y, la intención de obtener una ventaja de las normas de la UE mediante la creación artificial de las condiciones formales establecidas para obtenerla.

El TJUE enumera una serie de hechos que pueden considerarse indiciarios de la existencia de una estructura abusiva, implementada a los solos efectos de aplicar la exención prevista en el artículo 5 de la Directiva Matriz-Filial. Estos indicios serían, por ejemplo:

- la distribución de los dividendos, poco tiempo después de su recepción por la sociedad receptora, a otras entidades que no cumplen las condiciones de la Directiva;
- la ausencia de actividad económica real de la entidad perceptora de los dividendos;
- la existencia de contratos entre las sociedades que participan en las operaciones financieras en cuestión, que dan lugar a flujos de fondos intragrupo.

En todo caso, el TJUE señala que para apreciar la existencia de abuso de Derecho no basta la mera concurrencia de uno u otro de tales indicios, sino que es preciso que tales indicios sean objetivos y concordantes y que las entidades que solicitan el beneficio hayan podido aportar a las autoridades nacionales pruebas en contrario.

Finalmente, y en el mismo sentido, añade el TJUE que la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición con el país de residencia del beneficiario efectivo de los dividendos, no excluye la existencia de un abuso de derecho. Concluye el Tribunal, estableciendo que corresponderá a las sociedades que desean acogerse a la exención demostrar que cumplen las condiciones objetivas impuestas por la Directiva y, del mismo modo, corresponderá a una autoridad fiscal del Estado miembro que pretenda denegar la exención, demostrar la existencia de elementos que constituyen dicha práctica abusiva o de fraude.

22.8 Sociedades excluidas de beneficiarse de lo regulado por la Directiva Matriz-Filial.

Las sociedades que se encuentran excluidas de la posible aplicación, y correspondiente beneficio de la Directiva Matriz-Filial, son las denominadas como sociedades transparentes o que tienen la opción de ser transparentes en unos ejercicios, y en otros no. O dicho de otra manera, se restringe de obtener beneficio de la Directiva Matriz - Filial, a las rentas de fuente externa obtenidas por las sociedades transparentes.

Sociedad transparente se define y conoce como aquella que más del 50% de su activo está constituido por valores, así como las sociedades de mera tenencia de bienes cuando más del 50% de su capital pertenece a un grupo familiar (hasta el 4º grado de parentesco), o bien a 10 o una cantidad inferior de socios.

También se entiende que son transparentes aquellas sociedades en las que más del 75% de sus ingresos proceden de actividades profesionales cuando los profesionales personas físicas tengan derecho a participar por sí solos o de manera conjunta con sus familiares y las sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada cuando entre éstos y sus familiares tengan derecho a participar en al menos el 25% de los beneficios.

Si los dividendos repartidos por las sociedades transparentes a los socios residentes en España provienen de periodos en los que la sociedad ha tributado en régimen de transparencia fiscal, dado que esos beneficios ya han sido integrados en el IRPF de los socios, en el momento de cobro no suponen renta fiscal ni están sometidos a retención. Pero, si los dividendos proceden de beneficios que tributaron en el régimen general, tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención.

El porcentaje de integración en la base imponible, así como el de deducción por doble imposición del socio persona física se aplicará sobre la parte de base imponible imputada que corresponda a los rendimientos obtenidos por la sociedad transparente como consecuencia de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Para realizar el cálculo, debe deducirse de los dividendos íntegros por la sociedad transparente, la parte de gastos fiscalmente deducibles que, en proporción al total de los resultados ordinarios, corresponda a los dividendos.

La Directiva, en su art. 4.2, ha puesto en liza una excepción, una norma específica, a través de la cual, se indica una posible inclusión de estas sociedades transparentes en los beneficios previstos por la propia Directiva, y que rompería con la conclusión de que se encuentran fuera del ámbito subjetivo de aplicación de los beneficios de la Directiva.

Recordemos que el art. 4.2 sólo tendrá relevancia, cuando en virtud del art. 2 a) iii) de la misma Directiva, se pueda llegar al planteamiento de la hipótesis, de que una determinada sociedad, denominada filial, no es conceptuada como transparente o no se concede la posibilidad de transparencia en su Estado de residencia; por lo que si el art. 2 a) iii) determina que una sociedad se encuentra al margen de la Directiva, los problemas del art. 4.2 no llegarían a plantearse. Es decir, el caso

de que el art. 2 a) iii) determine que una sociedad no puede beneficiarse de esta Directiva, no podrá serle de aplicación. Ahora bien, si entiende que puede serle de aplicación, podría caber el planteamiento de la conjetura recogida en el art. 4.2 cuando exista duda sobre su posible aplicación.

El art. 4.2 de la Directiva se refiere a casos en los que existen calificaciones asimétricas que puedan existir cuando el Estado de residencia de la matriz entienda que la sociedad filial de ésta, es transparente a efectos de tributación de tal Estado. Este precepto posee tres efectos:

1. Se concede el visto bueno a la aplicación de normas nacionales para la denominación de las entidades extranjeras cuyo efecto es el de transparentar filiales extranjeras de matrices residentes a los efectos de someter a gravamen a éstas por su participación en los beneficios de las filiales comunitarias.
2. La imposición al Estado de la matriz de no gravar los beneficios que distribuye la filial en caso de que hubieran sido gravados de acuerdo a la normativa nacional que transparenta la filial extranjera y posibilita gravar a la matriz por su participación en los beneficios de la filial cuando se consiguieron.
3. También existe el deber del Estado de residencia de la matriz, siempre que se cumplan los requisitos de los arts. 2 y 3 Directiva, de eliminar la doble imposición eximiendo de gravamen a la matriz en relación con su participación en las ganancias de la filial o permitiendo a esta matriz que se deduzca del impuesto la parte que esté relacionada con la participación de la matriz y que hayan sido pagados por la filial.

Las entidades híbridas se refieren a un ente jurídico que a efectos fiscales, se entiende como transparente en una jurisdicción, pero en otra se le da una calificación a dicha entidad de entidad opaca. Hay que decir, que cuando se califica a una entidad como transparente u opaca, ambos conceptos no tienen nada que ver con que la sociedad lleve negocios dudosos o ilegítimos. Son conceptos puramente tributarios. Puede ocurrir que una entidad constituida en el país A no esté sujeta a tributar, ya que las leyes tributarias en ese país considera que los accionistas de esa sociedad son los obligados, luego se trata de una entidad transparente, porque la autoridad tributaria en la jurisdicción donde la entidad se constituyó, no la considera obligada, sino a sus accionistas. Puede darse que en el país B, la legislación interna considere que esta organización jurídica es una corporación y está sujeta a tributar de forma independiente. Existen varios tipos de entidades híbridas. La determinación de si una entidad es híbrida o no lo dice la legislación interna de los Estados. Cuando se da esta interacción entre varias jurisdicciones en operaciones transnacionales pueden surgir esquemas de planificación fiscal. En estas transacciones internacionales nos podemos encontrar:

a. La entidad que recibe los ingresos es considerada como opaca tanto en el país de la fuente como en la jurisdicción de constitución. Aquí los ingresos de esta compañía son atribuidos a la entidad y no a sus accionistas. Por lo que la entidad es susceptible de ser considerada residente fiscal y solicitar, si procede, la aplicación de tratados para evitar la doble tributación.

b. La entidad que recibe los ingresos es considerada como transparente tanto en el país de la fuente como en el país de constitución. Aquí los ingresos que genere la entidad se imputan a sus accionistas y no a la entidad directamente. No se aplica tratado para evitar la doble tributación entre el estado de fuente y el estado donde se constituyó la sociedad. Se puede aplicar los tratados existentes entre el país de la fuente y el país donde son residentes fiscales los accionistas o socios de la compañía.
c. La entidad receptora de los ingresos se considera transparente en una jurisdicción y opaca en la otra. En este caso la existencia de un tratado para evitar la doble tributación no evitará que el país de la fuente considere a dicha entidad como sujeta a tributar. Pero si el país donde son residentes los accionistas considera a la entidad como transparente, podría aplicarse el tratado igualmente.

22.9 Jurisprudencia del TJUE en materia de la Directiva Matriz-Filial

a) Vulneración del art. 63 TFUE (antiguo 56.1 TCCE).

Se hace hincapié de que al no existir una completa armonización de las legislaciones nacionales de todos los Estados Miembros, éstos aún tienen competencia para determinar los criterios necesarios para poder exonerar a una sociedad matriz de la doble imposición por los dividendos distribuidos de la filial a su matriz.

En el presente caso, el art. 30.2 LIS establecía que los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España a otra sociedad también residente y que hubiera tenido durante un período ininterrumpido de al menos un año una participación, de manera directa o indirecta, igual o superior al 5% en el capital de la sociedad distribuidora de los dividendos, éstos podrían ser deducidos de la renta imponible de la sociedad beneficiaria. Pero el art. 14.1 LIRNR señalaba que los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España a una sociedad residente en otro EM solo estaban exentos si la sociedad beneficiaria poseía en el capital de la sociedad distribuidora una participación directa de al menos el 20%. Por lo que una vez observado lo anterior se podía decir que aquellas sociedades beneficiarias que tuvieran una participación entre el 5% y el 20% en la sociedad distribuidora, se observaba la diferencia de trato, ya que si residía en España, podía exonerarse de su tributación, en cambio si esta residía en otro EM, no podía exonerarse de su tributación al no alcanzar el 20% mínimo marcado. Para que esta diferencia de trato pudiera ser justificada de acuerdo al TCCE, era necesario que se basase en razones no arbitrarias, y además, que se justificasen por razones imperiosas de interés general y que no se encontrasen en situaciones comparables.

España optó por ejercer su potestad tributaria sobre los dividendos distribuidos a sociedades residentes en otros EEMM. Las sociedades no residentes que percibían estos dividendos se encontraban en una situación comparable a la de las sociedades residentes en el riesgo de tributación en cadena de los dividendos distribuidos por las sociedades residentes, de manera que las sociedades beneficiarias

no residentes no podían ser tratadas de modo diferente a las sociedades beneficiarias residentes. En el presente caso el tratamiento fiscal desfavorable de los dividendos distribuidos a sociedades beneficiarias residentes en otro EM se derivaba del ejercicio exclusivo por España de su potestad tributaria y tal tratamiento desfavorable era imputable a este EM.

Se declaró que la diferencia de trato a la que España sometía a los dividendos repartidos a las sociedades residentes en otro EM en relación con los dividendos repartidos a las sociedades residentes en España no podía justificarse por la diferencia de situación de ambos tipos de sociedades y que los convenios para evitar la doble imposición celebrados por España no neutralizaban las desventajas que tal diferencia de trato irrogaba a las sociedades residentes en otros EEMM. Al no invocar España ninguna razón imperiosa de interés general que justificase la restricción a la libre circulación de capitales, procedió declarar el carácter fundado de la imputación relativa a la infracción del art. 56.1 TCCE.

En cuanto al art. 40 Acuerdo del Espacio Económico Europeo (AEEE), al no haber facilitado la Comisión datos sobre el régimen jurídico de los dividendos distribuidos a las sociedades con domicilio social en los EEMM de la Asociación Europea de Libre Comercio, el TJUE no dispuso de suficientes elementos que le permitieran hacerse una composición exacta del alcance de la infracción del art. 40 AEEE reprochada a España y comprobar la existencia del incumplimiento alegado por la Comisión.

b) Delimitación del término "participación".

En la sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2008, asunto C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves, S.A.*, se delimitó el sentido de "participación" al determinar que el concepto de participación en el capital de una sociedad de otro EM, de acuerdo al art. 3 de la Directiva, no englobaba la posesión de participaciones en usufructo.

La Directiva no dejaba claro si una sociedad usufructuaria de participaciones puede invocar los beneficios de la misma. La sociedad *Les Vergers du Vieux Tauves* adquirió en 1999 el usufructo de los títulos de Narda SA, la nuda propiedad fue adquirida a BEPA SA. En los ejercicios 2000 a 2002, VVT aplicó las medidas previstas en la legislación interna belga para eliminar la doble imposición, pero la Administración tributaria belga giró a *Les Vergers du Vieux Tauves* varias liquidaciones exigiendo el impuesto correspondiente a los dividendos y denegando la posibilidad de eliminación de la doble imposición económica.

La situación al tratarse de interna, el TJUE tuvo primero que considerar si era competente para pronunciarse sobre la cuestión prejudicial remitida. El TJUE aplicó su jurisprudencia de tal manera que cuando el Derecho nacional declara que las soluciones comunitarias se aplican a situaciones puramente internas procede responder a la cuestión prejudicial planteada, y esto es lo que ocurría en el presente caso.

En cuanto al fondo del asunto, el TJUE comparó la situación jurídica del propietario y del usufructuario de acciones. *Les Vergers du Vieux Tauves* no estaba vinculada a Narda por una relación societaria, ya que es BEPA en relación con Narda la que puede ser considerada como matriz a los efectos del precepto citado.

El TJUE se preguntó si también *Les Vergers du Vieux Tauves* podía tener esta consideración. Una interpretación literal del art. 3.1 a) de la Directiva conduce a excluir del ámbito de aplicación de la misma al usufructuario.

A juicio del TJUE, una interpretación literal de las disposiciones de la Directiva así lo confirma. El art. 4.1 de la Directiva prevé la eliminación de la doble imposición económica para los supuestos en los que una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos. El usufructuario no recibe los beneficios en calidad de socio, sino en virtud del usufructo del que es titular. El art. 4.3 de la Directiva no tendría sentido si la Directiva cubriera la situación de usufructuario, por lo que una interpretación literal y sistemática del art. 3.1 a) de la Directiva conduce a la conclusión de que no engloba la posesión de participaciones en usufructo.

La posición del TJUE está razonada porque la exclusión del usufructuario del ámbito de aplicación de la Directiva no lleva necesariamente a que éste sufra doble imposición económica. El TJUE concluye que allí donde se elimine la doble imposición también existirá la obligación de aplicar una solución análoga a los dividendos procedentes de otros EEMM que reciba el usufructo. El pronunciamiento del TJUE trasciende el estrecho ámbito de aplicación de la Directiva para extenderse a cualquier usufructuario que posea acciones de sociedades comunitarias. Cabe objetar al TJUE que la Directiva se aplica a las cooperaciones entre varias sociedades de los EEMM y que diversas formas reconocidas en la Directiva no remiten directamente a una colaboración basada en una participación en el capital en sentido estricto.

c) Mantenimiento de la participación.

Sobre el mantenimiento de la participación resulta fundamental el análisis de la sentencia del TJUE de 17 de ocubre de 1996, sobre los asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94, conocida como *Denkavit International*.

El TJUE decidió a favor de las pretensiones de *Denkavit*, y mantuvo que el periodo mínimo de tenencia de la participación es de libre determinación por los EEMM, pero no puede ser superior a dos años. Ahora bien, de acuerdo a la literalidad del precepto de la Directiva, se entiende que para beneficiarse de la ventaja fiscal, la matriz debe tener una participación en la filial durante un periodo determinado, sin necesidad de que este haya finalizado en el momento de la concesión de la ventaja fiscal. Y añadió que los EEMM son libres de determinar las modalidades con arreglo a las cuales se garantiza la observancia de este periodo. Tuvo especial importancia esta sentencia, ya que varios EEMM, incluido España, modificaron su legislación.

d) Gravamen de rendimiento e incremento patrimonial por la ley alemana.

La sentencia del TJUE de 26 de junio de 2008, asunto C-284/06, *Burda*, analizó el gravamen de los rendimientos y de los incrementos patrimoniales que la ley alemana imponía a las sociedades filiales sólo en el caso de que estas distribuyeran beneficios a su matriz.

El órgano judicial alemán cuestionó al TJUE si este gravamen era una retención en origen, en sentido del art. 5.1 Directiva y recordó su jurisprudencia sobre la definición de retención de origen, entendiendo por tal, todo tributo sobre las rentas percibidas en el Estado en que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos, cuando la base imponible es el rendimiento de éstos, y el sujeto pasivo el titular de los mismos títulos. A juicio del TJUE deben concurrir tres requisitos para aplicarlo:

a. El hecho imponible debe ser el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos.
b. La base imponible del tributo debe estar constituida por el rendimiento de los títulos.
c. El sujeto pasivo del tributo es el titular de los mismos títulos.

En el caso *Burda*, el sujeto pasivo no era titular de las participaciones en la sociedad alemana, sino que era la propia sociedad alemana, no se daban todos los requisitos por lo que el TJUE entendió que no constituía retención en origen el hecho de que el Derecho nacional establezca que, en caso de distribución de beneficios por una filial a su sociedad matriz, sean gravados los rendimientos y los incrementos patrimoniales de la sociedad de capital que no habrían sido gravados si esta última los hubiera conservado en vez de distribuirlos a la sociedad matriz.

e) Distribución de dividendos.

En la Sentencia del TJUE *Epson*, asunto C-375/98, se examinó la imposición por el ISD portugués a los dividendos pagados por parte de Epson Portugal a Epson Europe, lo cual significa un quebrantamiento de la Directiva, ya que se somete a gravamen a los dividendos que a través de esta se trata de evitar para facilitar la libre circulación de capitales en el ámbito europeo.

Se estudió en particular si dentro de lo indicado en la propia Directiva se ampara también la exención de llevar a cabo una retención de origen sobre los dividendos por parte del ISD, al igual que no se les grava por el IRC.

La posición de Epson Europe y la Comisión, es que el ISD entra en el ámbito de aplicación de la Directiva y debe descartarse al igual que el IRC. El art. 5.4 de la Directiva se refiere a toda tributación efectuada en forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por una sociedad filial establecida en Portugal a su sociedad matriz de otro EM. Por sus características, el ISD es un impuesto sobre la renta y no un impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Si históricamente el ISD se justificaba por la imposibilidad de gravar la transmisión de títulos, dicho impuesto de sustitución es superfluo e incoherente en el propio régimen fiscal portugués. Además la Comisión dice que la Directiva tiene por objeto evitar, conforme al principio de neutralidad fiscal, la doble imposición en la relación entre una sociedad matriz y su filial, se encuentran establecidas en dos EEMM diferentes, lo cual permite a las empresas adaptarse a las exigencias del mercado común y faci-

litar los grupos de sociedades de varios EEMM. Pero la tributación de los dividendos en concepto de ISD podría anular este objetivo y privaría de eficacia a la Directiva.

Por otro lado, la posición de Fazenda Pública y el Gobierno de Portugal, entienden que el art. 5.1 y 5.4, de la Directiva no resulta aplicable al ISD. Entienden que el ISD constituye un régimen específico, cuya recaudación se basa en el factor de capitalización de los dividendos. El impuesto grava el valor del título. La tributación se establece mediante un factor de capitalización, lo cual no equivale a la tributación del rendimiento de los títulos. El impuesto objeto del procedimiento principal es un impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título lucrativo. Además el Gobierno alega que de las negociaciones que llevaron a adoptar la Directiva se desprende que el impuesto objeto del procedimiento principal debía excluirse del ámbito de aplicación de ésta. Y finaliza el caso resolviéndose por el TJUE que la excepción marcada en la Directiva no sólo se refiere al IRC sino también a todo tributo que revista la forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por dichas filiales.

f) La sentencia del TJUE, de 8 de marzo de 2017, sobre la interpretación de la Directiva Matriz-Filial (Wereldhave Belgium and others, C-448/15)

Este pronunciamiento del TJUE resulta de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de apelación de Bruselas donde se pregunta sobre la interpretación del requisito establecido en el art. 2.c) de la Directiva 90/435 a efectos de la aplicación de la exención en la fuente de los dividendos distribuidos por una filial a su matriz residente en otro Estado miembro.

Tal precepto de la Directiva Matriz-Filial establece como condicionante para aplicar el régimen de la misma que las sociedades sean residentes fiscalmente en un Estado miembro, revistan una de las formas enumeradas en el Anexo de la referida Directiva, y además "estén sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos" sobre sociedades recogido en la lista prevista en el art. 2 de tal Directiva. Por tanto, la exención de tributación en la fuente sobre los dividendos que establece la Directiva Matriz-Filial puede supeditarse a la concurrencia de tales requisitos en sede de la entidad matriz perceptora de los mismos, sin perjuicio de la aplicación de una medida que prevenga específicamente la aplicación de tal exención a esquemas puramente abusivos o totalmente artificiales.

La cuestión prejudicial se planteó en el marco de un litigio entre las autoridades fiscales belgas y una entidad belga (Wereldhave Belgium) participada por dos sociedades anónimas neerlandesas, con domicilio social en los Países Bajos, que poseían el 35% (Wereldhave International) y el 44% (Wereldhave) del capital social de tal entidad belga. La filial belga distribuyó dividendos a las referidas sociedades neerlandesas durante los años 1999 y 2000. En cada uno de estos ejercicios fiscales las entidades neerlandesas invocaron ante las autoridades fiscales belgas la exención del régimen europeo matriz-filial. Ante la falta de resolución expresa por parte de la Administración, los contribuyentes presentaron recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Bruselas que estimó su pretensión a través de

dos resoluciones de 20 de noviembre de 2012. Sin embargo, el Estado belga recurrió tales resoluciones ante el Tribunal de Apelaciones de Bruselas, argumentando que no resultaba aplicable el régimen de exención para los dividendos filial-matriz, ya que no se cumplía el requisito del art.2.c) de la Directiva 90/435 en la medida en que los beneficiarios de los dividendos son instituciones de inversión colectiva de carácter fiscal (IICF, en adelante) de Derecho neerlandés, sujetas en los Países Bajos al impuesto sobre sociedades a tipo cero.

En este contexto, el Tribunal de Apelaciones de Bruselas preguntó, esencialmente, si la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que su artículo 5, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que obliga a aplicar una retención sobre los dividendos que una filial establecida en dicho Estado miembro distribuya a una IICF, establecida en otro Estado miembro y sujeta al IS a tipo cero bajo condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios.

En primer lugar, el TJUE analizó si una sociedad sujeta al IS a tipo cero bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios (como las IICFs), puede calificarse de "sociedad de un Estado miembro" en el sentido del art.2 de la Directiva 90/435, de manera que la distribución de dividendos esté comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva. Tal cuestión fue analizada a la luz de los objetivos perseguidos por la Directiva, entre los que se destacó garantizar la neutralidad fiscal de la distribución de dividendos entre sociedades filiales y matrices situadas en el territorio de distintos Estados miembros, mediante la eliminación de la doble imposición de esos beneficios. Como quiera que los otros dos requisitos cumulativos (forma jurídica y residencia fiscal de las sociedades implicadas en la operación) previstos en las letras a) y b) del art.2 de la Directiva 90/435 se consideraron cumplidos, el TJUE únicamente se refirió al previsto en la letra c) del mismo precepto (sociedad sujeta y no exenta al IS de un Estado miembro), cuando la sociedad está sujeta a uno de estos impuestos a tipo cero, bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios.

El TJUE puso de relieve que el art.2.c) de la referida Directiva formula un criterio de calificación positivo (estar sujeta al impuesto de que se trate), y otro negativo (no estar exenta de ese impuesto sin tener posibilidad de opción). Tal formulación lleva a considerar que tal precepto no sólo exige que la sociedad esté comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto de que se trate, sino que pretende excluir igualmente situaciones en las que exista la posibilidad de que, pese a estar sujeta a ese impuesto, la sociedad no esté efectivamente obligada a abonarlo. Aplicando tal razonamiento al caso de las IICFs neerlandesas, el TJUE estableció que aunque formalmente una sociedad sujeta a un impuesto a tipo cero, bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios, no está exenta de tal impuesto, se encuentra en la práctica en una situación idéntica a la que el requisito del art.2.c) de la Directiva pretende excluir, a saber, una situación en la que sociedad no está obligada a abonar ese impuesto. Tal interpretación se considera conforme con la estructura y el objetivo perseguido por la Directiva Matriz-Filial, particularmente la eliminación de la doble imposición sobre los beneficios distribuidos por filiales a matrices situadas en otros Estados miembros.

En relación con esta jurisprudencia, cabe poner de relieve cómo el TJUE ha realizado una interpretación finalista y anti-formalista del requisito de "sujeción

impositiva y no exención" del art.2.c) de la Directiva 90/435, en el sentido de que estamos ante un requisito material o sustantivo y no meramente formal (mera sujeción subjetiva al IS de una entidad sin estar exenta). Una entidad que esté sujeta y no exenta pero que tribute a tipo cero en relación con la totalidad de la renta que obtenga, bajo ciertos condicionantes, no cumple el referido condicionante, por más que estemos ante un requisito de naturaleza subjetiva.

Hasta la fecha el TJUE tan solo se había pronunciado en dos ocasiones sobre la interpretación del art.2 de la Directiva Matriz-Filial en torno al concepto de "sociedad de un Estado miembro" determinante de la aplicación de este régimen, tanto desde la perspectiva de la tributación de los dividendos en la fuente como en la residencia. Así, en el caso *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* (C-303/07), concluyó que una SICAV luxemburguesa sujeta a imposición patrimonial y no al IS, estaba excluida de los beneficios de la Directiva, pero puede aplicar las libertades fundamentales del TFUE frente al Estado miembro de la fuente o de residencia.

En el caso *Gaz de France* (C-247/08), el TJUE interpretó que la lista del Anexo de la Directiva referida a las formas jurídicas cubiertas por la misma era taxativa y no interpretativa o aplicativa, de manera que aquéllas sociedades no incluidas o mencionadas no tendrán acceso a los beneficios de la Directiva, sin que ello genere discriminación.

22.10 Las modificaciones de la Directiva matriz/filial desde 1990 y las razones para ello

Antes de que entrara en vigor la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, las disposiciones fiscales que regían las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes variaban de un Estado miembro a otro y eran menos favorables que las que se aplicaban a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro. Así pues, era conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión. Era necesario, por tanto, establecer para esos grupos de sociedades matrices y filiales unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adaptaran a las exigencias del mercado común, aumentaran la productividad y reforzaran su posición de competitividad en el plano internacional.

Esta Directiva establece que cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz tiene que abstenerse de gravar dichos beneficios o gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios (concediendo un crédito por el impuesto satisfecho por la filial hasta el límite de su propio impuesto). De esta manera, se elimina la doble imposición económica (cuando una misma renta se grava por dos tributos similares, de Estados distintos, en el mismo periodo de tiempo, pero en cabeza de sujetos distintos). Por otra parte, para garantizar la neutralidad fiscal, se exime de retención en origen a los beneficios que una sociedad filial distribuye a

su sociedad matriz. De esta manera, se elimina la doble imposición jurídica (cuando existe identidad de sujeto, además de la identidad del objeto gravado, de la identidad temporal y de la identidad del concepto tributario aplicado). Se aplica a las sociedades que están sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exento, a un impuesto sobre sociedades.

Se reconoce la calidad de sociedad matriz a toda sociedad de un Estado miembro que posea en la filial de otro Estado miembro una participación mínima del 25%. Aunque, mediante acuerdos bilaterales, los Estados pueden sustituir el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto. También, los Estados tienen la facultad de no aplicar la Directiva a aquellas sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que diera derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conservara, durante un período ininterrumpido de por los menos dos años, una participación semejante.

La Directiva 2003/123/CE, de 22 diciembre de 2003, modifica la Directiva 90/435/CEE. La modificación viene motivada porque quiere extender los efectos favorables de la Directiva 90/435, que define qué sociedades entran su ámbito aplicación y ciertas formas de sociedades no figuraban en la lista, aun cuando eran consideradas residentes a efectos fiscales en un Estado miembro y están sujetas en él al impuesto de sociedades. Por ello, se amplía el ámbito de aplicación de la directiva, de modo que engloba a otras entidades que pueden desarrollar actividades transfronterizas y cumplan las condiciones establecidas en la Directiva. Además, el 8 de octubre de 2001 el Consejo adoptó el Reglamento 2157/2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea y la Directiva 2001/86/CE por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europa en lo que respecta a la implicación de los trabajadores. Asimismo, el 22 de julio de 2003 el Consejo adoptó el Reglamento CE 1435/2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) y la Directiva 2003/72/CE por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores, la SE y la SCE se añaden a la lista que figura en el anexo de la Directiva 90/435/CEE. Para ampliar el alcance de las ventajas, la Directiva determina que el umbral de participación necesario para que una sociedad sea considerada una sociedad matriz y la otra su sociedad filial debe rebajarse gradualmente del 25 al 10%.

Además, establece que el pago de beneficios distribuidos a un establecimiento permanente de una sociedad matriz y la percepción de dichos beneficios por este establecimiento deben dar lugar al mismo trato que rige entre sociedad filial y su sociedad matriz. Se incluye el caso de que una sociedad matriz y su sociedad filial estén situadas en el mismo Estado miembro y el establecimiento permanente esté situado en otro. En los casos en que el establecimiento permanente y la sociedad filial se sitúan en el mismo Estado, sin perjuicio de la aplicación de los principios del Tratado, debe tratarse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro afectado.

Respecto al trato de los establecimientos permanentes (lugares fijos de negocio que no tienen personalidad jurídica), los Estados miembros pueden determinar las condiciones y los instrumentos jurídicos pertinentes para proteger los ingresos

fiscales nacionales e impedir que se eludan las leyes nacionales, de conformidad con los principios del Tratado y teniendo en cuenta las normas fiscales aceptadas internacionalmente. Además, cuando los grupos de sociedades se organicen en cadenas de sociedades y los beneficios lleguen a la sociedad matriz distribuidos a través de la cadena de filiales es preciso eliminar la doble imposición mediante exención o crédito fiscal (crédito por el impuesto satisfecho por la filial hasta el límite de su propio impuesto -imputación ordinaria. La Directiva dispone que la participación mínima de la sociedad matriz en la filial sea de un 20%, que también se aplica al establecimiento permanente. A partir del 1 de enero de 2007, el porcentaje mínimo de participación es del 15% y, a partir del 1 de enero de 2009, del 10%.

La Directiva de 2011/96/UE de 30 de noviembre de 2011 sustituye y deroga la Directiva 90/435, que ya había sido modificada. En aras de una mayor claridad se procede a la refundición. Los objetivos que establece son los mismos que los mencionados en la Directiva 90/435/CEE y la Directiva 2003/123/CE. El ámbito de aplicación de la Directiva se ha extendido a Suiza con efectos desde el 1 de julio de 2005.

La anterior directiva ha sido modificada por la Directiva 2014/86/UE, de 8 de julio de 2014. La modificación se debe a que se daban situaciones de doble no imposición. Por ello, establece que un Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su establecimiento permanente deben impedir a las empresas acogerse a la exención fiscal aplicada a los beneficios distribuidos que hayan recibido en la medida en que dichos beneficios sean deducibles por la filial de la sociedad matriz. Por tanto, o bien se abstienen de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial.

Además, incluye formas de sociedades que han quedado sujetas al impuesto de sociedades en Polonia y a otras formas de sociedades que han sido introducidas en el Derecho de sociedades de Rumanía.

La Directiva 2015/121/UE, de 27 de enero de 2015, también modifica la Directiva 2011/96 con el fin de que no sea objeto de prácticas abusivas. Algunos EEMM aplicaban disposiciones nacionales o convencionales para hacer frente a la evasión fiscal, al fraude fiscal o prácticas abusivas de forma general o específica, que podían tener diferentes grados de rigurosidad y estaban previstas para hacerse eco de las características específicas del particular régimen fiscal de cada Estado miembro. Además, en algunos Estados no existía ninguna disposición nacional o convencional para la prevención de prácticas abusivas. Considera que la aplicación de normas contra las prácticas abusivas debe ser proporcionada y tener como objetivo hacer frente a una serie de arreglos que no reflejen la realidad económica. Para evaluar si un esquema fiscal constituye una práctica abusiva, las Administraciones tributarias en los Estados miembros han de llevar a cabo un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias. Los Estados deben invocar la cláusula contra prácticas abusivas para hacer frente a estos esquemas que hayan sido falseados en su totalidad o cuando se han falseado determinadas fases o partes, cuando tengan como propósito la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe la finalidad de la Directiva.

22.11 La doble no imposición en la Directiva Matriz/Filial.

Para el análisis de la doble no imposición deben tenerse en cuenta dos artículos de la Directiva Matriz/filial 2014/86/UE en particular, los artículos 4 y 5 y sobre todo hay que prestar especial atención al 4.1 en relación con el 5.

El Artículo 4.1 establece que:

> "Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:
>
> a) o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios;
>
> b) o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado."

Y el artículo 5:

> "Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen".

Junto con el tenor literal de estos dos artículos hay que hacer referencia a dos sentencias del TJUE sobre la interpretación de esta directiva, que son especialmente importantes. Se trata de la Sentencia del TJUE en el *caso X* (asunto C-68/15), derivada de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Constitucional belga, y, de la Sentencia recaída en el *caso AFEP* (asunto C-365/16), a raíz de una cuestión prejudicial remitida por el Consejo de Estado francés.

Las sentencias del TJUE se producen en el seno de procesos nacionales en los que se cuestionaban gravámenes aprobados con el fin de proporcionar ingresos fiscales adicionales y que se devengan con ocasión de la redistribución de dividendos percibidos por sociedades matrices. En el caso de Bélgica, el llamado "*Fairness Tax*" aparece en 2013 para gravar con un tipo del 5 por 100 la diferencia entre los dividendos distribuidos y la base imponible del impuesto sobre sociedades en la entidad que distribuía dichos dividendos. En cuanto a la contribución adicional cuestionada en Francia, supone la exigencia de un gravamen del 3 por 100 sobre el importe de los dividendos distribuidos por una entidad que supongan el reparto de ingresos procedentes de participaciones en sus filiales. En ambos casos nos hallamos ante gravámenes formalmente diferentes del propio impuesto sobre sociedades y se plantea ante el TJUE la compatibilidad de tales tributos con la Directiva

2011/96/UE, de 30 de noviembre de 2011, sobre sociedades matrices y filiales, modificada a estos efectos por la Directiva 2014/86/UE, de 8 de julio de 2014. Y tanto Bélgica como Francia aplican el método de exención al 95 por 100 de los dividendos, acogiéndose a la facultad prevista en la Directiva de excluir de tal exención un 5 por 100 del importe de los dividendos en concepto de gastos asociados a la participación.

Si prescindimos de las peculiaridades propias de los tributos nacionales cuestionados y de algunos extremos de las cuestiones planteadas ante el TJUE, las decisiones del TJUE adquieren una notable relevancia por diversos aspectos principalmente.

Primero, el TJUE se centra en el doble significado de la directiva, y de acuerdo con el art. 5 los beneficios distribuidos por una filial a su matriz estarán exentos en su retención de origen, como ya se ha indicado en el principio en el propio artículo 5. Pero aquí no se agota su contenido en esta ausencia de retención, sino que el artículo 4º antes dispone que el Estado de residencia de la matriz evitará cualquier doble imposición económica sobre tales dividendos y para ello o bien se abstendrá de gravarlos, en la medida en que no supongan un gasto deducible en la filial, o bien los gravará pero admitiendo la deducción del impuesto satisfecho por la filial o por toda filial de ulterior nivel en la Unión Europea. Por lo tanto, descartada la naturaleza de los gravámenes cuestionados como posible retención en la fuente, lo que se discute en los casos analizados es la potestad de un Estado miembro para exigir un gravamen sobre el importe de unos dividendos y cuando éstos se distribuyen, sin tener en cuenta que tales dividendos distribuidos se corresponden con dividendos previamente cobrados y procedentes de filiales residentes en otros Estados miembros.

Al negar esta posibilidad, y considerar que ambos tributos son incompatibles con la Directiva, el TJUE parte de la finalidad de la Directiva que no es otra que evitar la doble imposición de los dividendos en el seno de la Unión. En consecuencia, si, como es el caso, el Estado miembro ha optado por aplicar el método de exención, viene obligado a evitar cualquier gravamen sobre los dividendos percibidos por una entidad matriz. Un tributo que recae sobre esa misma magnitud económica aunque sea cuando tales dividendos se redistribuyen equivale a un gravamen de los dividendos procedentes de la filial contrario al artículo 4.1 de la Directiva.

Entonces, en resumen, después del análisis de estos casos, en esto se basaría básicamente la doble no imposición en la directiva matriz/filial. (Los últimos dos párrafos son los que tienen elevada importancia ya que son los que explican la filosofía).

Ya para concluir, el TJUE afirma que la Directiva matriz filial es aplicable no sólo en el ámbito del impuesto sobre sociedades sino en relación con cualquier tributo que suponga un gravamen que pueda dar lugar a una doble imposición en sede de una sociedad matriz en relación con los beneficios percibidos por ésta y procedentes de sus filiales en la Unión Europea.

23

La Directiva 2009/133 del Consejo, relativa al régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial tales como la fusión, la escisión, las aportaciones de activos, los canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y el traslado del domicilio social de un Estado miembro a otro.

23.1 Introducción

La Directiva 2009/133 del Consejo, normativa actual aplicable en cuanto al régimen fiscal común de las operaciones de reestructuración o reorganización empresarial transfronteriza, es una disposición creada por los órganos con potestad legislativa de la Unión Europea con la finalidad de cubrir, en el marco de los 28 estados miembros, una serie de necesidades que el legislador europeo cree acuciantes en el ámbito empresarial: la creación de un mercado cada vez más competitivo y con un tejido empresarial fuerte y comparable al de las potencias mundiales. De ahí que haya tejido un sistema normativo fiscal, a través de una serie de directivas (de forma directa, y de forma indirecta a través de las respectivas trasposiciones realizadas por los Estados miembros), en aras de lograr una serie de finalidades, como la que se acaba de apuntar, entre otras.

Y es que este tipo de operaciones llevadas a cabo en el tráfico económico en el marco de la UE presentan obstáculos fiscales (y de otras índoles), escollos y disparidades en la normativa tanto de la directiva como en las legislaciones de los Estados miembros, así como evasión fiscal por parte de las empresas; lo cual es necesario subsanar y regular de la forma más completa posible por parte de todos los países miembros con la mayor eficacia posible.

La Directiva contribuye pues a todas esas finalidades regulándose a nivel comunitario un tratamiento a las operaciones de reestructuración que ofrece solución a las necesidades expuestas, a través, como se ha apuntado, de un régimen fiscal común aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de acciones, y traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, llevadas a cabo entre sociedades de diferentes países miembros de

la Unión, basándose en una idea de neutralidad, en la simplificación de los trámites y procedimientos administrativos sin perjuicio del intervencionismo en esta materia por parte de las autoridades nacionales de los Estados miembros, así como por la Unión Europea y sus órganos en beneficio de la competencia; además, de un diferimiento del pago en los impuestos debidos.

23.2 Ámbito objetivo

La Directiva regula una serie de operaciones empresariales, o de reorganización empresarial transfronteriza, las cuales constituyen el marco objetivo de la norma (el ámbito material), recogidas en el art. 1:

1. *Fusión*: se entiende por tal la operación de reestructuración por la cual una o varias sociedades (las transmitentes) transfieren a otra sociedad (la beneficiaria) ya existente la totalidad de su patrimonio (comprendido por el activo y el pasivo) y extinguiéndose la anterior, es decir, la que se ha transferido, y obteniendo como contraprestación la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria, y, en su caso, compensación en dinero. También se considera fusión cuando dos o más sociedades transmitentes constituyen una tercera sociedad y le transfieren la totalidad de sus patrimonios a esta última (la beneficiaria), adquiriendo los socios títulos representativos del capital social de la nueva entidad, y, en su caso, una compensación en dinero. Dentro de las fusiones, pueden existir diferentes tipos de fusiones, como pueden ser:
   - Fusión por absorción: una o varias empresas transmiten a otra empresa su patrimonio social, mediante la atribución a los socios valores dentro del capital social de la entidad adquirente, o una compensación dineraria.
   - Fusión por constitución: dos o más empresas transmiten a otra nueva la totalidad de sus patrimonios mediante la atribución a sus socios de valores representativos de la nueva empresa.
   - Fusión impropia: una empresa transmite el conjunto de su capital social a la empresa que es titular de la totalidad de los valores representativos de la sociedad.

2. *Escisión*:
   - Escisión total: operación por la cual una sociedad (la transmitente) transfiere a dos o más sociedades ya existentes o de nueva creación (la beneficiaria) la totalidad de su patrimonio (extinguiéndose la sociedad transmitente), atribuyendo a los socios títulos representativos de del capital social de la beneficiaria, cuyo valor será proporcional con el valor de las acciones/participaciones que ostentaban en la sociedad escindida.
   - Escisión parcial: operación por la cual una sociedad transfiere a una o varias sociedades ya existentes o nuevas una o varias ramas de actividad de la transmitente, sin llegar a extinguirse ésta. la contraprestación consiste, al igual que en la escisión y demás operaciones del tipo, en títulos representativos del capital social de la beneficiaria.

- Escisión financiera: una empresa segrega parte de su patrimonio social recibiendo a cambio valores representativos del capital de la empresa que lo adquiere, debiéndose atribuir a los socios según sus participaciones, manteniéndose dentro de la empresa escindida después de la escisión, participaciones en el capital de la otra empresa, reduciéndose el capital y las reservas de esta en la cuantía necesaria, aportando a los socios compensaciones bien en valores o en dinero.
- Segregación: igual que las anteriores, pero lo que se modifica es que los valores de la sociedad extinguida no van a los socios.

3. *Aportación de activos*: operación por la cual una sociedad aporta, sin ser disuelta, a otra sociedad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la aportación.

4. *Canje de acciones*: operación por la cual una sociedad beneficiaria o sociedad dominante adquiere una participación en el capital social de otra sociedad transmitente o dominada, obteniendo la mayoría de los derechos de voto de dicha sociedad o, si ya dispusiere de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante el intercambio de títulos representativos del capital social entre ambas sociedades, y de una compensación en dinero en su caso.

5. *Traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro*: operación en virtud de la cual una sociedad traslada su domicilio social de un Estado miembro a otro, sin que para ello sea necesaria la disolución de la sociedad ni la creación de una nueva persona jurídica. Esta operación, a comparación de las anteriores, no supone una modificación estructural del entramado de una empresa, sin embargo, el legislador la ha incorporado como análoga debido a su trascendencia fiscal, que es similar a la de las operaciones anteriores.

6. *Operaciones no cubiertas por la directiva*: es necesario insistir que la directiva solo es aplicable si se proyecta sobre las operaciones expuestas, y siempre que las mismas sean de naturaleza transfronteriza y comunitaria, pues, si una operación de este calibre es llevada a cabo por dos sociedades de un mismo Estado miembro, no será de aplicación. Tampoco quedan cubiertas las operaciones de canjes de activos que no constituyan ramas de actividad en el sentido anteriormente indicado, así como las operaciones en la que una de las partes es extracomunitaria.

23.3 Ámbito subjetivo

Una vez establecido el ámbito de aplicación objetivo de la Directiva, el art. 3 nos refiere el ámbito subjetivo, o, en otras palabras, a quiénes se aplica la misma (ámbito personal). La directiva se aplica a las operaciones de este tipo realizadas por sociedades que cumplan tres requisitos necesarios, sin cuya concurrencia no será de aplicación la norma:

1. Que las formas societarias de las sociedades involucradas se recojan dentro del anexo I, apartado A de la Directiva o en el apartado 8 de la exposición de motivos, en el que se ubican las entidades calificadas como transparentes por un Estado miembro (aunque es de precisar que el anexo I, parte A no contiene todos los sujetos pasivos del impuesto de sociedades ni las entidades constituidas conforme al Derecho de sociedades de los diferentes países miembros).
2. Que las sociedades involucradas tengan su domicilio fiscal en un Estado Miembro (es decir, cuya residencia fiscal se encuentre en un Estado miembro). El concepto de domicilio fiscal también plantea multitud de problemas en su aplicación, ya que es un criterio necesario sin cuya concurrencia la norma no será aplicable y, por tanto, el contribuyente soportará una doble imposición internacional. Por ello, también es necesario delimitar este concepto, pues la Directiva de 2009 no lo precisa. Hoy se intenta solucionar mediante el criterio de domicilio fiscal incluido en las legislaciones tributarias de los países miembros, o los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional, firmados entre los EEMM.
3. Que dichas entidades estén sujetas y no exentas a alguno de los impuestos enumerados en la parte b del anexo I (requisito imperativo), etc. es decir, que estén sujetas y no exentas (subjetivamente) al Impuesto de Sociedades o similar en sus respectivos países miembros comunitarios.

Por último, las personas físicas también están incluidas en el ámbito subjetivo de la Directiva (arts. 7 y 8). Las personas físicas en cuestión han de ostentar la condición de socios en las entidades transmitentes y/o beneficiarias intervinientes en las operaciones reguladas, la razón fundamental de la inclusión radica en evitar la oposición que los mismos pudieran sostener con motivo de una operación de reestructuración empresarial por los sobrecostes fiscales o la doble imposición que pueden soportar al materializarse dichas operaciones.

Dentro del Preámbulo de la Directiva, se observa que uno de los problemas que se encuentran para las operaciones de reestructuración empresarial es el gravamen de las plusvalías, por lo que la Directiva intenta evitar la penalización fiscal en el momento de realización de tales operaciones. Es decir, se busca conciliar el interés comunitario en evitar obstáculos a las reorganizaciones empresariales dentro del mercado interior con el interés fiscal de los Estados a la hora de someter a imposición las ganancias patrimoniales derivadas del aumento de valor de los bienes y derechos integrantes del patrimonio empresarial. Se establece que, en las fusiones, escisiones y sus materias derivadas, el activo y pasivo transmitido debe anotarse en el balance contable fiscal de la entidad receptora, por lo que la sociedad receptora dispone con posterioridad de los activos transmitidos, y exaccionará el impuesto en la diferencia entre el precio de enajenación y el valor fiscal original. Esta Directiva recoge que se debe articular el diferimiento de la tributación respecto a la imposición de las sociedades que realizan operaciones de fusión y escisión (artículos 4 – 6); contener las reglas para la tributación de las sociedades en relación con las operaciones de aportación de activos (artículo 9); ordenando la

tributación de los accionistas involucrados en una fusión, escisión o canje de activos (artículo 8); y, establece reglas fiscales específicas aplicables al caso de las entidades transparentes (artículo 10 bis).

23.4 Evolución histórica de la Directiva

Antes de comenzar a desarrollar la Directiva procederemos a exponer sucintamente el origen y la evolución de la misma.

La Directiva de fusiones encuentra su origen en una propuesta realizada por la Comisión presentada al Consejo en el año 1969. En esa propuesta ya se ponía de manifiesto la necesidad de posibilitar en el mercado común europeo la creación de unas condiciones análogas a las de un mercado interior para que los grupos de sociedades pudieran llevar a cabo operaciones de fusión, escisión, y aportaciones de activos que les interesaran, garantizando el buen funcionamiento del mercado común, así como instaurar reglas fiscales neutras respecto a la competencia que permite a las empresas adaptarse a las exigencias del mercado común, acrecentar su productividad y reforzar su posición competitiva en el mercado internacional, que en suma, constituyen las finalidades de la Directiva.

No obstante, fueron necesarios más de veinte años para que el Consejo aceptara tal propuesta, así como otros quince más, en los cuales sus disposiciones han sido modificadas en varias ocasiones, hasta llegar a la normativa que conocemos actualmente. Hay que destacar, que la directiva finalmente aprobada por el Consejo en 1990 no coincidía exactamente con las propuestas realizadas por la Comisión en el 1969, pues el ámbito de tal norma contenía en esta versión un ámbito de aplicación mucho más reducido que el que proponía la Comisión.

La Directiva del año 1990 se creó finalmente tras la firma del Acta Única Europea, la cual es el precedente de la actual versión de 2009. La aprobación de esta norma ha supuesto un avance en la imposición directa de las sociedades referidas a las operaciones de reestructuración de empresas en el contexto económico del mercado interior europeo, recogiendo un amplio elenco de supuestos de concentración que permitiera la creación, reestructuración y planificación de los grupos de sociedades europeos mejorando su productividad y competitividad.

Sobre la base de la versión de 1990, se realizaron varias modificaciones, a través de la Directiva 2005/19/CE, cuyo origen se basó en una propuesta adoptada por la Comisión del 17 de octubre de 2003. Entre las modificaciones que se realizaron cabe destacar, entre otras:

1. La ampliación de su ámbito objetivo, incluyendo por primera vez las escisiones parciales y el traslado de domicilio social de una SE o una SCE a otro Estado miembro, así como la "filialización" de un Establecimiento Permanente.
2. Una clarificación del concepto de *canje de acciones*, puesto que la anterior versión de la directiva era bastante imprecisa sobre el mismo. La modificación realizó una interpretación amplia del mismo.

3. La modificación del ámbito subjetivo de la Directiva, ampliando la lista de entidades cubiertas.
4. La reducción del umbral de participación necesario para disfrutar de la exención sobre la plusvalía derivada de la anulación de la participación que ostenta una entidad beneficiaria en el capital de la sociedad transmitente.

La segunda modificación de la Directiva la constituye la Directiva 2006/98/CE, cuyo propósito es actualizar una serie de Directivas (entre ellas, la de fusiones) con motivo de la adhesión a la UE de Rumanía y Bulgaria, estableciendo que los Estados miembros deben trasponer la directiva a su derecho interno antes de la fecha de adhesión de los países referidos a la UE de forma completa, puesto que dicha norma entró en vigor a su vez cuando entrara también en vigor el Acta de Adhesión de Rumanía y Bulgaria a la UE.

Por último, la directiva de fusiones se modificó de nuevo en el año 2009, siendo ésta la normativa vigente en este momento, la cual constituye una versión consolidada de la Directiva 90/434/CEE, sin que tal versión haya introducido cambios sustantivos, pues comparte las mismas finalidades y fundamentos que la versión de 1990. La modificación aludida se llevó a cabo debido a la necesidad de codificar las diferentes modificaciones que se han realizado desde la versión primigenia en 1990, con la finalidad de aportar mayor claridad y certidumbre al contribuyente europeo.

23.5 Finalidades y objetivos

Las finalidades que a continuación se van a exponer representan la consecución de unos objetivos y fundamentos vinculados con la fiscalidad comunitaria de las operaciones de reestructuración empresarial, y el fenómeno de la doble imposición.

La finalidad principal de la Directiva se halla en la eliminación de los principales obstáculos fiscales que surgen para las empresas cuando realizan operaciones de reorganización empresarial a nivel transfronterizo, penalizando la realización de tales operaciones. Ello se ha logrado articulando un régimen fiscal común aplicable a nivel comunitario a las operaciones de reorganización empresarial, y que contempla una neutralidad fiscal. No obstante, es de destacar que la Directiva no pretende que los Estados miembros asimilen el trato fiscal que otorgan a las fusiones internas a las fusiones intracomunitarias, ni que esa normativa sirva de base para crear un régimen de operaciones de reestructuración a nivel interno similar o idéntico a la normativa europea, cuando las sociedades en cuestión sean de un mismo país, sin perjuicio de que los Estados hayan actuado así.

Sin embargo, los obstáculos fiscales que trata de salvar no comprenden la totalidad de los que surgen en la realidad de las operaciones tratadas, enfrentándose por ende a los más inmediatos, sin llegar a resolver los que pueden surgir a largo plazo. Algunos problemas que encontramos en relación con la Directiva y que impiden la consecución de sus objetivos son:

1. La Directiva efectivamente regula un régimen común de diferimiento de la tributación de las ganancias patrimoniales y las reservas fiscales que se ponen de manifiesto con motivo de una de las operaciones reguladas en la directiva. Por tanto, no se está estableciendo una exención de gravamen del eventual incremento de valor de los bienes y derechos que se da cuando se perfecciona una de las operaciones aludidas por la norma, sino que sólo se observa un diferimiento de la tributación al momento en que efectivamente se realice la ganancia o plusvalía. Asimismo, la Directiva guarda silencio sobre la eventual imposición en la salida de activos de una jurisdicción tras la reorganización empresarial. Se plantea pues, la cuestión de si los Estados miembros deben otorgar o no un diferimiento de la tributación en esos casos. Por tanto, se observa una pérdida de competencia fiscal en varios Estados miembros, lo cual resulta de dudosa compatibilidad con el Derecho originario y derivado de la UE.
2. La directiva obstaculiza la consecución completa del referido fin debido a la ausencia de normas comunitarias de carácter mercantil que regulen más a fondo las operaciones objeto de esta directiva, y que incluyan algunas que no lo están, o la hostilidad que profesan los Estados miembros frente a la aplicación de este régimen fiscal especial, pues en algunos de ellos la normativa no se ha llegado a trasponer debido a la no existencia de suficiente regulación mercantil que acoja más tipos de sociedades que existen en determinados países y que no se contemplan en la norma.
3. A la luz del estudio realizado por la Comisión Europea publicado en 2009 sobre la aplicación de la Directiva de fusiones en los diferentes Estados miembros, y las trasposiciones que éstos han realizado de la misma, revela que varios Estados miembros exigen condiciones adicionales a las establecidas en la Directiva a efectos de aplicar la regla de diferimiento fiscal, lo cual es de dudosa compatibilidad con el derecho comunitario.
4. Hay disposiciones de la citada Directiva, que los legisladores nacionales al trasponerlas al Derecho interno, y las Administraciones al aplicarlas, no las interpretan de acuerdo a los criterios de la jurisprudencia comunitaria, sino como a ellos les parece, lo cual es dudosamente compatible con el Derecho comunitario. Un ejemplo de ello es la cláusula antiabuso del art. 11 de la Directiva, la cual ha sido interpretada en varios casos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
5. Por último, el citado estudio revela también que existen grandes diferencias en la trasposición y aplicación de la directiva por los distintos Estados miembros, siendo algunas de dudosa compatibilidad con la directiva. Por tanto, en su aplicación generan abundantes controversias, y van a generar conflicto en su aplicación durante años, provocando la necesidad de resolver esas cuestiones a nivel comunitario.

Estos, y otros problemas que la norma no aborda exceden del objeto de la misma, la cual sólo resuelve determinados obstáculos básicos. El mayor óbice radica en que, si se regularan todos los problemas que son susceptibles de emerger con ocasión de la aplicación de la norma, desembocaríamos en una auténtica armonización

total de los sistemas impositivos a nivel comunitario, lo cual no hubiera contribuido a la creación de la norma en 1990, debido a la oposición manifiesta de los países miembros a ceder por completo su soberanía fiscal a la UE.

Otra finalidad de carácter secundario, pero no menos importante, es la creación a través de esta, y otras Directivas relacionadas, de unas condiciones análogas a las de un mercado nacional en el mercando interior de la UE, garantizando su funcionamiento, y eliminando penalizaciones que impiden la formación de empresas competitivas. Ello pone de manifiesto una necesidad que se viene gestando desde el año 1969, cuando la Comisión presentó por primera vez su proyecto de directiva al Consejo, y que, con sus ventajas y desventajas, se ha llevado a cabo actualmente. Esta finalidad subyace a la expuesta en el apartado anterior, de evitar obstáculos fiscales, y promover las operaciones reguladas mediante una fiscalidad neutra. Así está establecido en el apartado 3 del Considerando de la Directiva de 2009, la cual admite que aquellos obstáculos penalizan las operaciones, y es necesario por ende eliminarlos. Sin embargo, dicho objetivo no podrá lograrse mediante la ampliación a escala de los regímenes fiscales de reestructuración empresarial de los diferentes Estados miembros de la UE, debido a las disparidades existentes entre los diversos regímenes internos que podrían provocar distorsiones. Los apartados 6, 7, 8, 9 y 10 de la exposición de motivos de la Directiva actual relacionan los instrumentos de los que deberá valerse dicha norma para alcanzar los objetivos perseguidos por la misma.

También, dentro de la Directiva, subyace otra circunstancia, en la que desembocan todas las demás, y es que las empresas puedan adaptarse a las decisiones del mercado interior, que aumenten su productividad, refuercen su posición en el mercado intracomunitario e internacional, y aumenten su competitividad en el plano internacional, siendo en suma tan competitivas y fuertes como las provenientes de grandes potencias mundiales como Estados Unidos y Japón.

También podemos observar la finalidad de evitar la doble imposición jurídica que se llevaría a cabo por los Estados implicados a la hora de llevar a cabo las operaciones reguladas. En la práctica, se generaría una conducta empresarial tendente a encontrar lagunas jurídicas en las legislaciones, o condiciones más atractivas para llevar a cabo las operaciones mencionadas, todo al servicio de la elusión fiscal, convirtiéndose los Estados en competidores una vez más por atraer, mediante su legislación, a las empresas para que en su territorio llevaren a cabo las operaciones mencionadas. Todo ello, que, en suma, constituyen obstáculos a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento (uno de los principios más importantes de la Unión Europea), así como también al crecimiento del tejido empresarial y a su fortalecimiento, y a la lucha contra el fraude fiscal, se han eliminado a través de la directiva.

Finalmente, el apartado 14 del Considerando de la Directiva impone un mandato a los Estados miembros, de adoptar las medidas necesarias (se incluyan o no en la directiva) para evitar que se produzcan los fenómenos que la misma quiere eliminar.

En resumen, en la Directiva 2009/133 se modifican algunos aspectos sobre fusiones y escisiones, manteniéndose intacta la parte sobre modificaciones estruc-

turales. Ésta busca que se obtengan más garantías dentro de la operación, la simplificación del proceso, la protección de los acreedores y sobre todo intenta reforzar las garantías de los sujetos afectados por la fusión y/o escisión en su vertiente fiscal, así como modernizar la vetusta y obsoleta Directiva sobre Fusiones y Escisiones que databa desde 1990 para poder obtenerse una mayor competitividad dentro de este campo por parte de la Unión Europea y sus empresas.

23.6 La trasposición de la Directiva en España

En nuestra legislación fiscal, encontramos en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) la regulación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones y canje de activos. Puede afirmarse, por tanto, que esta regulación constituye la trasposición en el Reino de España de la Directiva 2009/133/CE.

La aplicación de la ley actual es preceptiva, con lo cual, las entidades que se sitúen dentro del ámbito subjetivo de aplicación habrán de comunicar a la Administración su voluntad de realizar una de las operaciones aludidas (la cual es competente para iniciar un procedimiento de comprobación que finalice con la aplicación o no del régimen especial, tal y como expone el artículo 89.2 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades). Las mismas son idénticas a las de las recogidas en la Directiva, y el régimen que la ley establece consiste en:

1. La no integración en la base imponible de las entidades transmitentes de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de estas operaciones.
2. La valoración de los bienes recibidos a efectos fiscales por el valor que tenían antes de la realización de la transmisión (valor real, que es el valor contable). Por tanto, se incorpora el régimen de diferimiento hasta su realización efectiva de las plusvalías que las operaciones de reestructuración hagan aflorar.
3. Por último, existe una norma antiabuso (al igual que en la Directiva) en virtud de la cual este régimen no se aplicará cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, entendiéndose por tal cuando la operación no se realice por motivos económicos válidos (es decir, con la finalidad de obtener una ventaja fiscal). Esta cuestión es de elevada litigiosidad e inseguridad jurídica en la práctica. Los Tribunales de justicia han aportado algo de equilibrio, aceptando la aplicación de este régimen especial en casos donde concurrían ventajas fiscales significativas y se acreditaron los motivos económicos válidos, por ejemplo, vía dictamen pericial. Sin embargo, es de precisar que no todos los Tribunales han adoptado el criterio interpretativo el TJUE, más flexible, a la hora de determinar si concurre o no motivo económico válido, lo cual no puede considerarse como una interpretación alineada y conforme a Derecho de la UE. Por tanto, la falta de acreditación contundente por parte de los contribuyentes de un objetivo o interés económico válido que fundamente claramente la operación de reorganización empresarial, termina asimilándose a la concurrencia de

> fraude o evasión fiscal, lo cual es incorrecto tanto a nivel material como procedimental. A nivel material porque, como se ha señalado, la interpretación strictu sensu no se ajusta a la interpretación latu sensu del TJUE, sobre el art. 11.1.a) de la Directiva. Y procedimentalmente, porque ello traslada la carga de la prueba al contribuyente, lo cual en muchos casos es difícil de probar, y, por ende, sujetando cada vez más restricciones sobre los contribuyentes. Como vemos, esto constituye uno de los problemas que aquejan a la Directiva e impiden la consecución plena de sus objetivos. Asimismo, también se forma en este caso una distorsión que aqueja a la trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva, problema que es menester solucionar.

El actual art. 89 de la Ley 27/2014 del IS también establece que el régimen fiscal especial de neutralidad se aplicará a las operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a la Administración tributaria. Es decir, la actual Ley 27/2014 del IS cambia radicalmente el procedimiento para aplicar el régimen fiscal especial de reestructuraciones que venía aplicándose desde la Ley 29/1991. Deja de ser un régimen opcional y pasa a ser un régimen que se aplicará automáticamente, salvo que se renuncie expresamente a él. La neutralidad fiscal en las operaciones de reestructuración es un derecho incondicional del que disfrutan los contribuyentes y al que solo se puede renunciar de forma voluntaria. La actual regulación mantiene la obligación de comunicar la operación a la Administración tributaria, dado que es el medio idóneo y más práctico del que dispone ésta para hacer un seguimiento del tráfico jurídico, pero su no comunicación no impide que se aplique el régimen fiscal especial. No obstante, la no presentación de la comunicación en plazo constituye una infracción grave sancionable con multa de 10.000 euros por cada operación por la que hubiese de suministrarse información.

En relación con la entidad que debe realizar la comunicación, la Ley 27/2014 del IS establece que debe ser la entidad adquirente, salvo que esta no sea residente, en cuyo caso dicha comunicación la realizará la entidad transmitente. En las operaciones en las que ni la entidad adquirente ni la transmitente son residentes en España, la comunicación deben realizarla los socios. Dado que la Ley identifica al sujeto que debe realizar la comunicación, éste sería el único infractor posible en caso de incumplirse la formalidad de realizar la comunicación a la Administración tributaria. Además, resulta coherente que la norma hable de «entidad obligada a realizar la comunicación» y no de entidad que ejerce la opción, como sucedía en el TRLIS. La opción por el régimen fiscal es algo que decide cada entidad interviniente y no era una facultad que le asistía a una sola de las entidades, que a su vez obligaba a las demás.

23.7 Jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación y aplicación de la Directiva

A lo largo de la vigencia de las diferentes Directivas sobre Fusiones y Escisiones, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado numerosas sentencias:

1. Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de noviembre de 2011 (caso *National Grid Invus BV*): en esta sentencia se solicitaba un traslado de la sede de dirección efectiva al Reino Unido. Como es sabido, existen ventajas fiscales sobre las empresas que se establecen allí, por lo que se alegaba una negativa a la libertad de establecimiento, tal y como se recoge en el artículo 49 del TFUE. El Tribunal consideró que el impuesto de salida estaba justificado por el principio de territorialidad impositiva, aunque se establecieron algunos condicionantes a los efectos de que la medida fiscal impuesta pudiera ser proporcional o que fuera adecuada a los fines de la empresa. El Tribunal estipuló que los gobiernos de los Estados miembros están facultados para gravar el valor económico realizado por una plusvalía latente en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión no se haya realizado correctamente.

2. Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997 (caso *Leur Bloem*): Se realizaron diferentes operaciones de canje de acciones de algunas de sus sociedades para así poder compensar las pérdidas de una con los beneficios de otra dentro de un mismo tejido empresarial bajo su mando, por lo cual no se buscaba un beneficio para ambas ni el beneficio de las dos sociedades a lo largo del tiempo. El Tribunal de Justicia entendió que dentro de esta operación se escondía un fraude de competencia, es decir, una alteración por parte de las dos empresas dentro del sector nacional para así poder obtener una ventaja fiscal entre estas dos. Buscaba un beneficio para una de las sociedades, no para las dos, por lo que los fines buscados por la Directiva sobre la neutralidad en fiscalidad no se obtenía, puesto que se estaba contemplando la integración de ambas empresas dentro del grupo para así poder compensar de forma horizontal las pérdidas que sufrieran ambas.

3. Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de enero de 2002 (caso *Andersen*): Se trataba de un litigio existente entre la compañía Andersen y el Ministerio de Hacienda danés, debido al tratamiento fiscal de una aportación de activos de esta sociedad. En 1996, el accionista de Andersen incorporó una nueva empresa llamada Randers Sport, mediante la cual todas las actividades comerciales y económicas tenían que ser transferidas contra la emisión de acciones. Antes de la transferencia, Andersen solicitó un préstamo a cargo de la nueva compañía, por lo que Andersen buscaba quedarse con el dinero obtenido del préstamo y con un pequeño paquete de acciones en una tercera empresa, reasignando la deuda a una nueva empresa llamada Randers Sport. La liquidez de ésta estaba asegurada a través de una línea de crédito con un banco, que como garantía tomaba todas sus acciones. Andersen solicitó, con arreglo a la legislación nacional danesa, una exención fiscal para la transferencia de los activos, la cual fue aceptada por parte del Ministerio de Hacienda danés, pero imponiendo unas determinadas condiciones. Según el artículo 2.c) y 2.i) de la Directiva de 1990, las fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre empresas de los diferentes Estados miembros no consistía en una transferencia de activos cuando las condiciones de una operación son

que un préstamo contratado por la sociedad cedente permanece con dicha sociedad y las obligaciones de este se transfieren a la empresa que recibe la transferencia.

4. La sentencia del TJUE, de 8 de marzo de 2017, sobre la Directiva de Fusiones (caso *Euro Park Service*) Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia tiene por objeto la interpretación del art. 49 TFUE y del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros ("Directiva de Fusiones", en adelante). Se trata de una cuestión prejudicial planteada por el Consejo de Estado francés en el contexto de un litigio entre una sociedad francesa (Euro Park) y la Administración tributaria francesa, en relación con la negativa de ésta a reconocer a aquélla el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los activos de dicha sociedad con motivo de una operación de fusión por absorción de esta última por parte de una sociedad (Europark) establecida en otro Estado miembro (Luxemburgo), debido a que las sociedades que se fusionaron no habían solicitado la aprobación previa de la Administración tributaria. Es decir, la sociedad francesa fue objeto de una operación de disolución sin liquidación realizada por su socio único y en beneficio de éste (la sociedad luxemburguesa Europark); y en ese momento (año 2004), optó por la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones previsto en los arts. 210 A y siguientes del CGI, de forma que no declaró a efectos del IS las plusvalías netas y las ganancias derivadas de los activos aportados a Europark. Sin embargo, a raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria francesa cuestionó que pudiera aplicarse el régimen especial de fusiones debido, por una parte, a que no había solicitado la aprobación ministerial prevista en el art. 210 C CGI y, por otra parte, a que, en cualquier caso, no se habría concedido dicha aprobación, dado que la operación no estaba justificada por un motivo económico sino que tenía como objetivo el fraude o la evasión fiscales. Por consiguiente, se practicaron a Europark, como sucesora de Cairnbulg, liquidaciones tributarias complementarias del IS, así como las sanciones previstas por el CGI en caso de incumplimiento deliberado.

En primer lugar, el TJUE analizó si el Derecho de la UE permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional –la regulación francesa que implementa la cláusula anti abuso general de la Directiva de Fusiones (art.11.1.a) — a la luz del Derecho primario (libertad de establecimiento), cuando dicha normativa interna ha sido adoptada para transponer la facultad que prevé una disposición de la Directiva de Fusiones. El Tribunal de Justicia respondió en sentido positivo, considerando que el art.11.1.a) de la Directiva de Fusiones no lleva a cabo una armonización exhaustiva, de forma que el Derecho de la UE permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional a la luz del Derecho primario. Cabe destacar cómo el TJUE puso de relieve que la facultad que ostentan los Estados miembros para establecer una presunción de fraude o de evasión fiscales que brinda el art.11.1.a) de la Directiva de la misma y para la aplicación de la misma están sujetas al principio de proporcionalidad. Igualmente, también apuntó que la referida facultad concedida a los Estados a través de la Directiva de Fusiones aplica "a falta de disposiciones de Derecho de la UE más precisas a este respecto", lo cual podría

interpretarse en el sentido de que la Directiva 2016/1164/UE, ATAD ha alterado la situación en este contexto como consecuencia de lo establecido en sus cláusulas anti-abuso y de nivel mínimo de protección (arts.3 y 6).

En segundo lugar, el TJUE analizó si el art. 49 TFUE debía interpretarse en el sentido de que se opone a los dispuesto en la normativa nacional francesa que, en el caso de una "fusión transfronteriza", supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables en virtud de la Directiva 90/434 (el diferimiento de la tributación de las plusvalías correspondientes a los activos aportados por la sociedad francesa a la luxemburguesa en el marco de una fusión por absorción) al cumplimiento de tres requisitos:

a) un procedimiento de aprobación previa en el marco del cual, para obtener dicha aprobación, el contribuyente debe acreditar los otros dos requisitos, a saber:

b) que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico válido, que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, y

c) que su mecánica permite garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales. Sin embargo, en el caso de una "fusión interna", la normativa francesa admite el diferimiento fiscal sin que el contribuyente esté sujeto a tal procedimiento de aprobación.

El TJUE respondió a la cuestión planteada rechazando la compatibilidad con el Derecho UE (libertad de establecimiento) de la referida regulación francesa, realizando a este respecto una serie de consideraciones de gran interés, a saber: primero, las operaciones de fusión transfronterizas constituyen modalidades particulares de la libertad de establecimiento; segundo, la Directiva 90/434 establece un régimen fiscal común, ofreciendo ventajas fiscales con motivo de determinadas operaciones de reorganización empresarial como las fusiones transfronterizas, con el objetivo de evitar obstáculos, restricciones o distorsiones derivadas de las legislaciones de los Estados miembros. Y tercero, los Estados miembros deben conceder tales ventajas fiscales a las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva de Fusiones, a menos que estas operaciones tengan como objetivo principal o uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales en el sentido del art.11.1.a) de la referida Directiva.

En relación con la compatibilidad con la Directiva de Fusiones de la referida normativa nacional francesa, el TJUE declaró lo siguiente: 1º Sobre la existencia del procedimiento previo de autorización la Directiva de Fusiones no contiene ningún requisito procedimental que los Estados miembros estén obligados a respetar para conceder las ventajas fiscales previstas en la misma. Aun suponiendo que dicha Directiva permita a los Estados miembros establecer tal requisito, el que establece la normativa francesa controvertida no es compatible con la Directiva de Fusiones, por una serie de razones que se exponen a continuación: Primero, a falta de normativa europea específica, las disposiciones procesales dirigidas a garantizar la salvaguardia de los derechos que los contribuyentes deducen del Derecho de la UE se determinan por el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procedimental nacional, a condición, sin embargo de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en

la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la UE (principio de efectividad), el cual incluye el principio de seguridad jurídica. En relación con el principio de equivalencia, la sentencia constata que el procedimiento de autorización previa solo aplica a las fusiones transfronterizas, correspondiéndole al juez nacional verificar que éstas no son tratadas de forma menos favorable que las fusiones internas en lo que se refiere a las normas procesales que operan a efectos de la aplicación de las disposiciones fiscales que regulan el régimen especial de Fusiones.

En cuanto al principio de efectividad, se indica que el cumplimiento del principio de seguridad jurídica requiere que las normas procesales de aplicación de la Directiva 90/434 sean suficientemente precisas, claras y previsibles para permitir a los contribuyentes conocer con exactitud sus derechos a fin de garantizarles que estarán en condiciones de beneficiarse de las ventajas fiscales derivadas de dicha Directiva y de hacerlas vales, en su caso, ante los tribunales nacionales. Tal principio de seguridad jurídica no se consideró cumplido en este caso, ya que la normativa francesa no precisaba las normas de desarrollo del procedimiento previo de que se trata; y, además, la práctica seguida por la Administración tributaria francesa no resultaba consistente con la regulación, ya que, como regla, bastaba con que se cumpliera el requisito de la existencia del motivo económico para que se autorizara la fusión transfronteriza. Tal circunstancia, unida a que en la práctica se producía la denegación tácita de la autorización de la operación por el transcurso de 4 meses sin respuesta, de forma que sólo se motivaba la decisión denegatoria si lo solicitaba el contribuyente, fue calificado por el TJUE como una normativa que no cumple la exigencia de la seguridad jurídica, vulnerando el principio de efectividad. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que "para que el contribuyente pueda conocer con exactitud el alcance de los derechos y de las obligaciones que derivan para él de la Directiva 90/434 y adoptar las medidas oportunas en consecuencia, una resolución de la Administración tributaria que deniegue a ese contribuyente el beneficio de una ventaja fiscal con arreglo a dicha Directiva debe estar siempre motivada para que éste pueda verificar el carácter fundado de las razones que han hecho que la referida Administración no le conceda la ventaja prevista en esa Directiva y, en su caso, hacer valer su derecho ante los órganos jurisdiccionales competentes".

Sobre los requisitos exigidos para obtener las ventajas fiscales previstas en la Directiva de Fusiones: El TJUE considera que el art.11.1.a) de la Directiva constituye una excepción a la regla general (el régimen fiscal común aplicable a las operaciones de reorganización empresarial) y en tal sentido debe ser objeto de "interpretación restrictiva", considerando la finalidad de tal disposición armonizadora. La Directiva sólo permite denegar los beneficios fiscales que articula (el régimen de neutralidad fiscal vía diferimiento de la tributación) cuando la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscales, en tanto que la normativa francesa controvertida impedía con carácter general reconocer dichos beneficios, salvo que el contribuyente cumpla antes los requisitos, formal y material, que establece dicha normativa. La exigencia de los tres requisitos establecidos por la legislación francesa va más allá de lo establecido en el art.11.1.a) de la Directiva de Fusiones, particularmente la exigencia de la prueba por el contribuyente

de que la mecánica de la operación permita garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales. El TJUE, por tanto, dejo claro que el art.11.1.a) de la Directiva no permite a los Estados miembros establecer requisitos adicionales a la presunción de fraude o evasión fiscales en relación, además, con supuestos donde la operación de tenga como único objetivo obtener una ventaja fiscal y, por tanto, no se efectúe por motivos económicos válidos, en línea con su jurisprudencia precedente (casos Leur-Bloem C-28/95, y Foggia C126/10). Igualmente, la sentencia señala que a la hora de transponer el art.11.1.a) de la Directiva, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales. Tal declaración posee implicaciones en el ámbito aplicativo, tal y como destacó el TJUE declarando que las autoridades fiscales nacionales "no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se han producido o no efectivamente el fraude o la evasión fiscales, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscales e iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva".

Por todo ello, el TJUE consideró que la normativa francesa era contraria a la Directiva de Fusiones al exigir de forma sistemática e incondicional, para conceder el beneficio de la tributación diferida que establece tal disposición de armonización, que el contribuyente acredite que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico válido y que no tiene como objetivo principal o uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba de la falta de motivos económicos válidos o de indicios de fraude o evasión fiscales, estableciendo así una presunción general de fraude o evasión fiscales.

En relación con la compatibilidad con el art.43 TFUE de la referida normativa nacional francesa, el TJUE constató que el diferente trato fiscal de las operaciones de fusión transfronteriza y de fusión interna constituye una restricción al ejercicio de la libertad de establecimiento que carece de justificación. En este sentido, el Tribunal de Justicia rechazó que tal restricción pudiera estar justificada por la razón imperiosa de interés general basada en la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que tal objetivo ya está garantizado por la propia configuración del régimen de diferimiento fiscal previsto en la Directiva 90/434, el cual asegura la tributación de las plusvalías generadas al momento posterior de su realización efectiva. Por lo que respecta a la razón imperiosa de interés general de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el TJUE señaló que este objetivo tiene el mismo alcance cuando se invoca en aplicación del art.11.1.a) de la Directiva de Fusiones o como justificación de una restricción en el ámbito primario. Tal relevante equiparación del concepto de abuso contrario al Derecho UE en ambos contextos (Derecho primario y derivado) determina la incompatibilidad de la normativa francesa con la libertad de establecimiento al considerar la falta de proporcionalidad de la medida nacional anti-abuso que establece una presunción general de fraude o evasión fiscales que va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo, tal y como se indicó al hilo del análisis

de compatibilidad de tal normativa con el art.11.1.a) de la Directiva 90/434 como, por ejemplo, el derivado de la Directiva Matriz-Filial o de Intereses y Cánones) sin acreditar indicios de fraude o evasión fiscales referidos a la operación concreta de que se trata.

El que comporte ventajas fiscales no es obstáculo para que una operación de reestructuración empresarial pueda acogerse al régimen especial. El propio diferimiento en la tributación que supone el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores puede constituir una ventaja fiscal a efectos de considerar la existencia de motivo económico válido en la operación

La Audiencia Nacional en dos sentencias admite la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores en los supuestos analizados a pesar de que dichas operaciones comporten ventajas fiscales.

En la primera de ellas, de 29 de septiembre de 2017, la Audiencia Nacional afirma que el propio diferimiento en la tributación que supone la aplicación de este régimen especial puede constituir una ventaja fiscal a efectos de considerar la existencia de motivo económico válido en la operación de escisión. Sin embargo, en el caso enjuiciado, en el que separaba la actividad de una entidad en dos, una industrial y la otra de arrendamiento de inmuebles, la conveniencia de desvincular el patrimonio de la actividad de menor riesgo del de la de mayor riesgo económico, puede ser admitido como motivo económico válido.

Las consultas de la DGT de 04-01-2011, V0005/2011, y la de 14-03- 2011, V0623/2011, referidas a un supuesto de fusión en las que se contestan cuestiones relativas a la existencia de motivo económico válido y de ventajas fiscales al margen de cualquier razón económica, no contienen afirmación alguna de que el diferimiento no pueda identificarse como ventaja fiscal. Aunque es cierto que existen otros riesgos de elusión fiscal que pueden darse en una operación de reestructuración, ello no implica que el diferimiento en si no implique una ventaja fiscal. Por tanto, el régimen de neutralidad implica una ventaja fiscal y requiere un motivo económico válido, pues reduce el coste fiscal de la operación.

La Inspección consideró que lo que se pretendía era separar el patrimonio de la entidad y distribuirlo en dos bloques diferenciados. Sin embargo, el TS en sentencia de 23 de julio de 2016, recurso n.º 3742/2015, admitió que existía motivo económico válido en la separación de patrimonios que persigue proteger el patrimonio frente a la responsabilidad por deudas. En el caso examinado en este recurso la escisión se justificó por la separación de activos para realizar una actividad de riesgo, manteniendo a salvo los activos afectos a la otra actividad, por lo que concurre motivo económico válido.

En otra sentencia de 27 de julio de 2017, la Audiencia Nacional vuelve a concluir que el que la operación comporte ventajas fiscales no es obstáculo insalvable para que la escisión pueda acogerse al régimen especial.

La Inspección había denegado la aplicación del régimen especial porque poco tiempo después de que la entidad se escindiese parcialmente traspasando parte de su patrimonio a una vinculada, los socios aportaron sus participaciones a otra entidad. Sin embargo, teniendo en cuenta que, como la Inspección había reco-

nocido, la operación aisladamente considerada suponía una reorganización empresarial y que el canje de los socios fue admitido como operación a la se aplica el régimen especial, el tribunal entiende que procede la aplicación del régimen especial a la escisión, pues mientras el negocio sea lícito y válido, el que ofrezca ventajas fiscales puede ser admisible, siempre que no sea el único objetivo.

La Administración sostiene que no había motivo económico porque menos de un año después los socios aportaron las participaciones a otra entidad, que era su único cliente, participada también por esos mismos socios. La Inspección reconoció que aisladamente considerada la operación suponía una reorganización empresarial. La operación de canje de los socios no mereció reproche alguno por la Inspección. Por tanto, cabe apreciar motivo económico válido. El que la operación comporte ventajas fiscales no es obstáculo insalvable para que la escisión pueda acogerse al régimen especial. Mientras el negocio jurídico de escisión sea lícito y válido, su elección frente a otras alternativas más gravosas puede ser un estímulo, siempre que no sea su único objetivo.

23.8 Impacto actual del Plan de Acción BEPS sobre los fines de la Directiva de Fusiones/Escisiones. ¿Son vulnerables fiscalmente las reestructuraciones?

Del mismo modo que la Directiva de Fusiones y Escisiones 2009/133/CE persigue una armonización para este tipo de operaciones entre los estados miembros de la Unión Europea, la OCDE en colaboración con el G20 a través de su Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting)* busca también suprimir las brechas, lagunas y discrepancias normativas existentes a nivel internacional que facilitan la «ocultación» o el traslado artificial de los beneficios empresariales a jurisdicciones de baja o nula tributación, en los que las soiedades desarrollan una escasa o inexistente actividad económica.

La erosión de la base imponible y al traslado de beneficios se ven propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las sociedades en las operaciones objeto de reestructuración empresarial, con el fin de eludir impuestos, o bien de trasladarlos hacia ubicaciones que gozan de una imposición más laxa.

La realidad demuestra el incremento por parte de las Administraciones tributarias del control fiscal de las operaciones de reestructuración fiscal. Puede sorprender que se haga esta afirmación en un momento en el que parece que se había alcanzado un consenso acerca de la necesidad de evitar planificaciones fiscales agresivas e indeseadas y utilizar para ello normas generales antielusión.

A nivel internacional y del Derecho comparado se ha llegado a un consenso en favor de la presencia de normas antielusión basadas en la sustancia y en la justificación económica de las operaciones. El ordenamiento español se anticipó a esta tendencia mediante el artículo 15 de la LGT y a través de la propia interpretación que los Tribunales españoles han hecho tanto de las normas antielusión recogidas en la LGT como de otras normas específicas como la contenida en la regulación del régimen especial de operaciones de reestructuración. Y, sin embargo, la

situación actual encierra un grado de volatilidad que afectará sin duda al papel y construcción de estas normas.

El cambio de perspectiva de los últimos años ha sido debido, entre otros factores, a la visión de la función de estas normas en el Derecho tributario internacional. Ha sido el terreno de la planificación fiscal internacional el que ha sido sometido a mayor escrutinio y, a partir de esta reacción, la OCDE inició el proyecto BEPS en cuyo seno apareció la acción 6 que, a su vez, condujo a modificaciones decisivas en el Derecho de la Unión Europea a través de la Directiva 2016/1164.

En consecuencia, esta nueva visión de las normas antielusión nace con un cierto sesgo pues tales normas se contemplan desde un óptica internacional y con la vista puesta sobre todo en la aplicación del impuesto sobre sociedades. No podemos olvidar que aunque construidas como normas generales, tanto la recogida en la acción 6 del proyecto BEPS como en el artículo 6º de la Directiva 2016/1164, son normas en teoría específicas por su campo de aplicación, pues la primera se refiere sólo a la aplicación de un CDI y la segunda, a la del impuesto sobre sociedades.

Este sesgo hace que las normas generales antielusión puedan continuar siendo muy sensibles a la evolución futura de la imposición sobre la renta y, en particular, del impuesto sobre sociedades y las correspondientes reglas en el ámbito de la fiscalidad internacional. La planificación fiscal, sobre todo en el ámbito internacional, y la noción de elusión fiscal se han visto siempre desde esta perspectiva en la mayoría de los casos.

Así pues, el ordenamiento español deberá adaptarse a la evolución expuesta. Esta adaptación supondrá contar con una norma general antielusión llamada a frustrar los efectos fiscales pretendidos por negocios realizados principalmente, o entre otros motivos principales, para obtener una ventaja fiscal, sin que la obtención de esa ventaja sea coherente con la correcta interpretación del ordenamiento tributario ni los negocios realizados tengan una justificación económica distinta y obedezcan a la organización racional de las actividades económicas teniendo en cuenta inclusive razones fiscales. Como hemos indicado, el consenso internacional ha supuesto la consagración de una doctrina antielusión basada en:

1. La interpretación finalista, sistemática y coherente de las normas tributarias,
2. La exigencia de sustancia económica en los negocios que determinará su verdadera naturaleza, y
3. La exigencia de motivos económicos válidos más allá de la mera búsqueda de una ventaja fiscal.

Por ello, hemos de averiguar cuáles son en definitiva los criterios relevantes de la doctrina del TJUE para poder saber cuáles serían los elementos de la cláusula antielusión que con los años el TJUE ha llegado a construir a través de su jurisprudencia.

Si atendiéramos al propio Tribunal, diríamos que su doctrina se encuentra principalmente reflejada en los apartados 74 y 75 de la Sentencia Halifax de 2006, a los que el Tribunal continuamente se remite en sus sentencias posteriores. Sin embargo, la formulación de esta doctrina se inició años antes en los apartados 52

y 53 de la Sentencia Emsland-Stärke de 14 de diciembre de 2000, donde el Tribunal distingue mejor los elementos objetivo y subjetivo de la norma antielusión que nace con su doctrina del abuso de derecho.

De un análisis combinado de ambas sentencias, surge una doctrina que muestra una evidente influencia de la llamada doctrina de la sustancia económica de la jurisprudencia norteamericana, doctrina que en el Derecho de la Unión Europea ya se había plasmado en la configuración de la doctrina antielusión relativa a la aplicación de la directiva sobre operaciones de reestructuración (Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, hoy Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009).

Esta influencia de la doctrina de la sustancia económica se pone, en primer lugar, de manifiesto en la medida en la cual el Tribunal precisamente construye su doctrina sobre la base de la distinción entre dos elementos, de carácter objetivo y subjetivo respectivamente. Conforme al primer elemento objetivo, existe una práctica abusiva cuando aun habiéndose respetado las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa. Y, por otra parte, desde la perspectiva subjetiva, esa práctica abusiva exige que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener un beneficio o ventaja y, más concretamente, una ventaja fiscal.

Sorprendentemente, los apartados 74 y 75 de la Sentencia Halifax no incorporan ya una referencia explícita a la artificialidad o artificiosidad de las operaciones controvertidas. En cambio, en el apartado 53 de la Sentencia Emsland-Stärke, el Tribunal ya había asumido que el disfrute de la ventaja perseguida debía alcanzarse, *"creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención"*.

Este test de artificiosidad adquiere mayor protagonismo a partir de la Sentencia Cadbury Schweppes en 2006, en la que el TJUE acude a la expresión "montajes puramente artificiales" para situar en la lucha contra estos montajes el objetivo que puede justificar una restricción a una libertad fundamental, al mismo tiempo que centra esa noción en la ausencia de verdadera sustancia económica en la transacción controvertida.

Esta versión de la doctrina de la sustancia económica se condensa en otra expresión que surge en el apartado 55 de la Sentencia Cadbury Schweppes, para pasar al apartado 28 de la Sentencia de 22 de mayo de 2008, en el caso Ampliscientifica Srl y Amplifin SpA, citándose también repetidamente luego por el Tribunal. El principio de prohibición del abuso de derecho *«[l]leva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal»*.

Por otra parte, el TJUE ha incorporado a su doctrina dos menciones de especial relevancia:

a) En primer lugar, el Tribunal ha mezclado el test de artificiosidad con el de habitualidad o normalidad de las transacciones. De esta manera, ya en el apartado 69 de la Sentencia Halifax, el TJUE afirma que las prácticas abusivas de los operadores económicos aluden a aquellas operaciones que no se realicen *"[e]n el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario"*.

b) Por otro lado, el TJUE en su Sentencia de 22 de diciembre de 2010, caso Weald Leasing, reitera el derecho del contribuyente a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. Y el TJUE se expresa en este mismo sentido pero de forma más tajante si cabe en los apartados 53 y 54 de la Sentencia también de 22 de diciembre de 2010, en el caso RBS. El TJUE, tras reiterar su referencia a los apartados 74 y 75 de la Sentencia Halifax, señala que los sujetos pasivos pueden generalmente elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales. Cuando un contribuyente puede elegir entre diferentes operaciones, *"tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal"*.

23.9 Los motivos económicos válidos como requisito de validez de la operación de restructuración empresarial – Art. 15 de la Directiva de reestructuraciones fiscales.

En la Directiva se conceden una serie de ventajas fiscales a los contribuyentes que realicen operaciones de reestructuración, siempre y cuando la esencia de dicha reestructuración no sea el ahorro fiscal. Por ello, es necesario realizar un análisis específico e individualizado a fin de determinar si la operación tiene como único objetivo el ahorro fiscal. En este análisis deben examinarse las circunstancias concurrentes anteriores y posteriores a la operación estudiando si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley.

Es posible encontrarse con una operación de reestructuración empresarial (ya sea una fusión, escisión, etc.) en la que no se presente un inicial motivo económico válido, si bien no por ello debe entenderse que los fines de la misma sean el fraude fiscal. Por ello, se deben analizar otros factores.

Como ya se ha indicado, con esta Directiva nació la idea del "diferimiento", un aplazamiento de la obligación de tributar, suponiendo ello que se puedan realizar determinadas operaciones bajo el beneficio de no tributar por ellas de manera automática, constituyendo así, una excepción al régimen fiscal general. Se difiere el devengo de la operación de reorganización empresarial, a cambio de mantener el mismo valor fiscal para los bienes y derechos que sean transmitidos como consecuencia de la operación de reorganización societaria. Con ello la tributación de las correspondientes plusvalías tácitas se retrasan al momento posterior en el que los bienes o derechos sean transmitidos a terceros por parte de la entidad que participe en la correspondiente operación de reorganización societaria.

El artículo 15 de la Directiva de fusiones/escisiones pretende recoger, con algunas variaciones sustanciales, el contenido del derogado art.11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, aunque se conserva, en lo principal, su redacción y su espíritu. El principal cambio estriba en que el legislador se ha decantado a favor de la tesis que atribuye un carácter absoluto a la presunción contenida en el artículo 15 de la Directiva, de tal manera que una vez probada con esto la ausencia de motivos económicos válidos, se entiende probado que la operación persigue un objetivo de fraude o evasión fiscal.

En este sentido el informe de la Dirección General de Tributos de 5 de febrero de 2002, establece que "…Debe interpretarse que el supuesto que desarrolla el segundo párrafo se refiere a la inaplicación de régimen, el cual, además de no aplicarse cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal no se aplicará cuando no existan motivos económicos válidos sino la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, entendida como más favorable que el régimen general…".

Por tanto, con el objetivo de defender y preservar los intereses financieros y económicos de sus Estados miembros, permitiéndoles combatir contra las técnicas de elusión fiscal, se introduce dentro del artículo 15.1.a) de la Directiva 2009/133/CE una presunción "*iuris tantum*" mediante la que los Estados pudieran presumir la concurrencia de una intención de elusión o fraude fiscal siempre que no concurriesen motivos económicos válidos.

Pasemos a identificar la jurisprudencia más importante sobre el particular, comenzando por la Sentencia nº 2508/2016 de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 23 de noviembre de 2016. La **r**egla sustancial que ya se introduce desde la primera regulación que se hace de este régimen especial en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que señalaba expresamente en su preámbulo que la norma tenía como finalidad la incorporación al derecho interno de la normativa comunitaria y que, aun tratándose de ámbitos diferentes, nacionales en un caso y transnacionales en el otro, los principios que inspiran el régimen comunitario resultan igualmente aplicables a las operaciones internas.

El preámbulo de la mencionada norma dice expresamente lo siguiente: «El Título Primero tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal. Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras».

Y la normativa comunitaria, como recordábamos anteriormente en la sentencia de 5 de julio de 2010, reiterada en numerosas ocasiones, tiene como finalidad que persigue el Art. 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros «el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva)».

Y que, (b) sin embargo, «el artículo 11.1 .a) de esta norma comunitaria permite detener esa dirección armonizadora cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin «motivos económicos válidos» puede constituir una presunción» , añadimos (c) que «en realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial».

Todo ello nos lleva a la conclusión de que lo que le incumbe a la Administración es constatar que el objetivo principal perseguido era la obtención de una ventaja fiscal, como así se puso de manifiesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2013, rec. Cas. 1668/2011, «(...)la Administración ha constatado, como le incumbía, que el objetivo principal era obtener una ventaja fiscal, conclusión a la que llega tras comprobar la ausencia de esos motivos mediante el uso de la presunción 'iuris tantum' que autoriza el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , que, como ya hemos apuntado, traslada nuestro ordenamiento interno el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE , lo que no es lo mismo», esto es se presume dicha finalidad prohibida por la inexistencia de motivos económicos válidos.

El artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE «principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal», no equivale al fraude de ley tributaria del artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 , entroncando más bien en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil , que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial (figura diferenciada y distinta del fraude de ley que regula en su artículo 6.4), puesto que, como ha dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia, (asunto C- 126/10 , apartado 50), «el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 , refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho». Al razonar así, el Tribunal de Justicia se apoyaba en los precedentes constituidos por las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97 , apartado 24), 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C- 255/02 , apartados 68 y 69), y 5 de julio de 2007 (45), Kofoed (C-321/05 , apartado 38)]".

El día 7 de septiembre de 2017, el TJUE dictó una relevante sentencia (asunto C-6/16) sobre la aplicación de la norma antielusión de la Directiva 90/435 matriz-filial. En concreto, se pronunció sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una norma francesa que impedía dejar exentos de retención los dividendos distribuidos por una entidad francesa a su matriz en la Unión Europea si esa matriz estaba controlada directa o indirectamente por personas residentes en terceros estados, salvo que se acreditase que la cadena de participaciones no tenía como uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

El Tribunal concluyó que:

– El artículo 1.2 de la Directiva 90/435 refleja el principio general de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el

sistema jurídico de la Unión. Sin embargo, esta disposición es una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva y, como tal, debe interpretarse restrictivamente.

- Una norma nacional basada en ese precepto debe perseguir comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria; pero no es válido el establecimiento de una presunción general de fraude y abuso (como subraya el TJUE, el hecho de estar participada por residentes en terceros estados no priva a una sociedad de su condición de sociedad europea).
- Por lo tanto, la administración tributaria debe realizar un examen individual del conjunto de la operación de que se trate. Debemos recordar que en el derecho español, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, contiene una norma antiabuso semejante a la francesa cuestionada ante el TJUE (no aplicación de la exención si la matriz europea está controlada por personas o entidades no residentes en la UE ni en el EEE, salvo acreditación de motivos económicos válidos).

Finalmente, la Directiva 90/435 fue sustituida por la Directiva 2011/96, y en esta, en su redacción actual dada por la Directiva 2015/121, sigue indicando que la Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas, pero se añade que los beneficios contemplados en la Directiva no se reconocerán en favor de arreglos falseados establecidos con el propósito principal (o uno de sus propósitos principales) de obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto de la Directiva; si bien cabe prever que el TJUE siga una senda similar ante normas que puedan establecer presunciones generales de abuso o fraude.

24

Ayudas de Estado

24.1 Concepto de ayuda de estado

La definición de ayuda de estado no se contiene en ninguno de los Tratados comunitarios. El artículo 4.c) del Tratado CECA establecía la prohibición de otorgar subvenciones o ayudas de Estado, sin definir qué eran estas últimas: "*Se reconocen como incompatibles con el mercado común del carbón y del acero, y quedarán por consiguiente suprimidos y prohibidos dentro de la Comunidad...c) las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados...cualquiera que sea su forma*".

El artículo 107.1 del TFUE enuncia que son incompatibles con el mercado común las ayudas estatales que reúnan ciertas características: "Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros".

Como se puede observar, el art. 107.1 TFUE no define el concepto de ayuda otorgada por el Estado ni a través de sus finalidades ni de sus causas. Se limita a precisar, al respecto, que emana del Estado ("ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales") y que es indiferente la forma que revista ("bajo cualquier forma"), encomendando a la Comisión que prohíba todas aquellas actividades que puedan dañar la competencia, salvo que haya suficiente base para permitir que esta actividad continúe.

Hay autores que señalan que esta indefinición del concepto de ayuda es intencionada, ya que ello permite a la Comisión y al TJUE interpretar el concepto de Ayuda de Estado de forma amplia y flexible.

Por tanto, ante la falta de concreción del concepto jurídico de ayuda de Estado, éste se ha ido construyendo a través de la interpretación que de ésta han ido haciendo los Tribunales comunitarios, la Comisión y la doctrina. Comenzando por la jurisprudencia, podemos decir que el TJUE intentó en un principio dar una definición de ayuda de Estado en el contexto del Tratado CECA.

A partir de aquí, el TJUE ha ido perfilando los caracteres definitorios del concepto de ayuda de estado La Sentencia *Denkavit* italiana de 27 de marzo de 1980 (C-61/79), relativa al artículo 92 TCE, indicó que esta disposición se refiere a *"las decisiones de los Estados Miembros por las que estos últimos, persiguiendo sus propios objetivos económicos y sociales, ponen [...] a disposición de las empresas o de otros sujetos de derecho recursos ó les procuran ventajas destinadas a favorecer la realización de objetivos sociales o económicos perseguidos"*.

En cuanto a su finalidad, el TJUE dice en el asunto *SFEI* (C-039/94) que "*la finalidad de esta disposición es evitar que los intercambios entre Estados miembros resulten afectados por ventajas concedidas por las autoridades públicas que, bajo formas diversas, falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones"*.

En el asunto *Ecotrade* (C-200/97) el TJUE mantiene que "*el término "ayuda" […] implica necesariamente la existencia de ventajas otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales o que constituyen una carga adicional para el Estado o para los organismos designados o instituidos al efecto"*.

El Tribunal General también ha definido la noción de ayuda de Estado. Así, en el *Asunto Air France* (T-358/94) se señala que "*Dicha disposición comprende todos los medios económicos que el sector público puede efectivamente utilizar para apoyar a las empresas, independientemente de que dichos medios pertenezcan o no de modo permanente al patrimonio de dicho sector"*.

Desde el punto de vista de la Comisión Europea, debe tenerse en cuenta la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01), de 19 de julio de 2016, en el que se puede encontrar la definición otorgada por la Comisión Europea.

En general, se puede afirmar que son cuatro las características fundamentales:

- Financiación con recursos públicos
- Ventaja económica: si la empresa recibe una ventaja económica que no habría obtenido en condiciones normales de mercado
- Selectividad de una medida: tiene que beneficiar a determinados sectores o empresas respecto del resto de empresas radicadas en el mismo Estado Miembro
- Distorsión de la competencia: debe afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsear la competencia (romper el equilibrio existente entre una empresa y sus competidores)

24.2 Componentes de la Ayuda de Estado

El TJUE, siguiendo la redacción del artículo 107 TFUE, entiende que para que esté presente una ayuda, han de cumplirse cuatro condiciones:

1. Ha de haber una intervención por el Estado o a través de recursos estatales

2. Debe otorgar una ventaja al receptor favoreciendo a determinadas empresas o la producción de determinados bienes.
3. La intervención debe afectar a los intercambios entre los Estados Miembros.
4. Debe provocar o amenazar con provocar distorsiones en la competencia.

A lo que cabe añadir dos requisitos: por un lado, han de producirse conforme al procedimiento legalmente establecido; y, por otro, no han de ser incompatibles con la política comunitaria.

24.3 Tipos de selectividad de una medida

- Selectividad directa (o de iure): se produce cuando la ley identifica de forma directa (y selectiva) las empresas beneficiarias (por ejemplo, empresas de nueva creación, empresas con una cifra de negocios determinada, empresas de un sector concreto, etc.).
- Selectividad indirecta (o de facto): La formulación de la norma se dirige aparentemente a todas las empresas o producciones, pero en la práctica beneficia a un grupo determinado o determinable.
- Selectividad regional: La medida fiscal no se aplica en todo el territorio de un EM, sino solamente en una parte del mismo; salvo que esa región tenga autonomía suficiente en relación con el sistema tributario.

Ejemplos de ayuda de estado:

- Ayuda de Estado C 45/2007 (ex NN 51/2007, ex CP 9/2007) – España – Amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes. Con fecha 10 de octubre de 2007, la Comisión Europea adoptó la Decisión por la cual iniciaba un procedimiento de investigación formal en relación con el régimen régimen fiscal supuestamente excepcional que, en opinión de la Comisión, favorecía la adquisición de participaciones significativas en empresas extranjeras por parte de empresas españolas. Es decir, se permitía la reducción de la base imponible del fondo de comercio financiero (la diferencia entre el valor contable y el valor de adquisición de la participación).
- Caso Luxleaks. Casi 350 mutinacionales, entre ellas Pepsi, Ikea, AIG, Fiat, Amazon, JP Morgan, Heinz, Burberry, PIMCO o Deutsche Bank, firmaron acuerdos secretos con Luxemburgo para rebajar sus impuestos, de acuerdo con documentos obtenidos por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ).
- Ayuda de Estado C 8/2008 (ex NN 4/2008) – España – Estudios cinematográficos «Ciudad de la Luz». En fecha 13 de febrero de 2008, la Comisión Europea adoptó la Decisión por la cual iniciaba un procedimiento de investigación formal en relación con de- terminadas actuaciones de la Generali-

dad Valencia relativas a «Ciudad de la Luz», un complejo de estudios cinematográficos situado en Alicante. Desde julio de 2004, la Comunidad Valenciana, a través de la Sociedad Proyectos Temáticos de la Comunidad Valenciana (SPTCV), ha ostentado el 100% del capital social de «Ciudad de la Luz». El apoyo público a este proyecto se traduce en una serie de medidas, entre las que se incluían: un acuerdo de préstamo participativo, descuentos para ofrecer los estudios a precios competitivos y otros incentivos para el rodaje en dicha sede, así como la adjudicación de acuerdos de patrocinio.

24.4. Ayudas compatibles con el TFUE

En el mismo artículo 107 TFUE se establece una serie de excepciones de compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado interior, entre las que se encuentran las que son compatibles (107.2 TFUE) y aquellas otras que pueden ser compatibles (107.3 TFUE).

Pasemos a enumerar las ayudas de estado que son compatibles (107.2 TFUE):

- Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
- Las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

Y ahora veamos las que podrán considerarse compatibles con el mercado interior (art. 107.3 TFUE):

- Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;
- Las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- Las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

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

24.5 El control de las Ayudas de Estado

El artículo 108 TFUE encomienda a la Comisión Europea la facultad exclusiva y excluyente de declarar las ayudas estatales compatibles con el mercado interior y define un régimen de control de ayudas estatales que gira en torno a cuatro principios esenciales:

1. Los Estados miembros deben notificar a la Comisión cualquier proyecto de concesión de una Ayuda de Estado (o proyecto de modificación) antes de proceder a su aplicación. Una vez notificadas por el Estado miembro, la Comisión debe analizar si las medidas en cuestión pueden acogerse a alguna de las excepciones establecidas en el artículo 107 TFUE, apartados segundo y tercero, o por el contrario, deben considerarse incompatibles con el mercado interior. En este último caso, podrá ordenar al Estado miembro que suprima o modifique la medida propuesta.

2. La Comisión está obligada a analizar todas las denuncias e informaciones que reciba sobre la posible concesión de Ayudas de Estado ilegales, con independencia de la fuente de la que proceda la información. Si la Ayuda de Estado investigada ya ha sido ejecutada sin notificación y autorización previa de la Comisión, y la Comisión aprecia que la ayuda es incompatible con el mercado interior, podrá exigir al Estado miembro que ordene su recuperación de las entidades beneficiarias de la medida.

3. La Comisión debe revisar constantemente los regímenes de ayudas vigentes de los Estados miembros y puede proponerles las medidas que considere adecuadas para garantizar su compatibilidad con el mercado interior.

4. Para aligerar la carga de trabajo y promover la seguridad jurídica, la Comisión puede adoptar reglamentos relativos a categorías de ayudas públicas que queden exentos del procedimiento de notificación y autorización previa de la Comisión, siempre que el Consejo de la Unión Europea previamente haya adoptado un reglamento habilitante que identifique las categorías de ayudas que pueden beneficiarse de este procedimiento de autorización ex ante. Las Ayudas exentas se someten, así, a un procedimiento de comunicación a la Comisión y al control del Estado miembro.

24.6 Caso Apple: un ejemplo de ayuda de estado para la Comisión Europea

Fuente: Comisión Europea

En 2013, la Comisión Europea pidió por primera vez a Irlanda información sobre el régimen fiscal que aplica a Apple y por las condiciones de los dos 'tax rulings' de los que se ha beneficiado, uno desde 1991 y el otro desde 2007. Tras tres años de investigación, el departamento de Competencia, dirigido por Margrethe Vestager, considera que Apple se ha beneficiado de ayudas ilegales que le han permitido ahorrarse una cantidad ingente de dinero, por lo que exige a Irlanda que reclame a la empresa 13.000 millones de euros más intereses.

Un 'tax ruling' es un acuerdo fiscal entre un Estado y una empresa, en el que se establece qué impuestos va a pagar y cómo. Son perfectamente legales dentro de la UE.. El problema no es un acuerdo, por ventajoso que sea, sino que una empresa se vea beneficiada por condiciones que no son aplicables al resto de sus competidoras de un sector. Eso es lo que la Comisión califica de Ayuda de Estado, y es ilegal porque viola los principios de competencia.

La Comisión Europea se ha centrado en dos empresas, Apple Sales International y Apple Operations Europe, con sede en Irlanda, controladas por el grupo Apple a través de la matriz norteamericana, Apple Inc. Ambas tienen los derechos de propiedad intelectual de Apple para vender y operar los productos de la compañía, bajo un acuerdo por el que las dos hacen un pago anual a la matriz en EEUU para financiar la investigación y desarrollo. En 2011, por ejemplo, ese pago fue de 2.000 millones de euros, y en 2014 muy superior, según los investigadores. Ese pago se deducía de los beneficios declarados por las dos empresas irlandesas, reduciendo la base imponible.

El entramado legal y fiscal de Apple hace que, en la práctica, todas las compras de ciudadanos europeos en cualquier país de la UE, pero también en África,

Oriente Próximo y la India, sean una relación contractual con la irlandesa Apple Sales International, y no con las tiendas locales. Gracias a eso, los beneficios de varios continentes se registran y declaran en Irlanda, por lo que la firma no paga apenas nada en los lugares donde tiene su actividad.

¿Es todo esto ilegal? No forzosamente, sin embargo, en este supuesto cerca del 98% de esos beneficios se canalizaban a través de una oficina central (head office situada en Bermudas) dentro de Apple Sales International, "que no tiene sede en ningún país, ningún empleado ni instalaciones. Sus actividades consisten en ocasionales reuniones de la junta directiva. La amplia mayoría de los beneficios se distribuían a través de ella, y no de la rama irlandesa, sin tributar", explica el documento de conclusiones de la investigación. Y eso no tiene "justificación económica o factual".

¿Qué supone en la práctica? En 2011, por ejemplo, Apple Sales International registró beneficios por valor de 16.000 millones de euros, pero gracias al acuerdo con el Gobierno irlandés únicamente 50 millones de euros fueron gravados, lo que proporcionó a las arcas públicas apenas 10 millones en concepto de Impuesto sobreSociedades para el año, un tipo efectivo del 0,05%.

25

La Directiva *Anti- Tax Avoidance - ATAD*. Fundamentos y fines. Medidas normativas a transponer

25.1 Objetivos

La Directiva 2016/1164/UE, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, también conocida como directiva antiabuso, contiene un conjunto de medidas que, básicamente, pretenden impedir las prácticas elusivas en relación con el impuesto que grava los beneficios de las empresas.

Todas las medidas, excepto la concerniente a la imposición de salida, tienen su antecedente en el proyecto BEPS del G20/OCDE.

De acuerdo con las declaraciones contenidas en las consideraciones preliminares de la directiva, sus objetivos son los siguientes:

- Evitar el desplazamiento irregular de beneficios entre entidades del mismo grupo multinacional, en línea con el proyecto BEPS.
- Garantizar que ese objetivo se realizará de manera que no surjan perturbaciones derivadas de normativas heterogéneas
- Procurar que se corrijan los eventuales supuestos de doble imposición.
- Salvaguardar la aplicación del principio de libre competencia.

En lo que concierne al primer objetivo, en las consideraciones preliminares de la directiva antiabuso se dice que *las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor*. Esta misma idea se desliza en los textos que conforman el proyecto BEPS. Así, en la introducción de la *Nota explicativa* del proyecto BEPS se dice que se debe *asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor*.

La directiva antiabuso coincide con el proyecto BEPS en el objetivo de frustrar o impedir las estrategias de desplazamiento artificioso de beneficios entre las

entidades pertenecientes al mismo grupo multinacional, de manera tal que se garantice que los beneficios tributen ante la jurisdicción fiscal done reside la entidad que realmente los ha obtenido.

Por lo que se refiere al segundo objetivo, en las consideraciones preliminares de la directiva antiabuso, se dice que *la aplicación unilateral y divergente del proyecto BEPS por parte de cada Estado miembro podría fragmentar el mercado único creando políticas nacionales enfrentadas, así como falseamientos y obstáculos fiscales para las empresas de la UE. Podría crear asimismo nuevas lagunas y divergencias que podrían ser aprovechadas por las empresas que tratan de eludir la tributación,* de manera tal que *solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad,* lo que justificaría el obligado cumplimiento del principio de subsidiariedad.

Así, la directiva antiabuso vendría a proteger el correcto funcionamiento de dicho mercado interior, y de ahí que el título competencial utilizado haya sido el previsto en el artículo 115 del TFUE.

En lo que respecta al tercer objetivo, la exposición de motivos de la directiva antiabuso indica que cuando la aplicación de las medidas previstas en la misma *provoque una doble imposición, los contribuyentes deben poder beneficiarse de una deducción del impuesto pagado en otro Estado miembro o en un país tercero, según el caso*.

Encontramos normas destinadas a evitar la doble imposición internacional en la regulación de la tributación de salida y en la transparencia fiscal internacional, pero no en la restricción a la deducción de intereses, siendo así que tal restricción puede provocar doble imposición.

En lo que concierne al cuarto objetivo, es interesante poner de relieve que en las consideraciones preliminares de la directiva antiabuso se dice que *es necesario aclarar que la aplicación de las normas contra la elusión fiscal no debe afectar a la obligación de los contribuyentes de cumplir con el principio de plena competencia ni al derecho del Estado miembro de ajustar al alza una deuda tributaria, de conformidad con el principio de plena competencia en su caso*.

Ciertamente, ninguna de las normas de la directiva antiabuso versa directamente sobre el principio de libre competencia ni, en principio, de su aplicación puede derivarse la preterición del mismo. Sin embargo, la declaración no está exenta de trascendencia, por cuanto subraya la preeminencia del referido principio a los efectos de regular la tributación internacional sobre los beneficios.

Es opinable si la directiva antiabuso ha sido redactada en forma idónea para alcanzar sus objetivos, pero sí parece claro que ha supuesto, en términos relativos, un notable ensanchamiento de la influencia de la normativa comunitaria en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, ello no obligará a los Estados miembros especialmente sensibilizados por la evasión fiscal a disminuir la intensidad de las normas que tengan establecidas o que pretendan establecer en relación con las materias abordadas por la directiva antiabuso, por cuanto la misma *no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de*

protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades (art 3).

25.2 Medidas normativas a transponer

25.2.1 Limitación de intereses

El artículo 4 de la directiva antiabuso establece una norma que limita la deducción de los gastos financieros, a cuyo tenor *los costes de endeudamiento excedentarios serán deducibles en el período fiscal en que se sufraguen únicamente hasta el 30 % de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés).*

El texto de la norma limitativa pivota sobre dos elementos: los costes de endeudamiento excedentarios y el Ebitda.

El artículo 2. 2) de la directiva antiabuso, describe a esos costes *como el importe en que los costes de endeudamiento deducibles de un contribuyente superan los ingresos imponibles en concepto de intereses y otros ingresos imponibles, económicamente equivalentes, obtenidos por el contribuyente conforme al ordenamiento jurídico nacional.*

El artículo 2.1) de la directiva antiabuso acota los costes de endeudamiento refiriéndose a *los gastos por intereses sobre cualquier forma de deuda, otros costes económicamente equivalentes a los intereses y gastos derivados de la obtención de financiación, tal como estén definidos en la legislación nacional,* estableciendo una amplia enumeración de las partidas que tienen la consideración de gastos por intereses, de manera tal que se reputan gastos financieros, entre otros, *los pagos en régimen de préstamos participativos, los intereses imputados sobre instrumentos como los bonos convertibles o las obligaciones cupón cero, importes correspondientes a sistemas de financiación alternativos como el sistema financiero islámico, el elemento de coste de financiación de los contratos de arrendamiento financiero, los intereses capitalizados incluidos en el valor contable según balance de un activo correspondiente, o la amortización de intereses capitalizados, importes medidos en referencia a una renta financiera en el marco de normas sobre determinación de precios de traslado, en su caso, importes de intereses nocionales en el marco de instrumentos de derivados o disposiciones de cobertura relativas al endeudamiento de una entidad, algunos beneficios de cambio en el mercado de divisas y las pérdidas correspondientes al endeudamiento o los instrumentos relacionados con la obtención de financiación, los costes de garantía de los mecanismos financieros, las comisiones de apertura y costes similares relacionados con los préstamos suscritos.*

Por tanto, los costes de endeudamiento se delimitan, en primer lugar, atendiendo a la legislación de cada Estado miembro y, en segundo lugar, mediante una prolija enumeración.

La apelación a la legislación nacional apunta a aquella de naturaleza contable, habida cuenta que, en términos generales, la imposición sobre los beneficios pivota sobre el resultado contable.

Puesto que la finalidad de la norma es limitar la deducción de los costes de endeudamiento o gastos financieros, parece que no deben tomarse en consideración aquellos que no son fiscalmente deducibles. Este sería el caso, en España, de los intereses afectados por lo dispuesto en el artículo 15 h) de la Ley 27/2014.

En lo que concierne al Ebitda, el artículo 4.2 de la directiva antiabuso establece que *el Ebitda se calculará volviendo a incorporar a la renta sujeta al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro del contribuyente, los importes corregidos a efectos fiscales de los costes de endeudamiento excedentarios, así como los importes corregidos a efectos fiscales en concepto de depreciación y amortización. La renta exenta de impuestos quedará excluida del Ebitda del contribuyente*. Adicionalmente, el artículo 4.1 de la propia directiva antiabuso indica que *los impuestos*, también deben considerarse a estos efectos.

Son bastantes las dudas que este precepto suscita que deberán ser despejadas por los correspondientes legisladores nacionales en el curso del proceso de transposición. Más allá de esas dudas, se advierte que la técnica empleada para definir la base de cálculo del límite adolece de un defecto insoslayable, en cuanto descansa en la renta fiscal en vez de hacerlo sobre conceptos más amplios, como son los proporcionados por las categorías contables. Al hacerlo así, decae la fuerza armonizadora.

En este sentido, la forma en como el artículo 16.1 de la Ley 27/2014 aborda la definición de esa base de cálculo o beneficio operativo es mucho más precisa. En efecto, tal definición pivota sobre el resultado de explotación que es una magnitud contable a la que corrige con otras magnitudes también contables.

Sea como fuere, la fórmula del artículo 16.1 de la Ley 27/2014 habrá de ser modificada en el curso de la transposición de la directiva antiabuso, cuando menos para excluir de la misma a los dividendos derivados de participaciones significativas. Esta exclusión neutralizará la ventaja que se concede a las entidades que, por pertenecer a grupos, sean nacionales o multinacionales, pueden elevar el beneficio operativo mediante la percepción de dividendos, lo que, por otra parte, no mengua el beneficio operativo de la entidad distribuidora.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la directiva antiabuso, la misma se aplica a *todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país*.

El artículo 4.1 de la directiva antiabuso precisa que los Estados miembros podrán aplicar la limitación en relación a un grupo fiscal. En tal caso, *los costes de endeudamiento excedentarios y el Ebitda podrán calcularse para la totalidad del grupo*.

Por tanto, en relación con España, la limitación se aplicará a las entidades jurídicas y a los grupos fiscales, respecto del Impuesto sobre Sociedades, y a los establecimientos permanentes, respecto del IRNR.

El artículo 4.3 de la directiva antiabuso establece dos cláusulas de exclusión generales y otras dos específicas que los Estados miembros podrán, o no, incorporar. De acuerdo con la primera cláusula de exclusión general, los Estados miem-

bros pueden no aplicar la limitación cuando los costes de endeudamiento excedentarios no excedan de 3 millones de euros. El artículo 16.1 de la Ley 27/2014, excluye de la limitación a los gastos financieros netos hasta el importe de un millón de euros. España podrá mantener ese umbral, pero también elevarlo hasta 3 millones.

En virtud de la segunda cláusula de exclusión general, los Estados miembros pueden decidir no aplicar la limitación al contribuyente que sea una *entidad aislada*. Se entiende por entidad aislada aquella *que no forme parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera y que no tenga ninguna empresa asociada ni establecimiento permanente*.

El grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera es aquel que debe elaborar sus estados financieros de acuerdo con *las Normas Internacionales de Información Financiera o con el sistema de presentación de información financiera del Estado miembro* concernido.

De acuerdo con el artículo 4 del Reglamento 1606/2002/UE, a partir de 2005, los grupos europeos que hubieren emitido valores cotizados en mercados públicos deben formular sus cuentas anuales consolidadas a tenor de las normas internacionales de información financiera. Por su parte, el artículo 22 de la Directiva 2014/34 define los criterios determinantes de la configuración de un grupo de consolidación contable. En España, el perímetro del grupo de consolidación contable está definido en el artículo 42 del Código de Comercio, desarrollado por los artículos 6 a 9 del Real Decreto 1159/2010.

La exclusión de la entidad aislada de la limitación, así como la cláusula de escape relativa a la comparación de estructuras financieras individuales con las del grupo de consolidación contable que más adelante se describe, responde a la filosofía de que el objeto de la limitación es neutralizar la imputación oportunista de los gastos financieros entre las diversas entidades del grupo.

La limitación prevista en el artículo 16 de la Ley 27/2014, se aplica tanto a las entidades que formen parte de un grupo de consolidación contable como a las entidades aisladas.

Las cláusulas de exclusión específicas son dos, que los Estados miembros podrán introducir si así lo desean.

La primera, contenida en el artículo 4.a) de la directiva antiabuso, recorta la aplicación de la limitación respecto de los costes de endeudamiento excedentarios imputables a *empréstitos suscritos antes de 17 de junio de 2016*.

Se trata, bien se ve, de no afectar a los intereses derivados de la financiación obtenida mediante empréstitos constituidos con anterioridad al acuerdo político relativo a la directiva antiabuso. La directiva antiabuso no describe lo que debe entenderse por empréstito. En sentido usual, el empréstito es una forma de endeudamiento caracterizada porque el derecho de los acreedores se documenta en valores o en anotaciones en cuenta transmisibles.

La exclusión afecta a los intereses imputables al empréstito existente en la fecha referida, determinados según las condiciones vigentes en la misma. Por tanto, no lo hará respecto de los que se deriven de una modificación posterior del empréstito como, por ejemplo, los que correspondan a una renovación o a una extensión del plazo de extinción del empréstito, o a un aumento sobrevenido del tipo

de interés. Por el contrario, son irrelevantes las modificaciones en la titularidad de los valores o anotaciones.

Como quiera que la exclusión afecta a los costes de endeudamiento excedentarios, habrá de imputarse a los intereses de estos empréstitos una parte proporcional de los ingresos en concepto de intereses y asimilados.

La segunda, contenida en el artículo 4 b) de la directiva antiabuso, afecta a los costes de endeudamiento imputables a los *empréstitos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo, cuando tanto el promotor del proyecto como los costes de endeudamiento, los activos y la renta estén en la Unión*.

Se trata de proyectos destinados a *proporcionar, modernizar, operar o mantener un activo de gran envergadura considerado de interés público general por un Estado miembro,* esto es, básicamente, de obras públicas ubicadas en el territorio de la Unión Europea, cuya construcción y explotación se confía a las empresas privadas residentes en algún Estado miembro.

Coherentemente, la renta derivada de la explotación de tales activos no formará parte del Ebitda.

De acuerdo con el artículo 4.7 de la directiva antiabuso, los Estados miembros tienen la opción de no aplicar la limitación a las *sociedades financieras*.

25.2.2 La imposición de salida

El artículo 5 de la directiva antiabuso regula la imposición de salida, contemplando cuatro supuestos:

- Traslado de activos desde la sede de dirección a un establecimiento permanente, cualquiera que sea su ubicación, y *el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos*.
- Traslado de activos desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro a la sede de dirección o a un establecimiento permanente, cualquiera que sea su ubicación, y *el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos*.
- Traslado de la residencia fiscal, cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de destino*, excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente*.
- Traslado de la actividad realizada por un establecimiento permanente, cualquiera que sea el destino de la actividad. Trasladar la actividad es dejar de estar presente en la jurisdicción fiscal de un Estado miembro y establecerla en otra jurisdicción fiscal, y *el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga el derecho a gravar dichos activos*.

Véase, por tanto, que todos los supuestos determinantes de la tributación de salida se integran por dos elementos, a saber, el traslado entre jurisdicciones fiscales, y la extinción del derecho a gravar la renta futura por parte de la jurisdicción fiscal de salida.

Se requiere la concurrencia de dos jurisdicciones fiscales, debiendo ser la de salida la de un Estado miembro, en tanto que la de llegada puede ser la de un Estado miembro o la de un Estado tercero. En este sentido, el artículo 5.1 se proyecta sobre relaciones extracomunitarias.

A pesar de producirse el traslado de activos o actividades o el cambio de residencia fiscal, no se devengará la tributación de salida en los siguientes casos:

- Traslado de activos relacionados con la financiación de garantías, cuando se prevea el retorno dentro de un plazo no superior a doce meses (artículo 5.7).
- Traslado de activos para cumplir requisitos prudenciales de capital (artículo 5.7).
- Traslado de activos a efectos de gestión de liquidez (artículo 5.7).
- Vinculación efectiva de activos de la entidad que ha trasladado su residencia a un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción fiscal de salida (artículo 5.1.c).

Se trata de causas tasadas, de manera tal que no caben otras. Bajo tal premisa se echa de menos que la transferencia temporal de activos no tenga, con carácter general, la consideración de supuesto de hecho inhibitorio de la tributación de salida.

La principal causa inhibitoria es la afectación de activos a un establecimiento permanente en sede de la jurisdicción de salida. La directiva no describe los hechos determinantes de la afectación, de manera tal que se aplicarán las normas de los Estados miembros, incluidos los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Cuando se presente alguno de los supuestos de hecho habilitantes y no concurra causa inhibitoria, el contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos *a efectos fiscales* (artículo 5.1).

Esta tributación debe aplicarse cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de llegada, esto es, también frente a jurisdicciones fiscales de Estados terceros.

La directiva no regula la forma en cómo debe establecerse la tributación de salida. Los Estados miembros podrán definir la que estimen más pertinente, si bien deberán aplicarla a todas las entidades que sean contribuyentes del impuesto sobre sociedades y a los establecimientos permanentes. Así, cabe la tributación autónoma, pero también la incrustada en los impuestos que gravan la renta, entre otras.

La segunda opción, que es la que se halla implícitamente contemplada como la más idónea en la directiva antiabuso, tiene la ventaja de atemperar los efectos de la tributación de salida con cualesquiera incentivos fiscales que pudieran contenerse en dichos impuestos, al tiempo que resuelve la cuestión del tipo de gravamen. Una tributación de salida autónoma, desvinculada del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades o de aquel que recae sobre la renta de los establecimientos permanentes, no respondería al espíritu y finalidad de la directiva antiabuso.

El anteproyecto de ley de medidas y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de Octubre, ha optado por modificar el artículo 19.1 de la Ley 27/2014.

Se entenderá por valor de mercado, *el importe por el que puede intercambiarse un activo o por el que pueden liquidarse las obligaciones recíprocas entre compradores y vendedores interesados independientes en una transacción directa* (artículo 5.6).

Bajo tan alambicada fórmula no parece cobijarse nada diferente de la *comparable uncontrolled transaction in comparable circumstancies* a que se refiere el capítulo II de la Guía de precios de transferencia de la OCDE, o del *valor que hubiera sido acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*, del artículo 18.1 Ley 27/2014.

La valoración por el valor de mercado se predica respecto de los *activos trasladados*. Están, por tanto, afectados todos los activos, cualquiera que sea su naturaleza o función en la empresa. En consecuencia, los tangibles, los intangibles y los financieros, ya pertenezcan al activo fijo o al corriente, y con independencia de que se hallen o no registrados en libros de contabilidad. Lo decisivo es que se trate de activos respecto de los que se haya producido el supuesto habilitante de la tributación de salida, sin estar amparados por un supuesto inhibitorio.

Así, el fondo de comercio generado por el propio contribuyente formará parte de la base imponible de la tributación de salida, cuando el traslado afecte a todo el patrimonio empresarial o a una parte del mismo constitutivo de rama de actividad respecto de la cual sea predicable tal fondo de comercio. Y lo propio cabe decir de las patentes y marcas creadas por la propia entidad que traslada su actividad empresarial, las cuales no necesariamente se hallarán contablemente registradas.

En suma, la tributación de salida debe insertarse armónicamente en el sistema de imposición sobre la renta de las entidades jurídicas y de los establecimientos de la jurisdicción de salida, lo que exige que no recaiga sobre plusvalías latentes que, caso de ser efectivas, no estarían gravadas.

Es cierto que esta conclusión podría ser puesta en cuestión, de una parte, en virtud del tenor literal de la directiva, y de otra, por razón del carácter de norma antiabuso que se predica de la tributación de salida, de manera tal que se esperaría que los Estados miembros llevaran tal régimen fiscal hasta sus últimos confines. Sin embargo, se estima que debe pesar más la adecuada integración de la tributación de salida en el sistema de imposición sobre la renta de las entidades jurídicas y de los establecimientos permanentes del respectivo Estado miembro.

Por otra parte, con ocasión de los hechos que dan lugar a la tributación de salida, los Estados miembros podrán regular situaciones que rebasen las previsiones de la directiva. Así, la integración en la base imponible de las rentas devengadas y diferidas o, en su caso, de los ajustes pendientes.

No obstante, debe observarse que ese efecto, en parte, se deriva de la propia directiva antiabuso, en la medida en que el minuendo para determinar la base imponible es el valor fiscal, y no el valor de adquisición.

La tributación de salida provoca doble imposición cuando la jurisdicción fiscal de llegada no reconoce los valores asignados por la jurisdicción fiscal de salida. Se trata, bien se ve, de un supuesto de doble imposición totalmente análogo a aquel que se produce cuando una jurisdicción fiscal asigna un valor a una operación entre partes vinculadas que la otra jurisdicción fiscal concernida no acepta.

El artículo 5.5 de la directiva antiabuso resuelve la cuestión, en el ámbito intracomunitario, imponiendo a la jurisdicción fiscal de llegada el valor asignado por la jurisdicción de salida, excepto si dicho valor no refleja el valor de mercado.

25.2.3 Norma general contra las prácticas abusivas

El artículo 6 de la directiva antiabuso establece una *norma general contra las prácticas abusivas*. A tenor del citado precepto, la práctica fiscal abusiva se define por la concurrencia de tres notas:

- Utilización de *mecanismo o serie de mecanismos falseados* (not genuine, versión inglesa; pas autentiques, versión francesa; non e` genuina, versión italiana). Los mecanismos se consideran falseados cuando *no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica*.
- Propósito de obtener una *ventaja fiscal*.
- Violación de la *normativa tributaria aplicable*.

Esta configuración responde a la doctrina de la sustancia sobre la forma o del propósito comercial y concuerda, por tanto, con las codificaciones de la norma antiabuso realizadas en los Estados Unidos y en el Reino Unido para combatir la denominada *sham transation*.

El antecedente más próximo de la norma antiabuso de carácter general se remonta a la Directiva 2015/121/UE, la cual modificó la Directiva 2011/1996/UE, matriz-filial, al efecto de que los Estados miembros se abstuvieran de otorgar los beneficios fiscales previstos en la misma en relación con las rentas inherentes a acuerdos o estructuras jurídicas *cuya finalidad única o principal es la consecución de una ventaja fiscal contraria al objeto de la propia directiva, no habiéndose adoptado por motivos económicos válidos basados en una realidad económica*.

La norma antiabuso transcrita hace hincapié en que deben ser rechazados los acuerdos *not genuine* lo que, en términos lenguaje común, se resume en aquellos que no son sinceros y honestos y que, por tanto, no puede confiarse en los mismos, pero que a los efectos de la finalidad de la Directiva apunta a los que carecen de sustancia económica.

Así pues, tres son los elementos que deben concurrir para que opere la norma antiabuso de la directiva matriz-filial:

- Ausencia de una realidad económica.
- Finalidad básicamente fiscal.
- Contravención del propio objeto de la directiva.

Se observa, por tanto, el paralelismo de las dos normas antiabuso.

Está implícito en el artículo 6 de la directiva antiabuso que corresponde a las administraciones tributarias la prueba de la concurrencia de tales notas, y a los contribuyentes oponerse a la suficiencia de la misma. La práctica sugiere que la nota que se presta más a esa oposición es la concerniente a la realidad económica.

La presencia de sustancia económica desterraría la existencia de una práctica fiscal abusiva.

La sustancia económica se predica respecto de los negocios jurídicos concertados, pero no de las partes intervinientes. La actividad a la que se consagran las partes del negocio jurídico es irrelevante. Lo verdaderamente importante es la realidad económica del negocio concertado. Así, no podrá rechazarse apodícticamente la existencia de realidad económica por la sola razón de que la contraparte sea una entidad *holding* o prestadora de servicios intragrupo o mantenedora de activos intangibles, como tampoco podrá afirmarse del mismo modo la existencia de esa realidad económica por la sola razón de que la contraparte sea una entidad que realiza una actividad económica sustancial materializada en los correspondientes medios humanos y materiales.

La actividad de las partes, o la de una de ellas, en particular cuando la misma cumple una función instrumental, podrá ayudar a apreciar la ausencia de realidad económica del negocio jurídico concernido, pero no será dirimente.

La apreciación de la existencia, o de la inexistencia, de realidad económica de un determinado negocio jurídico no puede someterse a un prontuario de indicios, sin perjuicio de la utilidad de las orientaciones procedentes de órganos autorizados. En este sentido, en el punto 11 de la exposición de motivos de la directiva antiabuso se dice que *a la hora de evaluar que un mecanismo está falseado, podría permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras*.

Por tanto, el escrutinio de la realidad económica debe realizarse sin limitación alguna y sin descartar a priori la concurrencia de la misma por la sola razón de que se ubique en el ámbito financiero. Serán los hechos y circunstancias inherentes al mecanismo o negocio jurídico sometido a escrutinio los que conformarán la prueba de la existencia, o no, de realidad económica, pero no la actividad a la que se consagran las partes ni la subsunción de aquel en una clave de actividad.

Las orientaciones sobre el particular de los organismos autorizados o sus recomendaciones o los desarrollos normativos concomitantes podrán ayudar, ciertamente, a realizar el escrutinio, pero no podrán sustituir el análisis particularizado del negocio jurídico en presencia, ni mucho menos proporcionar un refugio seguro.

En fin, se observará que no cabe confundir la cuestión de la realidad económica a los efectos del artículo 6 de la directiva antiabuso con la cuestión de la realización de actividades económicas sustanciales o de importancia en el sentido del artículo 7.2 a) de tal directiva

También pude apreciarse una estrecha relación entre el artículo 6 de la directiva antiabuso y las normas antiabuso de los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Nótese que la *sham transaction* comprende tanto la simulación propiamente dicha (*sham in facts)* como las operaciones sin sustancia económica.

Los mecanismos falseados de la directiva antiabuso responden al esquema de la simulación del artículo 16.1 de la Ley General Tributaria. En efecto, la simulación implica falsedad, sea porque se oculta la realidad (simulación relativa) o porque no existe realidad alguna (simulación absoluta).

Más dudoso es que los negocios *notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido* del artículo 15.1 a) de la Ley General Tributaria puedan, en todo caso, ser considerados como mecanismos falseados. Estos negocios artificiosos o impropios se ponen de relieve por oposición a los *negocios usuales o propios,* de acuerdo con el esquema trazado por el artículo 15.1.b) de la Ley General Tributaria. Lo que identifica el negocio fraudulento del artículo 15 de la Ley General Tributaria es su carácter esotérico en relación con el resultado práctico que las partes desean alcanzar, antes que la ausencia de sustancia o realidad económica, aun cuando en la mayoría de las ocasiones el negocio artificioso o impropio también estará carente de sustancia económica, pudiendo confluir, en tal caso, con la falsedad propia de la simulación.

Por tanto, en el artículo 15.1.a) de la Ley General Tributaria caben, ciertamente, los mecanismos falseados del artículo 6 la directiva antiabuso, pero también otros negocios impropios que rebasan el marco de dicho precepto. No obstante, si se atendiera a las versiones inglesa, francesa e italiana del referido precepto, el margen de divergencia se reduciría notablemente, cuando no en su totalidad, y ello parece ser lo más plausible. En efecto, el mecanismo no genuino o no auténtico engloba al mecanismo falseado pero también al esotérico o impropio.

La práctica fiscal abusiva del artículo 6 la directiva antiabuso requiere que el mecanismo falseado persiga una ventaja fiscal, esto es, que vaya dirigido a obtenerla en cuanto diseño voluntario del contribuyente en pos de la misma, en tanto que en el conflicto del artículo 15 de la Ley General Tributaria tal elemento subjetivo es irrelevante, pues basta la consecución objetiva de un *ahorro fiscal* combinada con la ausencia de *efectos jurídicos o económicos relevantes*.

Por tanto, en el artículo 15.1.a) de la Ley General Tributaria caben las conductas en las que se advierta un propósito fraudulento, pero también otras en las que tal propósito no aparezca explicitado y, en cualquier caso, la Administración tributaria no está constreñida aprobarlo.

Con todo, la distinción entre los elementos objetivo y subjetivo, válida en el plano teórico, difícilmente se presentará en la práctica, pues la obtención de un ahorro o ventaja fiscal mediante actos o negocios artificiosos supone, de suyo, una voluntad o propósito de obtener una ventaja fiscal.

La práctica fiscal abusiva del artículo 6 de la directiva *desvirtúa el objeto y finalidad de la normativa tributaria aplicable*, esto es, implica la pretensión de obtener una ventaja fiscal incongruente con la finalidad de las normas tributarias concernidas y, por ende, confrontando con los principios que las animan. El artículo 15.1 de la Ley General Tributaria objetiva esa confrontación en la evitación, total o parcial de *la realización del hecho imponible* o en la minoración de la *base o la deuda tributaria,* quedando sobreentendido que todo ello implica preterir la normativa tributaria aplicable.

La utilización de mecanismos falseados o no genuinos o no auténticos o artificiosos o impropios desemboca en la obtención de una ventaja o un ahorro fiscal que supone la violación de una norma tributaria, aun cuando de manera solapada u oblicua.

Se puede concluir, por tanto, que todas las conductas determinantes de prácticas fiscales abusivas en el sentido del artículo 6 de la directiva antiabuso caben

en el artículo 15 de la Ley General Tributaria y también que, bajo una consideración estricta del significado del falseamiento negocial, el segundo precepto pueda rebasar el ámbito del primero.

En este sentido, los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria podrían procurar una protección análoga a la prevista en el artículo 6 de la directiva antiabuso, cuando no más intensa, de manera tal que en el anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de octubre de 2018, se indique que *en el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

El artículo 6 de la directiva antiabuso establece que *los Estados miembros no tendrán en cuenta* el mecanismo o serie de mecanismos falseados, de manera tal que *la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional*.

La regularización se descompone, idealmente, en dos vertientes. De una parte, se eliminan las ventajas fiscales obtenidas a través del mecanismo falseado, y de otra, se exige la deuda tributaria que corresponde a los hechos efectivamente realizados.

Esa regularización debe practicarse a la vista de la legislación nacional que haya sido conculcada mediante el mecanismo falseado, en el bien entendido que de un mismo mecanismo falseado pueden haberse derivado, simultáneamente, perjuicios para varias legislaciones fiscales.

Corresponderá, por tanto, a las diversas administraciones tributarias nacionales practicar las regularizaciones tributarias pertinentes de acuerdo con sus procedimientos y, en su caso, imponer las sanciones pertinentes igualmente en atención a la normativa sancionadora nacional.

De acuerdo con el artículo 15.3 de la Ley General Tributaria, la Administración tributaria *exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventas fiscales obtenidas* y, a tenor de lo previsto en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, cuando medie simulación, *el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*.

La regularización se practica en sede de aquel contribuyente que ha obtenido, a través del mecanismo falseado, la ventaja fiscal. Mas como quiera que en la puesta en escena de dicho mecanismo o negocio se requerirá de ordinario el concurso de otra parte, es lo cierto que la regularización puede deparar un exceso de imposición. Podría ser el caso de una regularización consistente en la eliminación de un gasto financiero artificioso si el correspondiente ingreso financiero no se elimina. La directiva antiabuso no se ocupa de este exceso de imposición, como tampoco lo hacen los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Así las cosas, este exceso de imposición vendría a ser una punición de la conducta ilícita, adicional a la que pueda corresponder por aplicación de la normativa sancionadora.

25.2.4 Transparencia fiscal internacional

La transparencia fiscal internacional puede ser descrita como una técnica tributaria que consiste en imputar a los socios de una entidad, residente en una jurisdicción fiscal distinta, las rentas no distribuidas obtenidas por la misma. La esencia de la transparencia fiscal internacional es la imputación de un beneficio no distribuido.

Admite diversas configuraciones, pero en todas ellas concurren cinco vectores fundamentales:

- La naturaleza de la entidad no residente.
- Los contribuyentes.
- El control sobre la entidad no residente.
- El régimen fiscal al que se sujeta la entidad no residente.
- La tipología de las rentas afectadas.

El artículo 7.1 de la directiva antiabuso establece que *el Estado miembro de un contribuyente considerará una entidad o un establecimiento permanente cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o estén exentos de imposición en dicho Estado, como sociedad extranjera*, cuando se cumplan un conjunto de condiciones relativas al control y a la naturaleza de las rentas obtenidas.

En ese texto caben toda clase de entidades, tengan o no personalidad jurídica de acuerdo con las leyes del Estado en el que residan.

El lugar de la residencia de la entidad no residente, o *sociedad extranjera* según la terminología de la directiva, es indiferente. Puede ser un Estado miembro o un Estado tercero, pero la misma no ha de estar sujeta a tributación, respecto de sus beneficios, en el Estado miembro donde reside el contribuyente, esto es, la entidad o el establecimiento permanente llamados a soportar la imputación en calidad de contribuyentes.

Los establecimientos permanentes también pueden ser considerados como entidades no residentes a efectos de la transparencia fiscal internacional, habida cuenta del tenor literal del artículo 7.1 de la directiva antiabuso, pero solamente si las rentas obtenidas a través de los mismos están exentas en el Estado miembro de la casa central.

La transparencia fiscal internacional española no considera como entidad no residente a los establecimientos permanentes. Puesto que las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente están exentas, de acuerdo con los previsto en el artículo 22 de la Ley 27/2014, la transposición de la directiva afectará a la tributación de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, pero solo en la medida en que conjuguen la nota de tipicidad de la renta, lo que no será frecuente, habida de que el establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios.

El anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de octubre de 2018, incluye al establecimiento permanente en el ámbito de la transparencia fiscal internacional.

Son contribuyentes de la transparencia fiscal internacional y, por lo tanto, deberán soportar la imputación de las rentas obtenidas por la entidad no residente,

todas las entidades y establecimientos permanentes incluidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la directiva antiabuso. En consecuencia, son contribuyentes de la transparencia fiscal internacional:

- Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades en cada Estado miembro.
- Los establecimientos permanentes de entidades residentes en un Estado miembro o tercero, cuyos beneficios estén sujetos a imposición en el Estado miembro donde están constituidos.

La transparencia fiscal internacional española afecta a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art 100 Ley 27/2014), incluso si tributan en régimen de transparencia fiscal interna, a los establecimientos permanentes por cuanto determinan su base imponible de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (art 18 TRLIRNR), y a las personas físicas (art 91 TRIRPF).

Existe control sobre la entidad no residente *cuando el contribuyente, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación directa o indirecta de más del 50% en los derechos de voto, o posea directa o indirectamente más del 50% del capital o tenga derecho a percibir más del 50% de los beneficios*... (art 7.1.a de la directiva antiabuso).

La norma no indica el momento en el que ha de ostentarse el control. Los Estados miembros tienen, pues, libertad. El legislador español ha establecido la fecha de cierre del ejercicio social de la entidad no residente (art 100.1.a), Ley 27/2014).

Para calcular los porcentajes determinantes del control deben acumularse los correspondientes al contribuyente y a sus empresas asociadas. Están en relación de asociación con el contribuyente:

- Las entidades en las que participe, al menos, en un 25% en los derechos de voto o en los beneficios (art 2.4.a)
- Las personas físicas que ostenten sobre el contribuyente tal tipo de participación (art 2.4.b)
- Las entidades en las que las entidades o personas mencionadas ostenten tal tipo de participación (art 2.4, último inciso).

La relación de asociación referida no contempla, a diferencia de la transparencia fiscal internacional española, los lazos familiares (art 100.1.a), Ley 27/2014), pero es, desde luego, más amplia que la relación de asociación mercantil.

Para determinar la existencia de control, deberán sumarse los tantos del contribuyente con los de las personas o entidades respecto de las que está en relación de asociación.

El control en la transparencia fiscal internacional española se configura, igualmente, a través de la suma de tantos de las personas o entidades integrantes de un grupo de control, pero su perímetro es más amplio que el previsto en la Directiva, pues contempla los lazos determinantes de la vinculación en el sentido del artículo 18 de la Ley 27/2014, los cuales rebasan los de asociación (art 100.1 a),

Ley 27/2014), y la imputación se proyecta sobre todas las personas o entidades integrantes del grupo de control que, siendo residentes en territorio español, participen directamente en la entidad no residente o indirectamente a través de entidades no residentes (art 100.7, Ley 27/2014).

El régimen fiscal al que está sujeta la entidad no residente o el establecimiento permanente es indiferente. Lo relevante es el importe del impuesto pagado por razón de los beneficios obtenidos, pues si no rebasa la mitad del que correspondería según la legislación fiscal del Estado miembro del contribuyente, habrá imputación por transparencia fiscal internacional, y en el caso contrario no la habrá (art 7.1. b). De esta manera, la directiva adopta el método de comparación de la deuda tributaria satisfecha, al modo en como lo hace la transparencia fiscal internacional española, si bien el umbral de esta última es el 75%, el cual, en cuanto más exigente, podrá ser mantenido tras la transposición (art 100.1.b, Ley 27/2014).

En este sentido se pronuncia el anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de 0ctubre de 2018.

Otras técnicas, tales como la ubicación en sede de un paraíso fiscal o el tipo nominal de gravamen, no han sido recogidas por la directiva antiabuso, ni tan siquiera con carácter alternativo o subsidiario.

La tipología de las rentas afectadas es un rasgo básico de la transparencia fiscal internacional. El Informe final de la Acción 3 del proyecto BEPS establece tres modelos:

- Categoría o clase de rentas.
- Sustancia de la entidad no residente.
- Intensidad del beneficio.

En el artículo 7.2 de la directiva antiabuso conviven, con carácter alternativo pero no excluyente, los dos primeros. Esta configuración de las rentas afectadas otorga un amplio margen de discrecionalidad a los Estados miembros.

Por tanto, así como en los vectores de control y régimen tributario privilegiado la armonización conseguida es notable, sin perjuicio del efecto inherente a la diversidad de tipos de gravamen, en el vector de la tipología de las rentas, la armonización es débil. Esto, probablemente, contribuya a explicar que Estados miembros tradicionalmente opuestos a la transparencia fiscal internacional, como son Bélgica, Holanda, Irlanda y Luxemburgo, hayan prestado el consentimiento para alcanzar la unanimidad.

La letra a) del artículo 7.2 de la directiva antiabuso sigue el modelo de la categoría o clase de rentas, pudiendo distinguirse cuatro subcategorías:

- Las rentas del capital o rentas pasivas.
- Las rentas derivadas de actividades empresariales.
- Las rentas mixtas.
- Las rentas por operaciones vinculadas.

Son rentas del capital o rentas pasivas, *los intereses u otras rentas generadas por activos financieros* (i), y *los dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones* (iii).

Corresponderá al legislador nacional acotar el ámbito de estos dos tipos de renta, ante la ausencia de una definición establecida en la directiva. Ahora bien, el legislador nacional no podrá excluir ningún interés o dividendo abarcado por el ámbito seleccionado, por razón del pagador. Por otra parte, ese ámbito deberá ser consistente con otras normas comunitarias, tales como la directiva de intereses y cánones, la directiva matriz-filial y la directiva contable. En el mismo sentido, y por lo que se refiere a los intereses, deberá ser consistente con la definición de costes de endeudamiento contenida en la propia directiva antiabuso (art 2.1).

En consecuencia, no podrán ser excluidos los intereses asociados a la financiación de actividades económicas emprendidas por el grupo de empresas al que pertenece la entidad no residente, ni los dividendos de carácter empresarial, entre otros.

En este sentido, el espectro de los intereses y dividendos previsto en la directiva antiabuso es más amplio que el establecido en la transparencia fiscal internacional española, pues la misma excluye a los intereses derivados de la financiación interna de actividades empresariales realizadas por entidades no residentes en territorio español (art 100.3.b, último inciso, Ley 27/2014), a los dividendos e intereses asociados a la realización de actividades empresariales (art 100.3.b). 1º,2º,3º, y 4º, Ley 27/2014), y a los dividendos inherentes a participaciones significativas (art 100.4, Ley 27/2014).

El anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de Octubre de 2018 suprime el artículo 100.4.

Son rentas empresariales las *procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras*.

Para acotar este tipo de rentas ha de acudirse a la actividad efectivamente realizada, antes que a la sujeción de la entidad no residente a un estatuto legal o reglamentario específico, como el que se encuentra establecido en los distintos Estados miembros, ya que la transparencia fiscal internacional está llamada a aplicarse también respecto de entidades extracomunitarias.

La transparencia fiscal española recoge este tipo de rentas de manera absolutamente residual, pues las supedita a la generación de gastos en sede de entidades residentes en territorio español vinculadas con la entidad no residente (art 100.3.g), Ley 27/2014).

Son rentas mixtas*, los cánones u otras rentas generadas por la propiedad intelectual o industrial, y las rentas procedentes del arrendamiento financiero*.

Este tipo de rentas pueden generarse tanto en el seno de una actividad económica como derivar de la pura tenencia y cesión de activos. A efectos de su tipificación esa dicotomía es indiferente.

La transparencia fiscal internacional española tipifica la renta derivada de la propiedad intelectual e industrial mantenida con carácter no empresarial (art 100.3.d), Ley 27/2014). Por el contrario, una explotación empresarial de esta clase de propiedad no generaría renta afectada. En cuanto al arrendamiento financiero, si se realiza con carácter no empresarial, puede ser asimilado a las rentas derivadas

de la cesión a terceros de capitales propios (art 100.3.b), Ley 27/2104) y si se realiza con carácter empresarial, estaría asimilada a la renta de actividades financieras (art 100.3.g), Ley 27/2014).

Son rentas por operaciones vinculadas las derivadas de los ingresos derivados de bienes y servicios *comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor escaso o nulo*.

El valor añadido es un concepto económico, pero el valor añadido *escaso o nulo* es un concepto jurídico indeterminado que deberá ponderarse en cada caso. Una primera aproximación vendrá dada por el importe de los sueldos y salarios pagados por la entidad no residente, pero se trata tan solo de una aproximación. Una segunda aproximación, seguramente más aquilatada, será la realizada mediante un examen de las funciones y riesgos asumidos por la entidad no residente en relación con las operaciones realizadas. El análisis del valor añadido guarda un evidente paralelismo con el análisis funcional propio de la aplicación del principio de libre concurrencia. En este sentido, las pautas y criterios contenidos en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, podrán orientar la concreción de este concepto jurídico indeterminado.

Esta clase de renta no está contemplada en la Ley 27/2014. El anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de 0ctubre de 2018, la incluye.

El mandato de las cláusulas de escape es exceptuar la imputación de la renta tipificada.

Por los requisitos que las configuran es posible distinguir tres tipos:

- Distribución de la renta tipificada.
- Actividad.
- Mínimos.

El artículo 8 de la directiva antiabuso, bajo el título de *Cómputo de la renta de las sociedades extranjeras controladas*, establece las normas precisas para liquidar la transparencia fiscal internacional en sede de la obligación de contribuir por el Impuesto sobre Sociedades. Estas normas versan sobre las siguientes materias:

- Determinación del importe de la renta a imputar.
- Determinación de los contribuyentes que deben soportar la imputación.
- Determinación del período impositivo de la imputación.
- Tratamiento de los impuestos que han recaído sobre la renta imputada.
- Tributación de los dividendos distribuidos por la entidad no residente.
- Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de la participación sobre la entidad no residente.

25.2.5 Asimetrías híbridas

Inicialmente reguladas en el artículo 9 de la Directiva 2016/1164/UE, la Directiva 2017/952/UE, o directiva antihíbridos, la modificó con el objeto de establecer un régimen más amplio y preciso.

Los preceptos integrantes del mismo pueden ser agrupados en dos bloques, a saber, aquel que tiene por objeto describir la asimetría híbrida, y aquel otro que establece los mandatos pertinentes para neutralizar sus efectos.

El artículo 2.9) de la directiva antiabuso, según redacción de la directiva antihíbridos, describe la asimetría híbrida atendiendo a tres ingredientes:

- Unos efectos fiscales pretendidos por el contribuyente o los contribuyentes que crean la situación de asimetría híbrida
- Unos determinados medios para conseguir tales efectos.
- Unas circunstancias o condiciones en cuyo contexto operan esos medios.

La conjunción de esos tres ingredientes da lugar a una situación de asimetría híbrida, y el mandato normativo, regulado en los artículos 9, 9 bis y 9 ter de la directiva antiabuso, consiste, precisamente, en frustrar los efectos fiscales pretendidos.

Son efectos fiscales pretendidos por los contribuyentes creadores de la situación híbrida:

- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en dos o más contribuyentes residentes en jurisdicciones fiscales distintas (art 2.9.g))
- La deducción de un mismo gasto, pago o pérdida en un contribuyente sin la inclusión del correspondiente ingreso en otro contribuyente, cuando residan en jurisdicciones fiscales distintas (art 2.9. a),b),c),d), e), f)).
- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en el mismo contribuyente, ante dos o más jurisdicciones fiscales (art 9 ter)
- El aprovechamiento del mismo crédito fiscal por dos o más contribuyentes (art 9.6)
- La no tributación de una renta ante ninguna jurisdicción fiscal (art 9.5 y art 9 bis).

Son medios para conseguir los efectos precitados:

- Una entidad híbrida, esto es, aquella que frente a una jurisdicción fiscal es considerada contribuyente y frente a otra es considerada transparente, de modo que sus ingresos o gastos se consideren imputables a otros contribuyentes. (art 2.9 b), e) e i))
- Un instrumento financiero, cuyas rentas ordinarias o las derivadas de su transmisión sean calificadas de manera diferente por dos o más jurisdicciones fiscales (art 2.9 a) y j))
- Uno o varios establecimientos permanentes (art 2.9 c) o un establecimiento permanente no computado (art 2.9 d), f)
- La residencia fiscal doble o, incluso, plural.

Son circunstancias o condiciones en las cuales operan tales medios:

- La relación de asociación entre los contribuyentes concernidos (art 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre casa central y establecimiento permanente (art 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre dos o más establecimientos permanentes (art 2.9, segundo párrafo, c.).
- La concurrencia del denominado acuerdo estructurado (art 2.9, segundo párrafo, c)

Como se ha indicado, la confluencia de efectos, medios, y circunstancias, es lo que determina la presencia de la asimetría híbrida. Si los efectos reputados perniciosos no se obtienen a través de los medios tipificados no habrá asimetría híbrida. Del mismo modo, aun cuando se presenten los efectos obtenidos a través de los medios tipificados, no habrá asimetría híbrida si estos no se despliegan en el marco de las circunstancias enunciadas.

Por ejemplo, una ventaja fiscal lograda mediante un instrumento financiero determinante de un gasto en una entidad que implica un ingreso en otra entidad que tributa débilmente, ya sea por razón de tipo de gravamen o de configuración de la base imponible o del disfrute de un incentivo fiscal, cae extramuros de la asimetría híbrida, por cuanto no concurre la calificación distinta. Del mismo modo, la obtención de un ingreso cuyo gravamen se reserva, por convenio, al país de la fuente, tampoco determina la presencia de una asimetría híbrida.

En consecuencia, no toda doble deducción, ni toda deducción sin inclusión, determinan la concurrencia de asimetría híbrida, sin perjuicio de que tales operaciones puedan, y deban, ser regularizadas si las mismas fueren constitutivas de fraude o evasión fiscal.

Los efectos de las asimetrías híbridas requieren la presencia de dos contribuyentes, si se admite, a estos efectos, que el establecimiento permanente es un contribuyente, y se toma en cuenta, también a estos efectos, que la personación ante dos jurisdicciones fiscales engendra dos relaciones de imposición.

Por tanto, las operaciones que determinan en el mismo contribuyente la presencia de un ingreso que no tributa, o que lo hace débilmente, asociado con un gasto plenamente deducible, no determina la concurrencia de una asimetría híbrida, sin perjuicio de que tales operaciones puedan, y deban, ser regularizadas si las mismas fueren constitutivas de fraude o evasión fiscal

Las asimetrías híbridas requieren la presencia de dos, o más, jurisdicciones fiscales, incluso si se trata de las asimetrías que, más adelante, se denominan especiales.

La combinación de efectos y medios permite establecer la siguiente clasificación de las asimiterías:

- Asimetría de entidades híbridas: que da lugar a una doble deducción (art 2.9.g); que da lugar a una deducción sin inclusión (art 2.9.b y e).

- Asimetría de instrumento financiero: que da lugar a una deducción sin inclusión (art 2.9.a)
- Transferencias híbridas: que da lugar a una deducción sin inclusión; que da lugar a duplicidad de créditos fiscales (art 9.6)
- Asimetrías de establecimiento permanente híbrido; que da lugar a deducción sin inclusión a través de establecimiento permanente no computado (art 2.9.d); que da lugar a doble deducción (art 2.9.g); que da lugar a una deducción sin inclusión (art 2.9.c y f).
- Asimetrías de entidades con doble residencia (art 9 ter)
- Asimetrías híbridas invertidas, que dan lugar a deducción sin inclusión (art 2.9.b).
- Asimetría importada (art 2.9.b, en relación con el art 9.3).

Puede apreciarse que la clasificación precedente descansa en un ensamblaje de medios y efectos, siendo oportuno recordar que la asimetría híbrida solo tendrá lugar si aquellos se utilizan en el seno de las circunstancias, en el sentido anteriormente expuesto.

A las precedentes asimetrías híbridas deben añadirse las siguientes:

- Asimetrías híbridas de establecimiento permanente no computado (art 9.5)
- Asimetrías híbridas invertidas, que dan lugar a doble no inclusión (art 9 bis)
- Asimetrías relacionadas con la residencia fiscal (art 9.ter)

El mandato es la respuesta a los efectos que se pretenden derivar de la asimetría híbrida. El objeto y finalidad del mandato es, precisamente, frustrar tales efectos. Mas como quiera que los efectos se producen ante dos jurisdicciones fiscales, el mandato designa, además, a aquella que debe ejercitar la regularización.

En consecuencia, el mandato consta de dos elementos:

- El sustantivo, dirigido a frustrar los efectos inapropiados de la asimetría híbrida. Por tanto, podrá consistir en la no deducción de un gasto, pago o pérdida, o la inclusión de un ingreso, o el cómputo de una renta, o el rechazo de un crédito fiscal, o, en fin, la superación de la doble residencia
- El competencial, dirigido a identificar la jurisdicción fiscal competente para regularizar. La redacción original de la directiva antiabuso solamente contemplaba los efectos producidos en las jurisdicciones fiscales de los Estados miembros, pero la directiva antihíbridos también contempla los habidos en jurisdicciones fiscales de Estados terceros, lo que, como se verá, es relevante en orden a la designación de la jurisdicción fiscal competente.

El mandato se proyecta sobre la obligación tributaria del contribuyente afectado por la asimetría híbrida. Este contribuyente, lógicamente, ha de ser residente en algún Estado miembro de la Unión Europea, pero no es necesario que ese contribuyente haya aprovechado la ventaja fiscal inherente a la asimetría híbrida, basta con que haya participado en la configuración de la asimetría híbrida.

El mandato no descansa en un análisis sustantivo o de fondo para determinar la entidad en la que se ha de aplicar. El mandato busca, simplemente, frustrar el efecto nocivo de la asimetría. Este enfoque, en plena sintonía con el informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS, no respeta plenamente las exigencias del principio de capacidad económica, y puede procurar perjuicios inmerecidos a los accionistas minoritarios.

La directiva antihíbridos no establece la forma en cómo debe cumplirse el mandato. Por tanto, los Estados miembros podrán escoger la que entiendan oportuna. Así, es concebible que el mandato se configure como una facultad regularizadora de las administraciones fiscales, pero también como una obligación a cargo de los contribuyentes sujeta a comprobación administrativa. No obstante, la naturaleza antiabuso de la norma, apunta, más bien, hacia la facultad regularizadora.

Es útil explicar el mandato siguiendo la estela de la clasificación de las asimetrías híbridas antes expuesta.

25.3 Trasposición

El calendario de la trasposición es el siguiente:

- Con carácter general, las leyes de transposición deben ser aprobadas a más tardar el 31 de diciembre de 2018, y tendrán efecto a partir de 1 de enero de 2019.
- La imposición de salida deberá ser aprobada a más tardar el 31 de diciembre de 2019, y tendrán efecto a partir de 1 de enero de 2020. Estonia disfruta de una excepción en relación con la modalidad que afecta a los establecimientos permanentes, por cuanto su Impuesto sobre Sociedades solo recae sobre los beneficios distribuidos,
- Las normas sobre asimetrías híbridas deberán ser aprobadas a más tardar el 31 de diciembre de 2019, y tendrán efecto a partir de 1 de enero de 2020. No obstante, para las asimetrías híbridas invertidas del artículo 9 bis, las fechas son 31 de diciembre de 2021 y 1 de enero, respectivamente.
- Los Estados miembros que tengan establecidas normas relativas a la limitación de intereses igualmente eficaces que las previstas en la directiva antiabuso, podrán continuar su aplicación hasta que termine el primer ejercicio presupuestario siguiente a la fecha de publicación del acuerdo entre los Estados miembros de la OCDE que figure en el sitio web oficial sobre normas mínimas en relación con la acción 4, pero a más tardar hasta el 1 de enero de 2024. Este es el caso de España.

26

Derecho Tributario de la UE y Convenios de doble imposición internacional

26.1 La jurisprudencia del TJUE en la lucha contra la planificación fiscal agresiva

La jurisprudencia del TJUE en la fiscalidad directa resulta de gran relevancia para la fiscalidad internacional. En particular, su impacto se observa en operaciones que afecten a países de la UE, del EEE, a los países y territorios asociados del artículo 198 del TFUE o, eventualmente, a los Estados con los que se hayan celebrado los acuerdos de asociación previstos en el artículo 217 del TCE.

La armonización fiscal en el ámbito de la imposición directa sigue sufriendo de una cierta ralentización, pese a los avances y últimos esfuerzos en el ámbito de las relaciones fiscales entre matriz-filial, reestructuraciones empresariales, fiscalidad del ahorro, intereses y cánones, cooperación administrativa, resolución de conflictos fiscales internacionales y lucha contra la planificación fiscal agresiva. En cuanto a la propuesta sobre una base imponible común consolidada en el IS supone un intento muy ambicioso, pero su resultado es incierto.

Frente a esta relativa parálisis normativa, el TJUE ha venído adoptando una postura agresiva frente a la imposición directa de los Estados miembros, apoyándose en los preceptos del TFUE que prohíben la discriminación y garantizan las libertades fundamentales (libertad de establecimiento y libre circulación de personas, capitales y mercancías).

Ante una restricción de tales libertades que pudiera resultar discriminatoria, el tribunal procede a constatar la diferencia de trato, a examinar si las si tuaciones son comparables y a valorar si existe algún motivo razonable (*rule of reason*) que pudiera justificar la diferencia. Ahora bien, en muchas ocasiones el tribunal ha tendido a dar por supuesta la comparabilidad de las situaciones de residentes y no residentes y, aunque teóricamente admitía que ciertos motivos podrían avalar ciertas diferencias de trato, descarta que en el caso concreto tales diferencias estén justificadas. Esto ha generado un efecto expansivo sobre las libertades comunitarias, cuyas consecuencias no podían predecirse hace algunos años.

Frente a esta limitación de su soberanía fiscal los Estados miembros han reaccionado con presiones políticas, con la personación en los procedimientos ante el

tribunal, etc. Como consecuencia de esta actitud, se observó una serie de sentencias que marcaron un cambio de tendencia, complaciente con los Estados miembros de un modo que no se apoya en argumentos muy consistentes [caso D (C-376/03), Schempp (C-403/03), Marks & Spencer (C-446/03), Scorpio (C-290/04), Kerckhaert-Morres (C-513/04), ACT Group Litigation(C-374/04)]. En ocasiones, como en Cadbury-Schwepps (C-196/04) o Denkavit international (C-170/05) parecían avanzar hacia una posición equilibrada y con fundamentos dogmáticos más sólidos. Sin embargo, el quiebro definitivo se produjo con las Sentencias Block (C-67/08), Damseaux (C-128/08) y, desde una perspectiva distinta, X-Holding (C-337/08), National Grid Indus (C-371/10) y N Luxembourg 1, X, C y Z Denmark, (asuntos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16).

En realidad la jurisprudencia nunca ha constituido una auténtica vía de armonización, pues el tribunal no formula auténticas reglas de aproximación de las legislaciones, ni es su función, sino que se limita a condenar las fórmulas que considera discriminatorias. Los Estados miembros disponen de dos vías para eliminar la discriminación: extender a los no residentes las «ventajas» previstas para los residentes, o bien endurecer las normas aplicables a sus residentes, como sucedió en Alemania tras la Sentencia Lankhorst-Hohorst (C-324/00).

Como es bien conocido, el principio de no discriminación en el ámbito comunitario adopta unos perfiles mucho más rígidos que los contemplados en los Convenios de doble imposición, pensemos en el tratamiento de los no residentes o en las respectivas cláusulas de no discriminación. Así pues, resulta necesario examinar el valor que el TJUE atribuye a dichos convenios y la posible incompatibilidad de sus preceptos con el Derecho de la UE. Aunque la jurisprudencia no lo señale expresamente, se observa una cierta evolución, no carente de vacilaciones.

Aparentemente el hilo conductor radica en que los convenios se contemplan por el TJUE, como un elemento que:

- Permite determinar si una situación restringe [Saint Gobain (C-307/97), Georges Erny, C-172/11, Halley, C-132/10, apdo. 37], o no [Gilly (C-336/96)] las libertades comunitarias.
- Permite considerar como comparables situaciones que aparentemente no lo son [Asscher (C-107/94), Gerritse (C-234/01), CLT-UFA (C-253/03), ACT Group Litigation (C-374/04)] o viceversa [D (C-376/03)]. En ocasiones el Tribunal rechaza las alegaciones de los Estados miembros según las cuales la existencia de convenios convertía las situaciones en comparables (Santander Asset Management, C-338/11 a C-347/11, apdos. 33 y ss.) o eliminaba la restricción (Comisión v. Alemania, C-284/09, apdo. 70 y Comisión v. Finlandia, C-342/10, apdo. 34).

El Tribunal precisa que "a partir del momento en que un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al impuesto sobre la renta no sólo a las sociedades residentes sino también a las sociedades no residentes por las rentas que perciben de una sociedad residente, la situación de las mencionadas sociedades no residentes se asemeja a la de las sociedades residentes" (Comisión v. Bélgica, C-387/11, apdo. 49).

En ocasiones, la inexistencia de convenios con cláusulas de intercambio de información permite restringir las libertades para asegurar el control fiscal (Rimbaud, C-72/09 y, obiter dicta, Comisión v. España C-269/09, apdo. 24). Sin embargo, en otros casos el Tribunal no considera probado que tales restricciones estén justificadas (Santander Asset Management, C-338/11 a C-347/11, apdos. 54 y ss. y Comisión v. España, C-127/12, apdo. 83).

El Tribunal también ha señalado que, en ocasiones, la existencia de un convenio impide aplicar el principio de coherencia como límite a las libertades comunitarias porque la «coherencia» ha quedado ya salvaguardada mediante el acuerdo internacional [Wielocks (C-80/94), X e Y-II (C-346/00), Ritter-Coulais (C-152/03)].

No obstante, hay casos en que las disposiciones del Convenio de doble imposición se consideran directamente contrarias a las libertades europeas. Así ha sucedido con De Groot (C-385/00) y –fuera del ámbito fiscal– con el grupo de Sentencias Open Skies (C-466-471/98), cuya doctrina parecía aplicarse a las cláusulas de limitación de beneficios, hasta que dicha posibilidad ha sido rechazada en el caso ACT Group Litigation (C-374-04). Por último, encontramos otro grupo de sentencias [Schumacker (C-279/93), Gilly (C-336/96), Gschwind (C-371/97)] que parece atribuir al Modelo de Convenio de la OCDE un cierto valor normativo asumido por el Derecho de la UE.

26.2 Los Convenios de doble imposición como fuente de principios jurídicos aplicables por el Tribunal

1. *Como invocación* obiter dicta*:* En algunas sentencias el TJUE ha invocado indirectamente los Convenios de doble imposición como fuente de principios jurídicos –respecto al reparto de competencias entre los Estados miembros– ante la falta de armonización comunitaria. En la mayoría de los casos se trata de una invocación genérica de la que el Tribunal se separa en el caso concreto [avoir fiscal (C-270/83); Schumacker (C-279/93); Lankhorst-Hohorst (C-324/2000)]. Sin embargo, en otros supuestos el tribunal se apoya sustancialmente en los principios del Derecho internacional plasmados en el MCOCDE para fundar su razonamiento.

2. *Invocación para negar que se haya producido una lesión de las libertades fundamentales*: Encontramos un buen ejemplo en el caso Gilly (C-336/96). La señora Gilly, de doble nacionalidad, francesa y alemana, residía en Francia, junto a su esposo, y trabajaba en una escuela pública en Alemania. Con arreglo al Convenio de doble imposición, su condición de funcionaria pública y su nacionalidad determinaban que el sueldo tributase en Alemania por obligación real y en Francia por obligación personal, con el inconveniente de que el convenio solo obligaba a aplicar en Francia una de las partes de cuota correspondiente a la renta obtenida en el extranjero (exención modificada), insuficiente para eliminar la doble imposición.

El tribunal considera que la libertad de circulación de los trabajadores no se opone a las normas del CDI franco-alemán. Estas «establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según trabajen en el

sector privado o en el sector público y, cuando trabajan en el sector público, *según tengan o no la nacionalidad del Estado al que pertenece la Administración en la que prestan sus servicios* (cursiva nuestra) y, por otra parte, para el personal docente según su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no».

Según añade el tribunal, «no puede considerarse que las diferencias establecidas por tales disposiciones, aun cuando la relativa a las retribuciones públicas se base en la nacionalidad, constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 48 del tratado. Efectivamente, *al no existir medidas de unificación o de armonización a nivel comunitario, en particular al amparo del segundo guión del artículo 220 del tratado, dichas diferencias derivan de la competencia atribuida a las partes contratantes para fijar los criterios de reparto entre ellas de su poder tributario, con el fin de suprimir las dobles imposiciones» (cursiva nuestra).*

Además, según la sentencia, «el artículo 48 del tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero» como el establecido por el CDI franco-alemán. Pues «la única finalidad de semejante disposición es evitar que se graven los mismos rendimientos en cada uno de los dos Estados que son parte del Convenio. No es garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le someta en el otro. Pues bien, está acreditado que las consecuencias desfavorables que puede provocar, en determinadas situaciones, el mecanismo de la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, establecido mediante un Convenio bilateral y tal como se aplica en el marco del sistema fiscal del Estado de residencia, derivan principalmente de las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros de que se trata, cuya fijación es competencia de los Estados miembros al no existir una normativa comunitaria en la materia».

En definitiva, el Tribunal está admitiendo que, ante la falta de armonización comunitaria en determinado sector de la imposición directa, es el correspondiente CDI la norma que determina libremente el reparto de competencias entre los Estados miembros. Las «desventajas» que deriven del convenio para determinadas personas –por ejemplo, en virtud de su nacionalidad– no se consideran restricciones discriminatorias, pues son un mero problema de «reparto» del poder tributario o, si se prefiere, un efecto reflejo de que el nivel impositivo de los diversos Estados miembros no se encuentre armonizado.

Por otra parte, el tribunal afirma que el antiguo artículo 220 del TCE 9 (actualmente derogado por el Tratado de Lisboa) no tenía por objeto establecer una norma jurídica operativa como tal, sino que se limitaba a trazar el marco de una negociación que los Estados miembros entablarán entre sí *«en tanto sea necesario»*. Por lo que se refiere a su segundo guion, se limitaba a señalar como objetivo de dicha negociación la posible supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad (apdo. 15).

Según el tribunal, «aun cuando la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad figura así entre los objetivos del tratado, del texto de esta disposición se desprende que esta no puede como tal conferir a los particulares unos derechos que estos puedan invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales» (apdo. 16).

Por consiguiente –concluye la sentencia– el segundo guion del artículo 220 del tratado carece de efecto directo. Como hemos señalado, este objetivo expreso de supresión de la doble imposición ha desaparecido con el Tratado de Lisboa. Curiosamente, según se desprende de los antecedentes doctrinales, la desaparición no responde a la renuncia de alcanzar el objetivo, sino más bien a las reticencias de la Comisión ante un precepto que –paradójicamente– venía siendo invocado por los Estados miembros como un obstáculo a la competencia de las Instituciones comunitarias para la celebración de tratados internacionales en el ámbito fiscal.

En el caso Gschwid (C-391/97) se analiza la situación de un matrimonio holandés que residía en Holanda. La esposa obtenía rendimientos del trabajo en Holanda, mientras que el marido desarrollaba un trabajo en Alemania por el que obtenía el 58 por 100 de los rendimientos familiares. Con arreglo a la ley alemana el esposo tributaba en Alemania por obligación personal, pero sin poder acogerse al *splitting* por no obtener en Alemania el 90 por 100 de los ingresos globales.

La Comisión alegó la propia existencia del convenio como circunstancia que no justificaba la diferencia de trato: «puesto que el Estado de residencia, en este caso el Reino de los Países Bajos, ha renunciado, en virtud de un CDI, a gravar los rendimientos del trabajo del demandante del litigio principal, solo el Estado de empleo puede tomar en consideración la situación personal y familiar del demandante. Además, un sujeto pasivo solo optaría por el régimen de *splitting* en el Estado en el que se grave al cónyuge que obtiene los rendimientos más elevados, ya que solo de este modo dicho régimen permi- tiría disminuir la cuota del impuesto atenuando la progresividad del baremo. En consecuencia, la aplicación del *splitting* no podría conducir a una doble desgravación fiscal en consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo, a la vez, en el Estado de residencia y en el Estado de empleo. La Comisión añade que la situación controvertida en el litigio principal es objetivamente comparable a la de una pareja que reside en Alemania, cuando uno de los cónyuges obtiene, en otro Estado miembro, rendimientos del trabajo exentos del impuesto alemán en virtud de un CDI, a la que no obstante el legislador alemán concede el beneficio del *splitting*» (apdo. 18).

En cambio, el tribunal afirma que «la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el MCOCDE en materia de doble imposición, a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería» (apdo. 24). «Así es que, por lo que se refiere a una pareja casada que reside en los Países Bajos, cuando uno de los cónyuges trabaja en Alemania, si bien con arreglo al artículo 10, apartado 1, del Convenio, este último Estado es el único competente para gravar los rendimientos del trabajo obtenidos en su territorio, el Reino de los Países Bajos, como Estado de residencia, puede incluir en la base imponible, con arreglo al artículo 20, apartado 3, del Convenio, los ingresos imponibles en Alemania, deduciendo del impuesto así calculado la parte de este que corresponde a los ingresos imponibles en Alemania. A la inversa, con arreglo al artículo 20, apartado 2, del Convenio, si el Estado de residencia es la República Federal de Alemania, este calcula la cuota del impuesto que grava los ingresos imponibles en Alemania al tipo aplicable a la renta

global del sujeto pasivo, excluyendo de la base de imposición los ingresos imponibles en los Países Bajos» (apdo. 25).

El Tribunal añade que «en el caso de autos, habida cuenta de que aproximadamente el 42 por 100 de los ingresos mundiales del matrimonio Gschwind se obtiene en su Estado de residencia, este puede tener en cuenta la situación personal y familiar del señor Gschwind según las modalidades establecidas en la legislación de este Estado, puesto que la base imponible en el mismo es suficiente para permitir que se tome en consideración» (apdo. 29). «En estas circunstancias, no se ha demostrado que, al aplicar disposiciones tributarias como las controvertidas en el litigio principal, una pareja casada no residente, de la que uno de los cónyuges trabaja en el Estado de imposición considerado y cuya situación personal y familiar puede ser tenida en cuenta por la Administración tributaria del Estado de residencia, debido a la existencia de una base imponible suficiente en este Estado, se halle en una situación comparable a la de una pareja casada residente, aun cuando uno de los cónyuges trabaje en otro Estado miembro» (apdo. 30).

En cuanto al argumento de la Comisión según el cual, a efectos de la verificación de los límites de ingresos, no es coherente tener en cuenta los rendimientos de ambos cónyuges ya que el método de *splitting* se aplica únicamente a los rendimientos del sujeto pasivo no residente, basta señalar que, aunque el sujeto pasivo del Estado de empleo sea el individuo y no la pareja, un método de cálculo del tipo de gravamen como el del *splitting* se basa, por naturaleza, en la consideración de los ingresos de cada uno de los cónyuges (apdo. 31).

A nuestro juicio, el Tribunal no responde adecuadamente al argumento de la Comisión: el criterio de reparto de competencias previsto en el convenio hace imposible que el Estado de residencia utilice un método semejante al *splitting* para tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente, por lo que este queda en peor situación que un residente en Alemania casado con un no residente en las mismas cirunstancias económicas. Cuestión distinta es que este tipo de «discriminaciones» sea imposible de resolver adecuadamente sin medidas armonizadoras que aproximen las le gislaciones de los Estados miembros en cuanto al tratamiento fiscal de las circunstancias personales y familiares.

3. *Invocación para negar que se justifique una restricción de las libertades fundamentales*. La línea argumental de Wielocks (C-80/1994, 11 de agosto de 1995) se asemeja a la utilizada en Gilly y en Gschwind, aunque el tribunal llegue a conclusiones muy distintas: el principio de reciprocidad previsto en los tratados impide que los Estados miembros aleguen la «coherencia fiscal» de sus sistemas tributarios para justificar una restricción de las libertades comunitarias, puesto que la exigencia de coherencia se agota en los tér- minos pactados por los propios Estados en el CDI.

Según el Tribunal, «como resultado de los CDI que, como el anteriormente mencionado, siguen el Modelo del Convenio tipo de la OCDE, el Estado grava todas las pensioes percibidas por los residentes en su territorio, sea cual sea el Estado donde se hayan abonado las cotizaciones, pero, por el contrario, renuncia a gravar las pensiones percibidas en el extranjero, aunque se deriven de cotizaciones abonadas en su territorio, que ha considerado deducibles. Por tanto, la coherencia

fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes (apdo. 24). Por estar garantizada la coherencia fiscal sobre la base de un Convenio bilateral celebrado con otro Estado miembro, dicho principio no puede invocarse para justificar la denegación de una deducción como la que es objeto de debate» (apdo. 25).

A juicio del Tribunal, el convenio es la norma que garantiza una «coherencia fiscal» basada en la reciprocidad, de modo que no puede alegarse una «coherencia fiscal de hecho» (la justificación de que las cotizaciones extranjeras no sean deducibles está en la falta de gravamen de las correspondientes pensiones). En definitiva, el Convenio parece invocarse como fuente de principios aplicables por el tribunal. Sin embargo, se trata más bien de un dato de hecho que permite tener en cuenta cuál es el diseño de la fiscalidad internacional que ha trazado cada uno de los Estados contratantes, para delimitar así las fronteras de su «coherencia fiscal». Este es el camino que sigue el Tribunal, con diversos matices, en X e Y-II (C-346/2000) y Ritter-Coulais (C-152/2003

Sin embargo, tener en cuenta la «coherencia» interna del convenio es un camino peligroso, pues, en último término implicaría que la reciprocidad del convenio podría tomarse como una causa de justificación de los tratamientos discriminatorios –lo que venía siendo rechazado por el tribunal, desde avoir fiscal (C-270/1983)– o bien entender que el equilibrio del convenio en su conjunto hace que las situaciones por él cubiertas no sean comparables con las de otros sujetos. Esta última ha sido la polémica conclusión a que ha llegado el tribunal en el caso D para negar la existencia de una cláusula de nación más favorecida, reiterada después, con matices, en ACT Group Litigation (C-374/2004).

4. *La invocación de los convenios "interesada"*. Da la impresión de que la jurisprudencia comunitaria invoca los CDI (o, alternativamente, rehuye analizar sus consecuencias) de modo «interesado» para llegar a un resultado querido de antemano. En Wielocks (C-80/1994) se trataba de «neutralizar» el principio de coherencia como construcción jurisprudencial, limitando así los «excesos» de Bachmann (C-200/1990), que permitía restringir las libertades comunitarias para salvaguardar los sistemas tributarios nacionales. En Gilly (C-336/1996) se observa una reacción contraria, que pretende matizar las consecuencias para los Estados miembros derivadas de la decidida defensa de las libertades comunitarias por la doctrina Schumacker (C-279/1993). Lo mismo sucede con el caso D, que –sin admitir un cambio de doctrina– parece querer reparar los inconvenientes de un caso muy semejante –Wallentin (C-169/2003)– que el Abogado General Ruiz-Jarabo invocaba como claro precedente.

5. *Contradicción con la jurisprudencia «tradicional»*. La argumentación del Tribunal en algunas de estas sentencias parece estar en contradicción con la doctrina formulada en la sentencia avoir fiscal (Comisión *v*. Francia, 270/1983). En tal ocasión el Tribunal afirmó que los derechos correspondientes a la libertad de establecimiento (antiguo art. 52) «son incondicionales y un Estado miembro no puede

subordinar su aplicación al contenido de un tratado con otro Estado miembro. De modo particular, tal artículo no permite que dichos derechos se sometan a la condición de reciprocidad exigida con el fin de obtener ventajas semejantes en otro Estado miembro» (apdo. 26). El tribunal también señaló que la falta de armonización fiscal no justifica la diferencia de trato (apdo. 23).

Los razonamientos de avoir fiscal se encuentran en otras sentencias. Así, aunque en Schumacker se señala *obiter dicta* que «la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el MCOCDE ([...] versión de 29 de abril de 2000), a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería» (apdo. 45). Por consiguiente, en principio, las situaciones de residentes y no residentes no serían comparables. Sin embargo, en el caso concreto el tribunal considera que las situaciones son comparables –es decir, ignora los principios del Derecho convencional– y concluye que la diferencia de trato resulta inadmisible.

Resulta especialmente significativo el caso De Groot (C-385/2000). El tribunal reconoce que «el Derecho tributario internacional, y concretamente el MCOCDE en materia de doble imposición, admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al contribuyente de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar», pues «es el lugar donde más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de este tipo de contribuyentes, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate» (apdo. 98).

También admite que «el Estado de residencia puede verse liberado, mediante un convenio, de su obligación de tomar en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en el extranjero» (apdo. 99), pero concluye que «los mecanismos utilizados para eliminar la doble imposición o los sistemas tributarios nacionales que la eliminan o la atenúan deben garantizar a los contribuyentes de los Estados considerados que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados se hayan repartido entre ellos tal obligación, ya que en caso contrario se crearía una desigualdad de trato incompatible con las disposiciones del tratado sobre la libre circulación de los trabajadores, que no se debería en modo alguno a las disparidades existentes entre las legislaciones tributarias nacionales» (apdo. 101). La consecuencia de De Groot es que el Estado de la residencia tiene la obligación de soportar íntegramente la deducción de las pensiones por alimentos pagadas en otros Estados miembros sin que la reciprocidad del convenio le permita eludir esta obligación. Esta conclusión ha sido reiterada en el caso Beker C-168/11, apdos. 46 y ss.

La doctrina ha entendido que el sometimiento a los criterios internacionalmente aceptados que se reflejan en el Modelo de Convenio de la OCDE basta para garantizar que no se que- brantan las libertades comunitarias. Así, mientras que en Gilly el convenio responde al modelo y es confirmado por el Tribunal, en De Groot

se utiliza una cláusula ajena al modelo y el Tribunal entiende que se quebrantan las libertades comunitarias.

Sin embargo, el Tribunal tampoco es consistente en esta línea. La Sentencia Bouanich (C-265/2004) puso de relieve que no sucede necesariamente así en un caso relativo a determinadas medidas para evitar la elusión. Se trata de un planteamiento que ya se apuntaba muy tímidamente en Lankhorst-Hohorst (C-324/2000), pues aunque el tribunal invocó el artículo 9 del MCOCDE como posible apoyo para el establecimiento de cláusulas antiabuso frente a empresas asociadas, esto no le impidió considerar que la norma alemana de subcapitalización resultaba contraria al ordenamiento comunitario.

Estas aparentes contradicciones pueden interpretarse de modos diversos. Por una parte, cabría pensar que en el ámbito de la mera distribución del poder tributario –Gilly, Geschwind– la propia naturaleza de las cosas excluye un conflicto con el Derecho comunitario, a diferencia de lo que sucede con las normas sobre ejecución del poder tributario, como pueden ser las que definen una cláusula antiabuso.

Otra explicación estaría en entender que el Tribunal realiza una ponderación interna de bienes jurídicos, que, sin embargo, por razones pragmáticas no se expresa en sus sentencias. Según esta tesis el Tribunal se muestra reacio a declarar contrario al Derecho de la UE un precepto inspirado en el Modelo de Convenio, porque ello afectaría a la generalidad de los convenios firmados por los Estados miembros, causando una situación más perniciosa para el mercado interior. Es muy probable que el TJUE tenga en cuenta esta consideración, pero en la medida en que no se refleja expresamente en las sentencias, el argumento de la ponderación de bienes jurídicos –control de proporcionalidad– corre el riesgo de diluirse en una valoración política que no debería hacer el Tribunal.

A nuestro juicio, los convenios solo han sido invocados como fuente de principios jurídicos aplicables por el tribunal como argumento colateral (avoir fiscal, Schumacker, De Groot), aunque a veces las sentencias se hayan apoyado en estos vagos argumentos para encubrir un fallo contradictorio con la jurisprudencia anterior sin admitir expresa- mente un cambio de criterio.

26.3 Los Convenios para evitar la doble imposición internacional como elemento para analizar la situación controvertida

1. *Como elemento para determinar si existe una restricción de las libertades*. En la mayoría de las sentencias, los convenios se utilizan como elemento para determinar si existe una situación que restringe las libertades europeas. Esto sucede si el convenio prevé eliminar la doble imposición de las sociedades residentes y no de los establecimientos permanentes en el Estado miembro contratante con un tercer Estado. Se trata del asunto Saint Gobain (C-307/1997). Como el Tribunal da por supuesto, que la situación de una sociedad residente y un establecimiento permanente es plenamente comparable, concluye que la diferencia de trato constituye una restricción contraria a la libertad de establecimiento. El principio de reciprocidad, que se incluye en los Convenios de doble imposición internacional, no

puede justificar la diferencia de trato. Ahora bien, esto no supone que el convenio sea contrario a las libertades europeas, pues este no impide que se aplique el mismo trato a los establecimientos permanentes de otros Estados miembros.

Según señala la sentencia, «el Gobierno alemán invocó (...) el hecho de que la celebración de convenios bilaterales con un país tercero no forma parte del ámbito de competencia comunitario. En su opinión, la tributación de las rentas y de los beneficios es competencia de los Estados miembros, que gozan por lo tanto de libertad para celebrar con países terceros convenios bilaterales en materia de doble imposición. Al no existir armonización comunitaria en este ámbito, la cuestión de si procede, en materia de divi- dendos, conceder a EP el *internationales Schachtelprivileg* en el marco de un convenio fiscal celebrado con un país tercero no depende del Derecho comunitario. Extender las ventajas fiscales previstas en los convenios celebrados con países terceros a otras situaciones no es compatible con el reparto de competencias que se deriva del Derecho comunitario» (apdo. 55).

El Tribunal entiende que «al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, en particular al amparo del artículo 220, segundo guión, del TCE [actualmente derogado], los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véase, en este sentido, la Sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/1996, Rec. p. I-2793, apdos. 24 y 30)» (apdo. 57). «Por lo que se refiere al ejercicio del poder tributario repartido de esta manera, los Estados miembros no pueden, sin embargo, dejar de cumplir las normas comunitarias. En efecto, de la jurisprudencia reiterada del tribunal de justicia se desprende que, si bien es cierto que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (véase la sentencia ICI, antes citada, apartado 19, y la jurisprudencia citada)» (apdo. 58).

«En el presente caso –concluye el tribunal– al tratarse de un CDI celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional impone al Estado miembro parte en dicho convenio conceder a los EP de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio» (apdo. 59). «Como señaló el Abogado General en el punto 81 de sus conclusiones, las obligaciones que el Derecho comunitario impone a la República Federal de Alemania en absoluto ponen en peligro aquellas que resultan de sus compromisos con los EEUU de América o la Confederación Suiza. El equilibrio y la reciprocidad de los convenios celebrados por la República Federal de Alemania con estos dos países no se verían afectados por una extensión, decidida de forma unilateral por la República Federal de Alemania, de los beneficiarios, en Alemania, de la ventaja fiscal prevista en dichos convenios, en este caso el *internationales Schachtel-privileg* en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya que tal extensión en modo alguno menoscabaría los derechos de los países terceros parte en los convenios, y no les impondría ninguna nueva obligación» (apdo. 60).

Pese a lo que parecían sugerir los *casos D* (C-376/2003) y *Marks & Spencer* (C-446/2003), el Tribunal ha mantenido una doctrina semejante a Saint-Gobain en la Sentencia *CLT- UFA* (C-253/2003). En efecto, en ella se afirma la imposibilidad de establecer una discriminación favorable a las filiales en perjuicio de los establecimientos permanentes: «los artículos 52 y 58 del tratado se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé, para las sucursales de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, un tipo impositivo sobre los beneficios superior al aplicable a los beneficios de las filiales de sociedades de esta índole en el caso de distribución íntegra de estos últimos a la sociedad matriz». De todos modos existe una importante diferencia con Saint-Gobain: si en aquel caso el convenio era la ocasión del trato discriminatorio, en CLT-UFA el convenio pone de relieve el carácter comparable de las filiales y establecimientos permanentes en Luxemburgo de las sociedades alemanas: «tanto los beneficios que una sociedad luxemburguesa percibe de una sucursal alemana como los que percibe de una filial alemana están exentos del IS luxemburgués», de modo que el tipo reducido que Alemania concede a las filiales no se justifica para paliar la doble imposición.

En Futura (C-250/1995) el Convenio entre Francia y Luxemburgo contemplaba que los establecimientos permanentes en Luxemburgo de las sociedades francesas podían practicar la compensación de pérdidas en los mismos términos que las sociedades residentes en Luxemburgo. Ahora bien, puesto que a éstas se les exige la llevanza de su propia contabilidad (obligación a la que no están sujetos los EP, salvo que deseen compensar pérdidas de ejercicios anteriores) se produce una restricción de las libertades comunitarias (las sociedades luxemburguesas pueden compensar pérdidas con una sola contabilidad mientras que las sociedades francesas con establecimiento permanente en Luxemburgo se ven obligadas a llevar dos contabilidades). En este caso, el tratado no impide la restricción «discriminatoria» (en un sentido «global»).

Sin embargo, en otras sentencias el Tribunal no realiza el mismo análisis global. Así, en *AMID* (C-141/1999, 14 de diciembre de 2000), el tribunal estima contrario a la libertad de establecimiento que las pérdidas de una sociedad residente en Bélgica no puedan compensarse con los beneficios del establecimiento permanente en Luxemburgo, pese a que se encuentran exentos en Bélgica con arreglo al Convenio de doble imposición. A juicio del tribunal, «una sociedad belga que, sin tener establecimientos fuera de Bélgica, incurre en pérdidas en un ejercicio determinado está, a los efectos de su imposición, en una situación comparable a la de una sociedad belga que, teniendo un establecimiento en Luxemburgo, sufre pérdidas en Bélgica y efectúa beneficios en Luxemburgo en ese mismo ejercicio» (apdo. 29). En la medida en que no ha quedado probada la diferencia de situación objetiva, no cabe admitir una diferencia de trato en cuanto a la deducción de las pérdidas al calcular los ingresos imponibles de las sociedades (apdo. 30)». El tribunal argumenta de modo semejante en *Commerzbank* (C-330/1991, 13 de julio de 1993).

Encontramos otro ejemplo en la Sentencia *Lankhorst-Hohorst* (C-324/2000). Esta analiza la norma alemana antisubcapitalización que –en líneas generales– solo resultaba aplicable a los préstamos procedentes de sociedades extranjeras. Como hemos anticipado, el tribunal rechaza el argumento de los Gobiernos alemán y del

Reino Unido basado en la «coherencia fiscal» y para el que se invocaba, como argumento adicional, el artículo 9 del MCOCDE «al establecer la inclusión de beneficios a efectos fiscales cuando se celebren transacciones entre empresas asociadas en condiciones distintas de las del mercado».

En cambio –a diferencia de lo que sucede en Futura– el tribunal no examina en profundidad si la situación global derivada del convenio y de las legislaciones de ambos países implicaba una discriminación. En concreto, hubiera resultado interesante que el tribunal contemplara si se producía una discriminación en el caso de que el convenio garantizara que los intereses recalificados como dividendos en Alemania serían tratados también como dividendos en Holanda, aplicándose las medidas previstas en el propio Convenio de doble imposición internacional. Es más, hubiera sido clarificador que el tribunal hubiese examinado a fondo si la situación global del grupo Lankhorst-Hohorst resulta comparable a la situación paralela de un grupo de sociedades residentes en Alemania.

En otras sentencias el Tribunal admite que los preceptos del Convenio de doble imposición pueden eliminar las restricciones a las libertades europeas [ACT *Group Litigation* (C-375/2004), *Amurta* (C-379/2005) y *Comisión contra Italia* (C-540/2007)].

También la Sentencia Truck Center (C-282/2007), con una argumentación quizá no muy sólida, menciona los convenios como un elemento más para concluir que las situaciones relevantes no son comparables.

2. *Como elemento para determinar si existe discriminación*. En otras ocasiones, el tribunal acude a los convenios para comprobar si dos situaciones son comparables (es decir, si la restricción de las libertades resulta discriminatoria). Así, las Sentencias *Asscher* (C-21/1994) y *Gerritse* (C-234/2001) concluyen que las situaciones de un residente y un no residente son comparables a efectos de la aplicación de la tarifa progresiva en el país de la fuente siempre que el Convenio de doble imposición garantice la progresividad en el Estado de residencia. A juicio del TJUE, esto sucede cuando el convenio contempla un mecanismo equivalente a la exención con progresividad.

El TJUE utiliza un argumento semejante en CLT-UFA (C-253/2003): la situación de las filiales y establecimientos permanentes en Alemania de sociedades luxemburguesas es plenamente comparable porque en ambos casos están exentos los beneficios de origen alemán que perciba la sociedad luxemburguesa.

En Asscher se afirma que «la diferencia de trato estriba en el hecho de que se aplica un tipo de gravamen del 25 por 100 sobre el primer tramo a los no residentes que obtienen en los Países Bajos menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales, mientras que a los residentes en los Países Bajos que ejercen la misma actividad económica se les aplica, un tipo de gravamen del 13 por 100 sobre el primer tramo impositivo aunque obtengan en dicho país menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales» (apdo. 45). «Según el Gobierno neerlandés, el objetivo del tipo de gravamen superior es compensar la aplicación de la progresividad del impuesto a la que escapan determinados no residentes a causa de su obligación fiscal limitada a los rendimientos percibidos en los Países Bajos» (apdo. 46).

«A este respecto –prosigue la sentencia– debe precisarse que, en aplicación del punto 1 del apartado 2 del artículo 24 del Convenio, que sigue el modelo de los apartados 1 y 3 del artículo 23A del Convenio tipo de la OCDE (método de exención con reserva de progresividad), los ingresos obtenidos en el Estado en que el sujeto pasivo ejerce su actividad económica sin ser residente solo puede someterse a gravamen en este Estado, y quedan exentos en el Estado de resi- dencia. No obstante, este último sigue teniendo la posibilidad de computarlos para calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo, con el fin de aplicar la regla de progresividad» (apdo. 47).

«Por consiguiente, en las circunstancias del caso de autos, el hecho de ser no residente no permite eludir la aplicación de la regla de progresividad. Los dos grupos de sujetos pasivos están por tanto en una situación comparable res- pecto a dicha regla.» (apdo. 48).

«En tales circunstancias –concluye el tribunal– el hecho de aplicar a de- terminados no residentes un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discrimi- nación indirecta prohibida por el artículo 52 del tratado.»

En *Gerritse* (C-234/2001), el TJUE enjuicia «la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 por 100 a los no residentes, mientras que los residentes están suje- tos a una escala de gravamen progresiva, es necesario precisar que, como ha señalado la Comisión, los Países Bajos, en cuanto Estado de residencia, incluyen en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los rendimientos cuya imposición compete a Alemania. No obstante, tienen en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial» (apdo. 53).

«Esto significa que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del tratado (véase, por analogía, la Sentencia Asscher, apdo. 49).» (apdo. 54).

Pensamos que esta argumentación no es del todo convincente, pues los métodos de exención con progresividad –u otros equivalentes– solo garantizan la progresividad para la renta obtenida en el Estado de residencia. La renta obtenida en el Estado de la fuente no se somete a la tributación progresiva, aunque incida sobre la tributación progresiva del resto de la renta.

Resulta curioso que en algún caso aislado en el que el tribunal rechaza la comparabilidad de las situaciones (*Gschwind* C-391/1997) haya eludido abordar a fondo los argumentos de la Comisión que basaban dicha comparabilidad en las consecuencias del convenio.

No obstante, en el caso el Tribunal señala que "la denegación de la devolución pecuniaria y la diferencia de tratamiento que ello supone se explican por una diferencia objetiva de la situación. Efectivamente, por lo que respecta a la devolución pecuniaria del impuesto abonado por la sociedad que distribuye los dividendos, que es lo solicitado por Kronos, las sociedades que perciben dividendos de

origen extranjero no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades que perciben dividendos de origen nacional" (apdo. 81). "La diferencia que existe entre ambas situaciones estriba, en primer lugar, en que, como consecuencia de la firma de Convenios de doble imposición con otros Estados miembros y terceros Estados, la República Federal de Alemania ha renunciado a ejercer su potestad tributaria sobre los dividendos distribuidos por sociedades que residen en dichos Estados" (apdo. 82). "El Tribunal de Justicia tiene ya declarado que la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE, apartado 1, no puede tener como consecuencia obligar a los Estados miembros a ir más allá de la anulación del impuesto nacional sobre la renta que debe abonar el accionista en concepto de los dividendos de origen extranjero percibidos, y a devolver un importe que tiene su origen en el sistema fiscal de otro Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia Test Claimants in the FII Group Litigation, (apdo. 52), para no restringir la autonomía fiscal del primer Estado miembro mediante el ejercicio de la potestad fiscal del otro Estado miembro (véase, en particular, la sentencia Meilicke y otros, C-262/09, apdo 33 y jurisprudencia citada)" (apdo. 83).

En las sentencias *Verest y Gerards* (C-489/13), el Tribunal econsidera que "El artículo 63 TFUE (libre circulación de capitales) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que puede dar lugar, al aplicar una cláusula de progresividad incluida en un Convenio para evitar la doble imposición, a un tipo de gravamen sobre la renta más elevado por el sólo hecho de que el método de determinación de los rendimientos de los bienes inmuebles provoca que los procedentes de bienes inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro se evalúen por un importe superior a los procedentes de bienes de ese tipo situados en el primer Estado miembro. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal es el efecto de la normativa controvertida en el litigio principal" (fallo).

26.4. La lesión de las libertades fundamentales por los preceptos del Convenio de doble imposición internacional

1. *Protección de algunos convenios mediante la cláusula de salvaguardia*. El artículo 351 TFUE establece una cláusula de salvaguardia o de «intangibilidad» de los tratados celebrados por los Estados miembros antes de la entrada en vigor del TCE. Se trata de un precepto basado en los principios del Derecho internacional, que salvaguarda los compromisos previos con países terceros.

Según esta norma, «las disposiciones del presente tratado no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados con anterioridad al 1 de enero de 1958 o para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra» (apdo. 1.º). «En la medida en que tales convenios sean incompatibles con el presente tratado, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. En caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura

común» (apdo. 2.º). «En la aplicación de los convenios mencionados en el párrafo primero, los Estados miembros tendrán en cuenta el hecho de que las ventajas concedidas en el presente tratado por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de la Comunidad y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias en favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros» (apdo. 3.º).

El artículo 351 ofrece un cierto «blindaje» a los convenios internacionales que puedan entrar en colisión con las libertades fundamentales –u otros preceptos comunitarios– pero de forma limitada:

- Se refiere tan solo a los convenios celebrados antes de la creación de la Comunidad (o antes de su adhesión para los ulteriores Estados miembros).
- Aunque la letra del texto no lo mencione expresamente, el precepto solo se entiende aplicable cuando el convenio genere obligaciones ante un país tercero y no excluye la obligación de que «el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado», incluyendo la renegociación o denuncia del convenio.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el artículo 351 solo protege los intereses de los países terceros. De este modo, los Estados miembros no pueden invocar un Convenio de doble imposición anterior a su incorporación a la Comunidad para restringir las libertades fundamentales de los ciudadanos o empresas comunitarias. Como recordó el Abogado General Darmon en sus Conclusiones al asunto Saint-Gobain, el TJUE dedujo del [antiguo] artículo 234 del tratado que, desde el momento en que no se afecta a los derechos de Estados terceros, los convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del tratado entre estos y los Estados miembros no pueden invocarse con el fin de justificar restricciones en el comercio intracomunitario. Asimismo –continúan las conclusiones– un Convenio celebrado con un Estado tercero por un Estado miembro con anterioridad a su adhesión a la Comunidad no puede invocarse para justificar restricciones de la libertad de establecimiento entre Estados miembros» (apdo. 22). Debe recordarse que en el asunto Saint Gobain Alemania invocaba el Convenio de doble imposición con Estados Unidos de Norteamérica de 22 de julio de 1954 (anterior, por tanto, a la creación de la CEE, aunque en algún punto se hubieran producido modificaciones con posterioridad).

La protección del artículo 351 tampoco se extiende a los preceptos de un Convenio modificados tras la incorporación de un Estado miembro a la Unión Europea. Además, en la medida en que los preceptos que no se hayan modificado literalmente sean en realidad fruto de un nuevo acuerdo de voluntades de los Estados –posterior a la incorporación a la UE– quedarían excluidos de la protección del artículo 351.

2. *¿Es posible la lesión de las libertades fundamentales por los convenios?* La doctrina ha puesto de relieve la posible contradicción con el Derecho de la Unión

Europea de aquellos preceptos de los convenios que limiten las libertades fundamentales. Sin embargo, la jurisprudencia no se ha decidido a dar este paso. Algunas Sentencias como Kerckhaert-Morres (C-513/2004) y Columbus Container (C-298/2005) apuntaban una solución negativa eludiendo el núcleo central de la cuestión. Más tarde, la Sentencia Block afirma tajantemente la compatibilidad con el Derecho de la UE de una situación de doble imposición en el gravamen sobre sucesiones que deriva de los diversos puntos de conexión en el Estado de residencia del heredero (Alemania) y aquel otro en cuyas instituciones financieras se encontraban las cuentas bancarias del causante (España).

Aunque el Tribunal reconoce el serio perjuicio que sufre la heredera, considera que «esta desventaja fiscal se deriva del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros de que se trata de su potestad tributaria, que se caracteriza por el hecho de que uno de ellos, en concreto, la República Federal de Alemania, opta por someter los créditos de capital al impuesto de sucesiones alemán cuando el acreedor reside en dicho Estado miembro, mientras que el otro Estado miembro, a saber, el Reino de España, opta por someter ese tipo de créditos al impuesto de sucesiones español cuando el deudor está establecido en dicho Estado miembro. «Debe señalarse, a este respecto, que los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el artículo 293 CE, sirven para eliminar o atenuar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales evocada en el apartado anterior (Sentencias Kerckhaert y Morres, apartado 21, y Columbus Container Services, apartado 44)» (apdo. 29).

«Ahora bien, el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la CE. Exceptuando la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición (véanse las Sentencias, antes citadas, Kerckhaert y Morres, apartado 22, y Columbus Container Services, apartado 45)» (apdo. 30).

«De ello se deduce que, en el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero

(véase, en este sentido, la Sentencia Columbus Container Services, antes citada, apartado 51)» (apdo. 31).

A nuestro entender, esta línea jurisprudencial –consolidada en Damsaux– no parece muy acorde con algunos principios. Es cierto que los tratados de la UE no recogen criterios de distribución de competencias fiscales entre los Estados miembros y que las normas alemanas y españolas aplicables al caso no pueden considerarse discriminatorias si se contemplan aisladamente. Al mismo tiempo resulta patente la discriminación –plasmada en una restricción de la libre circulación de capitales– que sufre el contribuyente como consecuencia del carácter transfronterizo de la situación gravada. Por ello deberían distinguirse dos cuestiones: por un lado el tribunal debería reconocer el quebrantamiento del Derecho comunitario y, por otro, otorgar libertad a los Estados miembros para negociar, en un plazo razonable una modificación normativa que elimine la discriminación.

Por otra parte, debe advertirse cierta incoherencia entre esta jurisprudencia y las sentencias que admiten el reparto equilibrado del poder tributario (*balanced allocation of taxing rights*) entre los Estados miembros como causa de justificación de ciertas restricciones a las libertades europeas [Marks & Spencer (C-446/2003), Oy AA (C-231/2005), Lidl Belgium (C-414/2006), Rewe Zentralfinanz (C-347/2004), Thin Cap (C-524/2004), Aberdeen (C-303/2007), Glaxo Wellcome (C-182/08), SGI (C-311/2008), X-Holding (C-337/2008) y National Grid Indus (C-371/2010)]. Sensu contrario, si el reparto equilibrado permite restringir las libertades, la duplicidad injustificada de gravamen debería considerarse inadmisible.

En el caso Block (C-67/2008) el perjuicio para el contribuyente no venía dado por una deficiencia en el convenio, sino por la ausencia de convenio. En Damseaux (C-128/2008) el Tribunal da un paso más y concluye que «en la medida en que el Derecho de la UE, en su estado actual y en una situación como la del litigio principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de dobles imposiciones dentro de la Comunidad, el artículo 56 del CE no se opone a un convenio fiscal bilateral, como el de que se trata en el litigio principal, en virtud del cual los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser gravados en ambos Estados miembros, y que no prevé que se establezca, a cargo del Estado miembro de residencia del accionista, una obligación incondicional de evitar la doble imposición jurídica que de ello resulte».

Los aspectos esenciales de la doctrina que admite la doble imposición se reiteran en Haribo y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08 apdo. 171.

Ante esta situación, debe valorarse muy positivamente que el Tribunal recuerde, en las sentencias más recientes, que "aunque los Estados miembros tienen la libertad, en el marco de los convenios bilaterales cuyo objeto es evitar la doble imposición, de fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal ese reparto de de la competencia fiscal no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. En efecto, por lo que respecta al ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los Estados miembros están obligados a ajustarse a las normas de la Unión (véanse,

en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartados 93 y 94; de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, apartados 49 y 50, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, apartados 41 y 42)" (Bouanich, C-375/12, apdo. 84; en parecidos términos Im). La Sentencia concluye que "Los artículos 49 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE [libertad de establecimiento y libre circulación de capitales] deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro en virtud de la cual, cuando un residente de ese Estado miembro, accionista de una sociedad establecida en otro Estado miembro, percibe dividendos gravados en los dos Estados y la doble imposición se regula mediante la imputación en el Estado de residencia de un crédito fiscal de importe igual al del impuesto pagado en el Estado de la sociedad que los distribuye, un mecanismo de limitación de diversos impuestos directos a un determinado porcentaje máximo de los rendimientos percibidos durante un año no tiene en cuenta el impuesto pagado en el Estado de la sociedad distribuidora o sólo lo hace parcialmente".

En parecidos términos –el reparto de las potestades tributarias en los convenios no justifica el quebrantamiento de las libertades- se pronuncia Imfeld, C-303-12, según la cual "el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de la normativa fiscal de un Estado miembro, como la discutida en el contencioso principal, cuyo efecto es privar a una pareja residente en ese Estado, y que percibe rendimientos a la vez en dicho Estado y en otro Estado miembro, del beneficio efectivo de una ventaja fiscal determinada, a causa de sus modalidades de imputación, siendo así que esa pareja se habría beneficiado de ella si el cónyuge que obtiene mayores rendimientos no percibiera la totalidad de éstos en otro Estado miembro".

También debemos valorar positivamente la argumentación del Tribunal en Comisión v. Bélgica C-296/12: "cuando un contribuyente, que ha suscrito un contrato de ahorro-pensión con una entidad financiera establecida en Bélgica, disfruta de una reducción impositiva sobre las aportaciones pagadas en el marco de dicho ahorro-pensión y, posteriormente, antes del devengo de las rentas de éste, traslada su residencia a otro Estado miembro, el Reino de Bélgica queda privado de la posibilidad de gravar dichas rentas, al menos cuando ha firmado un convenio para evitar la doble imposición con el Estado miembro al que el interesado haya trasladado su residencia que establezca que las pensiones y las demás remuneraciones similares sólo se gravan en el Estado de residencia del beneficiario de las mismas (véase, en ese sentido, la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 72)" (apdo 38).

Por el contrario –prosigue el Tribunal- el hecho de abrir un ahorro-pensión en una entidad financiera establecida en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica no es suficiente, en sí mismo, para menoscabar la coherencia del régimen controvertido. En efecto, nada impide a dicho Estado miembro ejercer su potestad tributaria sobre rentas procedentes del ahorro-pensión abonadas por una entidad financiera establecida en otro Estado miembro a un contribuyente que aún reside en Bélgica en el momento del pago de dichas rentas, como contrapartida del pago de las aportaciones para las que se concedió una reducción impositiva" (apdo. 39).

En consecuencia, concluye el Tribunal "el régimen controvertido, que deniega, de modo general, la concesión de una reducción impositiva a las aportaciones abonadas en concepto de ahorro-pensión gestionado por una entidad financiera establecida en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal" (apdo. 40).

En otra sentencia muy matizada (Argenta Spaarbank NV, C-350/11) el Tribunal considera que "el hecho de que un Estado miembro, en un convenio para evitar la doble imposición celebrado con otro Estado miembro, haya pactado que los beneficios imputables a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado miembro sean gravables únicamente en este último y que, por consiguiente, el primer Estado miembro no pueda ejercer su competencia en materia tributaria sobre los beneficios imputables a dicho establecimiento permanente, no puede justificar sistemáticamente toda negativa de concesión de una ventaja a la sociedad establecida en territorio del primer Estado miembro a la que pertenece el mencionado establecimiento permanente" (apdo. 51).

En efecto, prosigue el Tribunal, "tal negativa equivaldría a justificar un tratamiento diferenciado por el mero motivo de que una sociedad situada en un Estado miembro ha desarrollado una actividad económica transnacional que no pretende generar ingresos fiscales en beneficio de dicho Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 40, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 43)" (apdo. 52).

"En cambio –concluye la Sentencia- se desprende de la jurisprudencia que puede admitirse la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, en particular, cuando el objetivo del régimen de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse las sentencias Oy AA, antes citada, apartado 54; de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 58; de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartado 66; de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, Rec. p. I-9879, apartado 77

26.5 Recomendación a sus estados miembros sobre la política a seguir en la firma de los Convenios de Doble Imposición Internacional en lo que se refiere al abuso fiscal

La UE ha aprobado una recomendación para los Estados Miembros sobre la política a seguir en la firma de los Convenios de Doble Imposición internacional, se trata de la *Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión de 28 de Enero de 2016*, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios de doble imposición internacional.

La Comisión Europea en base a lo recogido en el art 288 y el 292 del TFUE, ejerciendo de este modo las competencias de la Unión, considera los siguientes puntos:

1. Los Convenios de doble imposición desempeñan un papel importante en el fomento de la eficiencia del comercio transfronterizo al mejorar la seguridad de los contribuyentes en sus operaciones internacionales. Al celebrar estos convenios fiscales los Estados contratantes acuerdan atribuirse recíprocamente derechos de imposición con el fin de eliminar la doble imposición e impulsar la actividad económica y el crecimiento. Los convenios fiscales no deben generar posibilidades de no imposición o de reducción de impuestos mediante la elección abusiva de los acuerdos más favorables u otras cláusula que lo único que hacen es anular el efecto de tales convenios y menoscaban los ingresos de los estados contratantes. La Comisión Europea por lo tanto presta su pleno apoyo a los esfuerzos para hacer frente a los abusos en materia de convenios fiscales.
2. En febrero de 2013 se publicó el informe "Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", y en septiembre de ese mismo año los países de la OCDE y del G20 aprobaron su plan de acción BEPS de 15 puntos para combatir tales prácticas. Como resultado, en octubre de 2015 se publicaron sendos informes finales sobre las acciones 6 (prevención de la obtención de beneficios abusivos derivados de los convenios) y 7 (prevención de la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente). Ambos informes proponen cambios en el Modelo de Convenio de la OCDE y se han incluido en el Instrumento multilateral de aplicación de los resultados de los trabajos BEPS, que tratan de modificar la red de Convenios de doble imposición internacional. En su conjunto los cambios de ambos informes deberían permitir a los países abordar sus problemas en materia de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el marco de los convenios fiscales.
3. El informe final sobre la Acción 6ª del Plan de Acción BEPS cita las prácticas abusivas en materia de convenios, y en especial la utilización abusiva de los convenios más, como un problema grave en materia de erosión de la base imponible y traslado de beneficios y propone un enfoque basado en distintos tipos de medidas contra los abusos y un cierto grado de flexibilidad para utilizarlas. Además de sugerir una aclaración en el sentido de que los convenios fiscales no tienen por objeto crear oportunidades de doble no imposición, el informe recomienda, entre otras cosas, la inclusión en el instrumento multilateral de una norma general contra las prácticas abusivas, sobre la base de un "*principal purpose test*" de las operaciones o contratos.
4. El informe final sobre la Acción 7ª del Plan de Acción BEPS distingue en particular los contratos de comisionistas y la explotación indebida de las excepciones específicas aplicables a la definición de establecimiento permanente, como la estrategia más común para eludir artificialmente la presencia en forma de establecimiento permanente. Generalmente, los contratos de comisionistas se aprovechan del enfoque relativamente formal del actual artículo 5, apartado 5, del Modelo de Convenio de la OCDE por lo que respecta a la celebración de contratos de compraventa. Las excepciones espe-

cíficas a la definición de establecimiento permanente aplicables a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, además de ser vulnerables a los abusos a través de estrategias basadas en la fragmentación de las actividades, no son adecuadas para hacer frente a los modelos de negocio de la economía digital. Por consiguiente, el informe propone cambios en el art 5 de dicho Modelo, para hacerlo más sólido frente a estructuras artificiales que pretendan evitar su aplicación.

5. Para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que los Estados miembros puedan aplicar unos sistemas fiscales eficaces y evitar una elusión indebida de sus bases imponibles con motivo de la no imposición involuntaria y los abusos, y que las soluciones adoptadas para proteger sus bases imponibles no generen desequilibrios y falseamientos indebidos del mercado.
6. También resulta vital que las medidas adoptadas por los estados miembros a fin de aplicar los compromisos que hayan asumido para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios estén en consonancia con las normas aceptadas en toda la unión a fin de garantizar la seguridad jurídica tanto para los sujetos pasivos como para administraciones fiscales.
7. En aras de garantizar el cumplimiento de la legislación de la UE, la norma general contra las prácticas abusivas basada en una prueba del objetivo principal, tal como se propone en el informe final sobre la acción sexta, debe estar en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal de justicia de la UE, en lo que respecta al abuso de derecho.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la Comisión Europea adoptó las siguientes recomendaciones:

a. El objetivo y el ámbito de la aplicación es que la Recomendación se refiere a la aplicación por parte de los estados miembros de la Unión Europea de medidas contra el abuso en contra de los convenios de doble imposición internacional.
b. En segundo lugar la norma general contra la evasión fiscal basada en una prueba del objetivo principal –*principal purpose test*-, que consiste que en el caso de que los Estados Miembros, en los convenios de doble imposición internacional celebrados entre si o con terceros países, incorporen una prueba del objetivo principal basada en una norma general contra la evasión fiscal en aplicación de la plantilla facilitada en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y se invitan a los estados a que incluyan en ella la siguiente modificación: "*Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente Convenio con respecto a ningún ingreso o capital si se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales de cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se demuestre que refleja una actividad económica auténtica o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso*

será conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente convenio."

c. Se define el concepto de establecimiento permanente, y se invita a los estados miembros en los convenios fiscales celebrados entre si o con terceros países, apliquen y utilicen las nuevas disposiciones propuestas del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, a fin de combatir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente establecida en el informe final sobre la medida 7 del Plan de Acción BEPS - lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
d. El seguimiento que se lleva a cabo es de el siguiente: los Estados miembros deberán informar a la Comisión sobre las medidas adoptadas para dar cumplimiento a la presente Recomendación, así como sobre cualquier recomendación sobre dichas medidas. Además, la Comisión publicará un informe sobre la aplicación de la Recomendación en un plazo de tres años a partir de su adopción.

27

La Directiva 2011/16/UE sobre asistencia y cooperación administrativa como motor de la transparencia fiscal en la UE

27.1 Antecedentes

Quizás uno de los primeros instrumentos de carácter multilateral dedicado al intercambio de información fiscal entre Estados es la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. Esta Directiva era el resultado de la preocupación de los Estados de la Comunidad Económica Europea (en adelante CEE, UE a partir de 1992), por el aumento de la evasión y el fraude fiscal, mediante la cual se pretendía implementar la resolución del Consejo sobre el combate del fraude y evasión fiscal internacional del 10 de febrero de 1975 (JOC C35, del 14/02/75), así como el Programa para la Imposición de 1975.

Así pues, la Directiva se encargaba de establecer un ámbito mínimo de asistencia mutua, delimitando un marco general que posibilitaba a los Estados la extensión de su alcance, ya sea unilateralmente o mediante acuerdos bilaterales o multilaterales, que podían afectar a toda la UE o parte de ella. Por tanto, la Directiva (Art. 11) establecía que su aplicación no excluía las obligaciones más amplias que se encontrasen previstas en otros actos jurídicos, como en el caso de aquellos países firmantes de la Convención Nórdica sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal o el Convenio de Asistencia Administrativa en Materia Tributaria elaborado por la OCDE y el Consejo de Europa, que adoptan medidas que iban más allá del mero intercambio de información, como la asistencia administrativa en la recaudación de impuestos.

Tres son los grandes avances que implicó esta norma. En primer lugar, su carácter multilateral que permitía superar el límite impuesto por la bilateralidad de los CDIs. En segundo lugar, regulaba la cooperación administrativa en la CEE, tanto en la forma del intercambio de información como en otras formas de asistencia, caso de los controles simultáneos o de la notificación trasnacional de actos. Por último, se configuró como un medio para combatir la evasión y el fraude fiscal,

separándose completamente de la problemática de la doble imposición internacional.

El intercambio de información se ha ido modificando para responder a la necesidad de las Administraciones tributarias de hacer frente a las condiciones comerciales y económicas internacionales, a través de una mayor eficacia de la cooperación administrativa entre los Estados. En este sentido, la Directiva ha llegado a sobrepasar el alcance del MC OCDE y el MC ONU en cuanto a su ámbito de aplicación objetivo, así como en la regulación de las formas de asistencia, aunque en lo básico sigue al MC OCDE.

Para poder apreciar el continuo avance de la Directiva en el marco de la asistencia administrativa mutua, en primer lugar, analizaremos brevemente las diversas modificaciones que ha sufrido hasta el momento, para concluir con el análisis de la regulación que contiene, destacando las diferencias existentes con los Modelos antes mencionados.

a) Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (D.O. L 331 de 27/12/1979). Con ella se amplía el ámbito de aplicación para incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). Ampliación que se encuentra claramente justificada por la potencial distorsión de los movimientos de capitales y de las condiciones de la competencia que implica la aplicación del impuesto, así como su incidencia sobre la obtención de ingresos de la Comunidad.

b) Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (D. O. L 076 de 23/03/199). Donde se amplía de nuevo el ámbito objetivo, en esta ocasión para efectos de su aplicación en relación con los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y sobre las labores de tabaco.

c) Directiva 2003/93/CE, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (D.O. L 264 de 15/10/2003). Viene a redefinir el ámbito objetivo de la Directiva. Por una parte, elimina la regulación sobre el IVA, que viene a estar contenida en el Reglamento 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, donde se reúne toda la reglamentación en el ámbito de este impuesto, derogando el Reglamento 218/92. Con ello se pone fin a la dualidad procedimental existente hasta entonces entre la Directiva y este último reglamento en lo referente a la cooperación en el ámbito del IVA. Por otra parte, se amplía su ámbito de aplicación para cubrir la imposición sobre las primas de seguros contempladas en la Directiva 76/308/CEE, para proteger los intereses financieros de los Estados miembros y lograr una mayor neutralidad del mercado interior.

En cuanto al uso que se le puede dar a la información obtenida mediante la Directiva, se suprimió toda referencia a "procedimientos penales", lo cual reitera que la Directiva fue concebida como un instrumento de asistencia administrativa y no judicial. Sin embargo, en la actualidad existe tal posibilidad de utilizar los

datos para fines no estrictamente tributarios en determinadas circunstancias, como ya hemos explicado más arriba.

d) Directiva 2004/56/CE, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros (D. O. L 127 de 29/04/2004). Entre otras, destaca como una de las modificaciones más importantes la que se encuentra en el artículo 2.2, donde se suprime el supuesto de existencia de interés nacional por parte del Estado requerido para efectos de obtener la información solicitada. Así, dicha autoridad deberá recabar los datos como si actuase por cuenta propia o a petición de una autoridad del mismo Estado.

Adicionalmente, en cuanto al uso de la información intercambiada, se elimina el requisito de que el Estado transmitente otorgue su autorización para que los datos puedan hacerse públicos en audiencias o en sentencias (artículo 7). A su vez, se reformula la cláusula para limitar los supuestos en los que se puede negar el suministro de información (artículos 8.1 y 8.3). Finalmente, introduce el procedimiento de inspecciones fiscales simultáneas (artículo 8 ter), así como un procedimiento de notificaciones trasnacionales (art. 8 bis).

e) Directiva 2004/106/CE, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Se elimina del ámbito de aplicación a los impuestos especiales, para tal fin el Reglamento 2073/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, se encarga de reunir todas las disposiciones destinadas a facilitar la cooperación administrativa en materia de impuestos especiales contenidas en las Directivas 77/799/CEE y 92/12/CEE, salvo las relativas a la asistencia mutua prevista por la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas.

f) Directiva 2006/98/CE, de 20 de noviembre de 2006, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía (D.O. L 363 de 20/12/2006). Extiende la Directiva a los nuevos Estados miembros (Bulgaria y Rumanía), incluyendo los correspondientes impuestos nacionales, así como las autoridades competentes.

g) Derogación por la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 que será analizada posteriormente.

27.2 Análisis de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la Fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

La Directiva de Cooperación Administrativa (en adelante, DAC) generaliza el intercambio de información en materia tributaria entre Estados Miembros, conforme al estándar internacional desarrollado por la OCDE.

Así, de acuerdo con los artículos 1 y 2 de la Directiva, los Estados Miembros de la UE cooperarán entre sí intercambiando información que guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados Miembros en relación con "*todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado Miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre*".

No obstante, la Directiva no será de aplicación:

- Al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- A los Aranceles.
- A los Impuestos Especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación entre Estados Miembros.
- A las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

La Directiva regula tres tipos de Intercambio de Información: el intercambio previa solicitud, el intercambio automático y el intercambio espontáneo.

a) Intercambio de información previa solicitud: A petición del Estado Miembro requirente, el Estado Miembro requerido comunicará toda la información que posea o que pueda obtener a raíz de las investigaciones administrativas que deba realizar con el objeto de obtener dicha información. La información requerida deberá aportarse en el plazo más corto posible, teniendo como plazo máximo 6 meses, salvo que la información solicitada ya obre en poder de la autoridad requerida, en cuyo caso será de 2 meses.

b) Intercambio automático de información: La autoridad competente de cada Estado Miembro deberá comunicar, automáticamente, la información que posea relativa a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de Enero de 2014, en relación con las personas con domicilio en ese otro Estado Miembro, sobre las siguientes categorías de renta y patrimonio:

- Rendimientos del trabajo dependiente.
- Honorarios de director.
- Productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión.
- Pensiones, y
- Propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.

La comunicación derivada del intercambio automático se efectuará, como mínimo, una vez al año, y como máximo, seis meses después del fin del ejercicio presupuestario del Estado Miembro durante el que se recaba la información.

c) Intercambio espontáneo de información: las autoridades competentes de cada Estado Miembro deberán informar a las autoridades de otros Estados Miembros afectados, respecto de la información a la que se refiere el artículo 1 antedicho, en caso de que:

- La autoridad de un Estado Miembro tenga razones para presumir una reducción o exención anormales de impuestos en otros Estado Miembro.
- Un contribuyente obtenga, en un Estado Miembro, una reducción o exención fiscal, que produzca un aumento del impuesto o sujeción al mismo en otro Estado Miembro.
- Las operaciones entre contribuyentes de distintos Estados Miembros se efectúen a través de uno o más países, produciendo una disminución del impuesto en uno o en los dos Estados Miembros.
- La autoridad competente de un Estado Miembro tenga razones para suponer que existe una disminución el impuesto, como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas.
- En un Estado Miembro, como consecuencia de las informaciones recibidas de otro Estado Miembro, se recojan informaciones que pueden ser útiles a las autoridades competentes de los demás Estados Miembros.

Toda esta información espontánea se intercambiará, entre los Estados Miembros, de forma inmediata, y como máximo, en el plazo de un mes desde que se tuvo conocimiento de la misma.

Además de las formas de intercambio de información, la Directiva recoge "otras modalidades de Cooperación Administrativa", y las condiciones en que ésta se efectuará. A continuación nombramos las modalidades de mayor relevancia:

- Presencia en las oficinas de la Administración y participación en las investigaciones administrativas.
- Controles simultáneos.
- Notificación administrativa.
- Información de retorno; e,
- Intercambio de buenas prácticas y de experiencia.

Por último, no podemos dejar de lado el artículo 24, relativo al "Intercambio de información con terceros países". Dichas relaciones pueden ir en ambos sentidos:

- Un Estado Miembro que reciba, de un tercer país, información relativa a la aplicación interna de sus impuestos, podrá transmitirla al resto de Estados Miembros a los que la información pueda resultar de utilidad, siempre que previamente hubiere suscrito el correspondiente acuerdo con ese tercer país.
- Y, un Estado Miembro podrá facilitar, a un tercer país, la información obtenida conforme a los procedimientos recogidos en la Directiva, siempre que el tercer país se comprometa a prestar la cooperación que le sea solicitada en la obtención de pruebas respecto de la información de que se trate.

27.3 Evolución del intercambio de información en la Unión Europea

En la misma línea que las iniciativas de la OCDE, la Directiva 2011/16/UE potencia el intercambio automático de información al considerarse el medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y la lucha contra el fraude fiscal.

Esa potenciación ha supuesto la modificación de la DAC, hasta el momento, en seis ocasiones. Esto pone en valor el impulso de la UE, convirtiéndose en el espacio donde se está produciendo una aplicación más rápida e intensa de los nuevos estándares de transparencia y cooperación administrativa, como ya hemos venido describiendo en las páginas anteriores.

La situación actual se encuentra caracterizada por el intercambio automático de grandes masas de datos. Sus efectos ya se han hecho sentir de manera considerable pues han originado grandes regularizaciones de cuentas bancarias en todos los países con lo cual el efecto principal, demandado por las Administraciones tributarias, de tener identificados a todos los titulares de cuentas bancarias con saldos de cierto importe ya se ha conseguido. Los mismos efectos obtenidos en la UE, fueron conseguidos con antelación por los EEUU con FATCA.

Veamos a continuación los cambios sufridos por la Directiva 2011/16.

27.4 Directivas aprobadas

27.4.1 Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 por la que se deroga la Directiva 79/799 CEE, regula el intercambio automático de información de carácter no financiero - DAC 1

Resulta aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, exige que los Estados miembros se comuniquen automáticamente la información disponible sobre determinadas categorías de renta obtenidas por personas (físicas y entidades) con domicilio en otro Estado miembro. Se traspone a la normativa española por el RD 1021/2015 de 13 de noviembre y el fundamento legal de esta obligación de información se encuentra en los artículos 1.2 y 29 bis LGT.

Según su Exposición de Motivos, sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional. Es preciso crear instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros mediante el establecimiento de las mismas normas, derechos y obligaciones para todos ellos. Se reconoce también que la obligación de intercambio automático e incondicional de información es el medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y en la lucha contra el fraude. Para ello deberá seguirse entonces un enfoque gradual, empezando con el intercambio automático de información disponible sobre cinco categorías y revisando las disposiciones pertinentes, una vez recibido un informe de la Comisión. Así viniendo ocurriendo en la actualidad más reciente, como vamos a tener ocasión de ver.

Para que tenga éxito y sea la información fácilmente tratable es oportuno que los intercambios de información se lleven a cabo mediante formularios, formatos y canales de información normalizados. Además se emplea una plataforma común basada en la red CCN desarrollada por la UE para asegurar todas las transmisiones por vía electrónica entre las autoridades competentes.

La Directiva no se aplicará al IVA, ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros. Tampoco se aplicará a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo, o a los organismos de Derecho público de la seguridad social.

La autoridad requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información solicitada por otro Estado Miembro. La solicitud podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta. Si la autoridad requerida decidiera que no es necesario proceder a una investigación administrativa, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar tal decisión. A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro. Cuando así lo solicite específicamente la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará los documentos originales siempre y cuando las disposiciones vigentes en el Estado miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello.

El artículo 27 de la Directiva 2011/16 requiere la realización de un informe cada cinco años desde el 1 de enero de 2013 sobre la base de las informaciones enviadas por los estados miembros relativas a estadísticas y cuestionarios. El primer informe sobre la aplicación de la DAC, data del día 18 de diciembre de 2017, siendo las principales conclusiones las siguientes:

- Se constata las dificultades a la hora de utilizar de forma efectiva la información recibida y enviar la requerida: incumplimiento de los plazos de respuesta, falta de recursos y falta de procesos de identificación automática de los contribuyentes.
- Se pone el énfasis en la insuficiente calidad de los datos proporcionados.
- La evaluación de los beneficios de la DAC no puede ser realizada de forma precisa al hacerse el informe en un estadio muy primigenio de los intercambios.

El Informe no toma en consideración las modificaciones DAC2, DAC3, DAC4, DAC5 y DAC6, dado que en el momento de hacer público el informe los intercambios derivados de DAC 2 y DAC 3 habían comenzado recientemente, y los relativos a la DAC 4 no habían comenzado. Sin duda alguna, la aplicación y el funcionamiento de la Directiva ha supuesto una inversión significativa para los Estados miembros, pero también ha conllevado que se trate de uno de los más efectivos mecanismos para la cooperación administrativa. Aunque constituya un instrumento eficaz en términos disuasorios para luchar contra la evasión fiscal, la

realidad es que conseguir su efectividad es una tarea interminable. Después de la correspondiente inversión en la estructura IT y los mecanismos comunes de los Estados miembros, el próximo paso consistirá en el uso intensivo de todos los instrumentos de intercambio, el análisis y el uso de los datos recibidos y los esfuerzos en la mejora recíproca del contenido cualitativo de los datos intercambiados. En paralelo, las nuevas formas de cooperación administrativa (inspecciones simultáneas, notificaciones, etc) y la mejora del marco actual permitirán abordar la dinámica naturaleza de la evasión y elusión fiscal.

27.4.2 Directiva 2014/107/UE del Consejo sobre intercambio automático de cuentas financieras DAC 2.

Se trata de la respuesta europea a la iniciativa FATCA, y se basa en el MCAA/CRS elaborado por la OCDE. La extensión del ámbito de aplicación del intercambio automático de información más allá de las cinco categorías previstas en DAC 1, abarcando también intereses, dividendos, plusvalías derivadas de la venta de activos financieros, cualquier otra renta generada en relación con los activos mantenidos en una cuenta financiera, cualquier importe respecto del cual la entidad financiera sea el obligado o deudor, y los saldos en cuentas. Para minimizar los costes y las cargas administrativas tanto para las Administraciones tributarias, como para los operadores económicos, es fundamental velar por que la ampliación del ámbito de aplicación del intercambio automático de información dentro de la Unión esté en consonancia con la evolución de la situación a escala internacional. Con esta Directiva se amplia el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en la UE más allá de lo previsto en las disposiciones que primero se aprobaron en 2011.

La modificación de la Directiva – DAC2- se centró en tres modificaciones en esencia: en primer lugar, se modifica el artículo 8.3 para eliminar la posibilidad de que un Estado pueda manifestar su decisión de no recibir información procedente de otro Estado cuando no se supere un determinado umbral. En todo caso, un Estado sigue pudiendo optar por no recibir información alguna sobre una determinada categoría de renta. En segundo lugar, se introduce un nuevo apartado 3 bis del artículo 8 de la Directiva para extender el intercambio automático de información en lo que respecta determinados rentas o ingresos vinculados al capital mobiliario abonado o garantizado por una entidad financiera en relación con un beneficiario efectivo que sea persona física residente en otro Estado miembro. Ésta es la medida de mayor alcance jurídico y con ella se evitará que los Estados miembros invoquen la cláusula de nación más favorecida de la Directiva a la luz de los acuerdos que muchos Estados miembros han firmado con EE.UU.

Esta medida es fruto del nuevo impulso que el intercambio automático de información como instrumento eficaz de lucha contra el fraude fiscal ha supuesto tras los acuerdos que algunos Estados miembros han firmado con Estados Unidos fruto de la implementación de la norma FATCA. En el caso de España el acuerdo intergubernamental con los Estados Unidos para la mejora del cumplimiento fiscal

internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras se produjo el 14 de mayo de 2013.

La Comisión Europea ha estado promoviendo en los últimos tiempos el intercambio de información automático a nivel europeo e internacional como el estándar de transparencia más avanzado. Para evitar y asegurar la correcta aplicación de este sistema de intercambio de información evitando duplicidades, la Comisión ha promovido sus métodos y herramientas en foros internacionales y en particular en la OCDE y en el Foro Global.

Se lleva a cabo al mismo tiempo que la incorporación del estándar CRS derivado del Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras de personas físicas firmado por España, BOE 13 de agosto de 2015 modificado por BOE de 9 de septiembre de 2016. Así pues llevan un camino paralelo las dos fuentes normativas: el Acuerdo Multilateral y la Directiva comunitaria transpuesta a nuestro ordenamiento por la Disposición Adicional 22 ª de la LGT, que también constituye la base para la incorporación de FATCA, y lo previsto en el artículo 37 bis del Reglamento de aplicación de los tributos y en el Real Decreto 1021/2015 que establece la obligación de identificación de la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad de cuentas financieras y de informar en el ámbito de la asistencia mutua.

La referida Directiva es aplicable a partir de 1 de enero de 2016 a los 27 Estados miembros y, a partir de 1 de enero de 2017, a Austria. El objetivo es aplicar en el ámbito de la Unión Europea la norma internacional para el intercambio automático de información de cuentas financieras. Se pretende instaurar un intercambio automático de información financiera como medio para luchar contra el fraude y la evasión fiscal y como un estándar europeo de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal.

Las normas relativas a esta obligación se deberán interpretar conforme a los Comentarios de la OCDE al modelo de acuerdo multilateral y al Common Reporting Standard (CRS). No obstante, existen diferencias entre el modelo CRS promovido por la OCDE, y la Directiva 2014/107/UE.

Como se ha adelantado, a raíz de las negociaciones de EEUU con varios países, incluidos los EEMM, para alcanzar acuerdos bilaterales de intercambio automático de información de cuentas financieras para aplicar FATCA, la OCDE recibió del G20 el mandato de basarse en esos acuerdos para elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal de cuentas financieras.

De esta forma, nos encontramos con tres instrumentos para conseguir este objetivo de transparencia:

- Los acuerdos FATCA, las instituciones financieras remiten información al IRS si bien cinco Estados Miembros han suscrito un acuerdo para remitir esa información a través de sus respectivas Administraciones tributarias.
- La Directiva 2014/107/UE – DAC 2
- El Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes –CRS- suscrito en Berlín el día 29 de octubre de 2014.

La UE ha considerado relevante establecer una directiva que garantice un estándar común en el ámbito de la UE, con independencia de los convenios bilaterales suscritos.

Por ello, a partir de 1 de enero de 2016, se debe proceder al intercambio automático de la siguiente información contemplada en el artículo 8 bis de la Directiva:

- Nombre, domicilio, NIF, fecha de nacimiento, en el caso de personas físicas, de cada persona que sea titular de la cuenta
- Número de cuenta.
- Institución financiera
- Saldo o valor de la cuenta
- Importes brutos de intereses, dividendos y otras rentas, venta o amortización de activos financieros.

El intercambio se viene efectuando una vez al año a partir de 1 de enero de 2017, en los seis meses siguientes al cierre del ejercicio al que se refiere la información.

Así, en la apertura de una nueva cuenta se debe acreditar la residencia del titular e informarle de que dicha cuenta va a estar sometida a intercambio de información. Las cuentas cuyo valor agregado no supere los 250.000 € no tienen que ser objeto de comunicación en tanto no superen ese importe. La revisión de las cuentas preexistentes cuyo saldo o valor agregado exceda de 250.000 € ha sido concluido antes de 31 de diciembre de 2017.

Es interesante advertir que esos estándares comunes se van a aplicar aunque se trate de cuentas abiertas por residentes en territorios que no sean EEMM de la UE o países firmantes de los acuerdos de intercambio multilaterales o bilaterales de información y, por tanto, dicha información no vaya a ser objeto de intercambio, por lo que hay que distinguir de forma clara la información que ha de ser objeto de intercambio de aquella que no ha de ser objeto de intercambio.

Los anexos I y II contienen unas normas sobre diligencia debida en el tratamiento e información de cuentas financieras que refuerzan esos estándares comunes. Las Administraciones destinatarias de esa información, deberán proceder a casar e integrar esa información en sus respectivos registros e incorporarlas a sus respectivas bases de datos estableciéndose un régimen especial de infracciones y sanciones del que depende la aplicación efectiva del sistema. Una pieza clave de ese sistema es la auto-certificación que el contribuyente tiene que aportar acerca de su residencia fiscal, respecto de la cual la normativa española ha previsto una solución más flexible que la contemplada en la OCDE de abrir la cuenta sin la auto-certificación y proceder a su bloqueo si en 90 días no se ha aportado.

En nuestro ordenamiento, la Ley 34/2015 estableció un nuevo contenido a la Disposición Adicional 22 de la LGT, aunque con una técnica legislativa dudosa, por el que se obliga a las instituciones financieras a identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de determinadas cuentas financieras y suministrar información a la Administración tributaria. Asimismo, las personas están obligadas a suministrar información sobre su residencia fiscal ante las instituciones financieras, como si se tratase de una autocertificación. También se

aprueba el régimen de infracciones y sanciones, tanto para las instituciones financieras como para las personas, que puede conllevar el bloqueo de las cuentas en el plazo de 90 días si no se aporta el autocertificado desde la apertura de la cuenta.

El Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre ha establecido las siguientes obligaciones de las Instituciones Financieras:

- Identificar la residencia fiscal de las personas físicas titulares de cuentas financieras. La auto certificación de residencia se exige respecto incluso respecto de las cuentas de residentes españoles paras asegurarse de que son cuentas que no han de ser objeto de intercambio.
- Comunicar la información obtenida a la AEAT.
- Seguir los procedimientos de diligencia debida para cumplir con las obligaciones establecidas.

La Orden Ministerial 1695/2016, de 25 de octubre de 2016 aprobó el modelo 289 de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, aplicable a partir de septiembre de 2017.

Resulta interesante hacer un análisis de la DAC 2 en relación con la normativa de los derechos fundamentales y protección de datos de los contribuyentes, y en particular, al derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal, que es el área más sensible de la DAC:

- El Art. 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos (CEDH) se refiere al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.
- El Art. 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - CDFUE (2000/C 364/01), se dedica a la protección de datos de carácter personal.
- art. 16 TFUE, relativo también a la protección de datos de carácter personal.
- GPDR (Reglamento 2016/679, 27.04.2016): deroga Directiva 95/46/CE, aplicable a partir del 25 de mayo de 2018. En este Reglamento podemos encontrar los principios de tratamiento leal y legítimo de los datos y uso para fines específicos; los Derechos individuales de información, acceso, rectificación, oposición y cancelación; y las garantías de confidencialidad, seguridad del tratamiento, transparencia y protección reforzada. Si bien no resulta de aplicación a las autoridades fiscales, los procedimientos administrativos deben ser llevados a efecto siempre que sean conformes con las reglamentaciones, normas y recomendaciones de las instituciones de la Unión o de los órganos de supervisión nacionales y para garantizar la seguridad y la fiabilidad de un servicio prestado por el responsable del tratamiento, o en los casos en los que el interesado haya dado su consentimiento explícito. En cualquier caso, dicho tratamiento debe estar sujeto a las garantías apropiadas, entre las que se deben incluir la información específica al interesado y el derecho a obtener intervención humana, a expresar su punto de vista, a recibir una explicación de la decisión tomada después de tal evaluación y a impugnar la decisión.

- El artículo 13.1 e) de la Directiva 95/46 prevé una limitación de los derechos fundamentales, cuando señala que "1. los Estados miembros podrán adoptar medidas legales para limitar el alcance de las obligaciones y los derechos previstos en el apartado 1 del artículo 6, en el artículo 10, en el apartado 1 del artículo 11, y en los artículos 12 y 21 cuando tal limitación constituya una medida necesaria para la salvaguardia de: e) un interés económico y financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales".
- Art. 52 Carta de los derechos fundamentales de la UE incluye el principio de proporcionalidad en la limitación de los derechos reconocidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, cuando señala que "1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás".

Llegados a este punto debemos analizar la jurisprudencia del TJUE para ver cuál ha sido la aplicación e interpretación dada a los artículos reflejados sobre la protección de los datos fiscales, sus límites y el principio de proporcionalidad. Quizás una de las cuestiones más importantes sobre las que se ha pronunciado el TJUE ha sido la consideración de los datos fiscales como datos personales susceptibles de protección. La STJUE de 1 de octubre de 2015, Smaranda Bara y otros consideró la ilegalidad de la transmisión de los datos fiscales relativos a sus ingresos con arreglo a la Directiva 95/46, Los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a medidas nacionales, que permiten a una Administración pública de un Estado miembro transmitir datos personales de carácter fiscal (ingresos anuales del contribuyente) a otra Administración pública y el subsiguiente tratamiento de esos datos, sin que los interesados fueran informados de esa transmisión ni de ese tratamiento.

En la misma línea, se encuentra la Sentencia del TJUE de 27 de septiembre de 2017, Peter Puskar, C-73/16. En ella se indica que el artículo 7, letra e), de la Directiva 95/46 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurran todas las condiciones

a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito.

Después de analizar la normativa de protección de datos en relación con el intercambio automático de información financiera, ahora tenemos que examinar el contenido de la Directiva 2011/16 en lo que concierne a la protección de datos. Pues bien, podemos constatar el escaso contenido sobre protección de datos que se incluye en la Directiva 2011/16. Las alusiones a la protección de datos se realizan en los considerandos núms. 27 y 28 de la DAC, en un ejercicio de justificación del porqué las limitaciones al derecho de protección de datos en el área fiscal, limitaciones que entiende el legislador son necesarias y proporcionadas con vistas a la pérdida potencial de ingresos de los Estados miembros y a la crucial importancia de la información contemplada en la presente Directiva para la eficacia de la lucha contra el fraude. Como es sabido, no se trata de un cheque en blanco, sino que estas limitaciones, como se ha explicado en las Sentencias del TJUE *Smaranda y Puskar*, requieren una serie de condiciones que deben ser cumplidas.

Lamentablemente, y a pesar de las complejidades y dudas que presenta la Directiva 2011/16 en lo concerniente a la protección de datos, el Supervisor Europeo de Protección de Datos no fue consultado en la adopción de la misma. Es sabido que el SEPD tienen entre sus funciones la de asesorar a las instituciones y los organismos de la UE sobre todo lo relativo al tratamiento de los datos personales y las políticas y legislación al respecto; y, garantizar que, a la hora de tratar datos personales, las instituciones y organismos de la UE respeten el derecho a la intimidad de los ciudadanos. Posteriormente, cuando el SEPD pudo pronunciarse sobre la versión originaria de la Directiva 2011/16/UE en relación con el derecho fundamental de protección de datos personales, el SEPD llegó a la conclusión de que, en su conjunto, el sistema de intercambio de información definido en la Directiva no cumplía con los requisitos derivados de los principios de finalidad y necesidad.

Entre las pocas referencias que realiza la Directiva 2011/16 a la protección de datos hay que referirse al artículo 25 que permite a los Estados miembros limitar los derechos de información, de acceso y de publicidad de los tratamientos. Las dudas que asaltan a cualquiera que se adentre en esta argumentación resultan de si es necesario y proporcional la limitación de los derechos fundamentales a la vista de los objetivos de la DAC 2. El SEPD puso de manifiesto también la posible vulneración del principio de transparencia, que es parte del tratamiento leal y lícito de los datos personales recogido en el art. 6.1.a) de la Directiva 95/46/CE56), por cuanto ni la Directiva 2011/16, ni la nueva propuesta de reforma, contenían disposiciones que establecieran cómo debía articularse el principio de transparencia en la práctica; por ejemplo, si se comunica y cómo se comunica el intercambio de información a los interesados a largo plazo o cómo serán informados los sujetos titulares de los datos sobre el tratamiento al que tales datos serán sometidos. Por su parte, el Grupo de Trabajo del art. 29, en una carta enviada a la presidencia del G20, a la OCDE y a la Comisión y Parlamento europeos advirtió sobre la necesidad de que las injerencias en el derecho fundamental de protección de datos personales.

Pues bien, la Sentencia del TJUE de 8 de abril de 2014, as. Ac. C-293/12 y C-594/12, Digital Rights Ireland declara inválida la Directiva 2006/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2006, sobre la conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas. El objetivo era garantizar la disponibilidad de los datos generados o tratados por los proveedores con fines de prevención, investigación, detección y enjuiciamiento de delitos graves. Ahora bien, el Tribunal consideró que se trataba de una injerencia ilegítima en los derechos fundamentales a la protección de la vida privada y de los datos de carácter personal: arts. 7 y 8 CDFUE, así como una vulneración del principio de proporcionalidad previsto en el art. 52 CDFUE. Así en el apartado 54 de la STJUE *Digital Rights Ireland* se señala que "(…) la normativa de la Unión de que se trate debe establecer reglas claras y precisas que regulen el alcance y la aplicación de la medida en cuestión y establezcan unas exigencias mínimas de modo que las personas cuyos datos se hayan conservado dispongan de garantías suficientes que permitan proteger de manera eficaz sus datos de carácter personal contra los riesgos de abuso y contra cualquier acceso o utilización ilícitos respecto de tales datos (…)". Y continúa en el apartado 55 diciendo que "La necesidad de disponer de tales garantías es especialmente importante cuando los datos personales se someten a un tratamiento automático y existe un elevado riesgo de acceso ilícito a dichos datos (…)".

En conclusión, está amarada en la Ley la obtención de información adecuada, necesaria y relevante, por lo que el intercambio masivo derivado de la Directiva 2011/16/UE pone en cuestión que sea el mínimo necesario para conseguir objetivo lucha contra el fraude fiscal. Habría que ir hacia un procedimiento menos agresivo, con dos fases, la primera, se trataría de obtener información sobre su existencia; y, en la segunda, ya sí una información profunda sobre el comportamiento incumplidor.

Resulta relevante traer a colación la opinión del SEPD de 5 de noviembre de 2013 sobre la DAC 2 cuando se refiere a ella sobre la potencial vulneración del principio de transparencia, aunque se parta del tratamiento leal y lícito de los datos personales tal y como se señala literalmente en el art. 6.1.a Directiva 95/46/CE. Pues bien, el SEPD afirma que los artículos 20, 21 y 25 de la Directiva 2011/16/UE deben ser modificados por las siguientes razones: primero, hay que identificar un responsable del tratamiento, conservación da datos; y en segundo lugar, en cuanto al derecho de información *ex ante* a los titulares de los datos por parte de las instituciones financieras que no se recoge en la Directiva.

Muchas son las cuestiones que se mantienen abiertas sobre la DAC 2, y que parecen no tener respuesta desde la UE. Cuestiones ciertamente importantes en el ámbito de la protección de datos como, por ejemplo, ¿Bajo qué condiciones los derechos de acceso, rectificación y cancelación pueden limitarse por los Estados miembros? O ¿Durante cuánto tiempo pueden limitarse los derechos de acceso, rectificación y cancelación?

Cuestión al margen constituye la transmisión de una cantidad masiva de datos sin consideración sobre la necesidad y relevancia de tal información para el Estado receptor, sin duda alguna, existe una gran incertidumbre en términos de necesidad y proporcionalidad.

Como se observa la interacción entre la protección de datos y la DAC 2 da lugar a una serie de cuestiones no cerradas que deberían ser resueltas por la Comisión.

27.4.3 Directiva 2015/2376 de 8 de diciembre de 2015 sobre intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia *(tax rulings*) - DAC 3

No cabe duda que las Administraciones tributarias no se han comportado de forma leal y transparente en lo que se refiere a los grandes contribuyentes y les conceden regímenes fiscales a la carta que erosionan no solo las bases imponibles generadas en esos países sino también en otros que se ven afectados. El escándalo de los *rulings* de Luxemburgo y los numerosos casos de regímenes especiales que se han concedido en los últimos tiempos y que han salido a la luz gracias a la decidida actuación de la Comisión Europea en materia de defensa de la competencia.

Aunque los Acuerdos previos facilitan la aplicación del sistema tributario, en muchas ocasiones representan ayudas de Estado incompatibles con la Unión Europea. El antecedente de esta regulación se encuentra en el Código de Conducta de la fiscalidad empresarial. Esa incompatibilidad y la decidida lucha contra la evasión fiscal a través de la transparencia hace necesario el intercambio automático de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos sobre precios de transferencia incluidos los que se formularon, modificaron o renovaron en los cinco años anteriores a la fecha de aplicación de la Directiva y sigan siendo válidos a 1 de enero de 2014, si bien los grupos cuyo volumen de operaciones sea inferior a 40 millones de euros pueden quedar excluidos de ese intercambio automático. Asimismo se excluyen los concertados con terceros países si el CDI aplicable excluye ese intercambio. La Directiva es aplicable desde el día 1 de enero de 2017, con la retroactividad apuntada.

La finalidad de este intercambio radica en garantizar que los Estados miembros dispongan de la información necesaria para proteger sus bases imponibles e identificar a las empresas que intentan eludir el pago de la parte de impuestos que les corresponde. La información comunicada incluye los datos identificativos, el resumen del contenido, las fechas, la descripción, los criterios de valoración de los precios de transferencia y los métodos, y, por último, los Estados y personas afectados por el *ruling*.

El intercambio de información se tiene que realizar en un formulario normalizado similar al del Foro OCDE sobre Prácticas perjudiciales y no solo hay que informar a los Estados Miembros, sino también a la Comisión para que pueda supervisar y evaluar la aplicación efectiva del intercambio de información. Se trataría de crear un repertorio centralizado seguro al que pudieran acceder los Estados y la Comisión en el que se almacenaría esa información en lugar de intercambiarla por vía telemática. La Comisión deberá garantizar la confidencialidad y el uso de la información.

El intercambio se desarrolla en dos fases. En una primera, se intercambian unos datos mínimos sobre todos los acuerdos adoptados según lo previsto en la

acción 5 del Plan de Acción BEPS. En una segunda fase se intercambiaría, previa solicitud de un Estado Miembro, los correspondientes *tax rulings* o APAs unilaterales. El carácter de acuerdo transfronterizo se determina bien porque las partes intervinientes son residentes en distintos Estados miembros, incluso si son establecimientos permanentes o bien por que la transacción en sí misma tiene efectos transfronterizos. Como se puede observar, la Directiva supera el contenido de la Acción 5 del Plan de Acción BEPS.

El problema radica en que no todos los *tax rulings* van a ser necesariamente calificables de selectivos y, por tanto, las herramientas para combatir las ayudas de estado no son suficientes para combatir su uso incorrecto. Las propuestas que se han planteado desde el Plan BEPS de la OCDE y desde la Unión Europea para contrarrestar esta perversión de la utilidad de los *tax rulings* es incrementar la transparencia fiscal internacional. Ambas organizaciones han optado por potenciar el intercambio de información de estos acuerdos previos, de manera que los países afectados puedan ejecutar medidas defensivas de sus bases imponibles, y así luchar contra la evasión fiscal internacional. Por ello los mecanismos de intercambio planteados por dichas organizaciones, concretamente las aportaciones del Plan BEPS y de la Directiva (UE) 2015/2376, plantean la creación de obligaciones reales de intercambio de información a través de su inclusión en normas de Derecho positivo. Sin embargo, la Acción 5 del Plan BEPS se decanta por un intercambio espontáneo de determinados *tax rulings*, mientras que la Directiva europea ha establecido un intercambio automático de la totalidad de los acuerdos con efectos transfronterizos. El intercambio automático de *Tax Rulings* ha sido sometido recientemente a los primeros *peer review* en el marco del Foro de Prácticas Fiscales Perniciosas de la OCDE, que analiza los procedimientos de los países de la OCDE/G20, de aquellos otros países que están en el proceso de adhesión, así como los que voluntariamente hayan aceptado formar parte del marco de transparencia de la Acción 5 del Plan BEPS. Los *Tax Rulings* que ya se están intercambiando espontáneamente son de cinco tipos: aquellos que se refieran a regímenes preferenciales; APAs o cualquier otro tipo de acuerdo internacional sobre precios de transferencia, de carácter unilateral; aquellos que reduzcan los beneficios gravables; aquellos que se refieran a establecimientos permanentes; y los que afecten a operaciones vinculadas.

Según ha señalado el Informe de la Comisión Europea relativo a la aplicación de la Directiva de Cooperación Administrativa, a través del intercambio espontáneo de información se suministra la misma por un Estado miembro cuando se prevé que puede ser previsiblemente relevante para otro en la aplicación o ejecución de su normativa interna. Esta información debería haber sido efectiva ya que es seleccionada por los funcionarios de hacienda atendiendo a su experiencia y conocimiento. No obstante, parece que este intercambio no ha sido todo lo efectivo que se hubiera deseado a la vista de los casos de *Tax Rulings* y APAs transfronterizos considerados ayudas de estado. En efecto, *LuxLeaks* demostró claramente que la cooperación administrativa en esta área no ha funcionado, por lo que la Comisión Europea en 2013 propuso ampliar el intercambio automático a los *Tax Rulings y APAs* transfronterizos – DAC 3.

En lo que se refiere a los derechos de los contribuyentes, la divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales se encuentra en el centro de la incertidumbre. Repasemos las fases para determinar el momento en que puede producirse la brecha en el secreto comercial o industrial. En la primera fase, como ya se explicó, el intercambio automático de información de *Tax Rulings* y de APAs transfronterizos no debería afectar a este derecho, pues se transmite un conjunto de información básica que sólo incluye un resumen del contenido del *ruling*. Ahora bien, en la segunda fase, el intercambio de información previo requerimiento, donde se produce la solicitud del texto completo del *ruling (*de acuerdo con el Art. 17.4 DAC) si puede producirse una hipotética violación de los citados secretos, por lo que se permite denegar la cooperación si la información solicitada vulnera este derecho, para ello aunque no esté previsto, sería fundamental la participación del contribuyente afectado, con ello se permitiría una verdadera defensa del secreto comercial, industrial o profesional, porque de otra forma podría no conocer que se está efectuando el intercambio.

Como puede observarse cabe la interpretación del Estado requerido bajo la condición de pertinencia previsible. Así se decidió en la STJUE Berlioz con fecha de 16.05.2017. En dicha Sentencia se argumenta que el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la «pertinencia previsible» de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un administrado y de la medida sancionadora impuesta a este último por no atender dicha decisión. Por ello, es necesario demostrar la pertinencia previsible cuando un Estado miembro solicita copia del *ruling* firmado por otro Estado.

27.4.4 Directiva 2016/881 de 25 de mayo de 2016 sobre el intercambio de información del informe país por país - DAC 4

1. *Objeto y fin*. Las nuevas tendencias en materia de transparencia están adquiriendo cada vez mayor relevancia, poniendo el acento en la transparencia pública como elemento necesario para mejorar la lucha contra el fraude fiscal a escala internacional. Esta necesidad de fomentar la transparencia e incidir en la buena gobernanza en materia tributaria tiene como un objeto preferente la lucha contra planificaciones fiscales agresivas que tratan de eludir el pago de los impuestos de las multinacionales allí donde se han generado los beneficios. La necesidad de reaccionar frente a tales estrategias fiscales agresivas y de conseguir una mayor transparencia que permita incentivar, sobre todo, a los grupos de empresa multinacionales a pagar de forma equitativa sus impuestos en el país donde realmente obtenga sus beneficios es el fin que ha llevado a desarrollar un paso más en la estrategia de lucha contra el fraude fiscal a través de la transparencia y el intercambio automático de información en materia tributaria.

Una de las iniciativas más importantes ha sido la incorporada en la Acción 13 del plan BEPS de la OCDE y que parte de un triple enfoque que persigue en relación con la documentación de los precios de transferencia, facilitar a las Administraciones Tributarias información útil que puedan utilizar en la realización de una inspección exhaustiva sobre precios de transferencia. Para conseguir ese objetivo BEPS propone un triple nivel de documentación e información consistente en:

(i) el archivo maestro (master file), que recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del grupo multinacional;

(ii) el archivo local que se refiere específicamente a las operaciones significativas del contribuyente local, y

(iii) el informe país por país, que contiene cierta información acerca de la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con determinados indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del grupo multinacional. Es precisamente en este último aspecto en el que ponemos nuestra atención desde el momento en que es importante que la Administración Tributaria pueda obtener directamente o mediante intercambio, la información localizada más allá de las fronteras de su país.

La UE ha seguido el proyecto de la OCDE y ha aprobado una modificación de la Directiva 2011/16/UE para incorporar el intercambio automático de la información país por país, mediante la Directiva 2016/881, de 25 de mayo.

La Directiva 2016/881 mantiene el mismo objetivo declarado por la OCDE que no es otro que potenciar la transparencia de los grupos de empresas multinacionales para profundizar en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios. Si bien, la Directiva 2016/881 se ha aprobado con posterioridad al Informe final de la acción 13 BEPS, lo cierto es que esta iniciativa se debe enmarcar en el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal de 6 de diciembre de 2012, en el que la Comisión destacó la necesidad de promover enérgicamente el intercambio automático de información como la norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal para el futuro.

Esta medida debe ser completada con el análisis de otra iniciativa diferente pero con un alcance similar en cuanto al efecto buscado y que está causando una cierta crítica entre las multinacionales que operan en la Unión Europea. Se trata de la propuesta de 12 de abril de 2016 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas filiales.

La Directiva 2016/881 mantiene que la información país por país intercambiada entre Estados no se hace pública y tiene por finalidad orientar sus inspecciones y garantizar el cumplimiento. Sin embargo la propuesta de modificación de la Directiva 2013/34 complementa a la Directiva 2011/161, puesto que lo que pretende es que las empresas multinacionales hagan públicas algunas de las informaciones presentadas a las autoridades tributarias al objeto de que pueda ser accesible para cualquier ciudadano. Esta medida pretende dotar de mayor transparencia para que pueda existir un control público sobre si un determinado impuesto se paga donde se ha generado el beneficio.

Los Estados miembros, una vez aprobada esta propuesta de Directiva, exigirán a tales empresas la redacción y publicación anuales de un informe referido a la tributación del impuesto de sociedades. Y ello porque en opinión de las autoridades de la Unión Europea los ciudadanos deben poder controlar todas las actividades de un grupo cuando este disponga de varios establecimientos en la Unión Europea. Se mantiene por parte de la Comisión que: "El aumento del control público del impuesto de sociedades abonado por empresas multinacionales que desempeñan actividades en la Unión es un elemento crucial para fomentar la responsabilidad empresarial, contribuir al bienestar a través del pago de impuestos, promover una competencia fiscal más leal en la Unión a través de un debate público mejor fundamentado y restaurar la confianza de los ciudadanos en la equidad de los sistemas tributarios nacionales. Tal control público puede lograrse mediante la presentación de informes referidos a la tributación del impuesto de sociedades, independientemente del lugar donde esté establecida la sociedad matriz última del grupo multinacional".

La norma pretende que los ciudadanos puedan controlar todas las actividades de un grupo cuando disponga de varios establecimientos en la UE. En definitiva se pretende mejorar la transparencia y el control público del impuesto sobre sociedades, adaptando el marco jurídico vigente relativo a las obligaciones impuestas a empresas y sociedades en lo que respecta a la publicación de informes.

2. *Contenido*. El ámbito subjetivo de aplicación de la propuesta de Directiva que analizamos es el mismo que aplica el proyecto BEPS y la Directiva 2016/881, esto es sociedades matrices de grupos cuyo volumen de negocios neto consolidado supere los 750.00.000 €. Sobre la base de este umbral, la OCDE considera que únicamente entre un 10% y un 15% de las empresas multinacionales estarían obligadas a presentar el informe país por país, si bien el volumen de negocio de éstas representara aproximadamente el 90% del volumen de negocios de todas ellas. En este sentido, hay que señalar que el Dictamen del Consejo Económico y Social Europeo ha recomendado revisar a la baja el límite cuantitativo que determina el ámbito subjetivo de aplicación de la medida.

En cuanto al contenido de ese informe que se hará público, el denominado informe referido a la tributación del impuesto sobre sociedades, éste debe facilitar información relativa a todas las actividades de la empresa o de todas las empresas ligadas de un grupo controlado por una sociedad matriz última. La información debe basarse en las especificaciones para la elaboración del informe de la acción 13 del BEPS y limitarse a lo necesario para permitir un control público efectivo, al objeto de velar por que la divulgación no dé lugar a riesgos o inconvenientes desproporcionados. El informe debe incluir asimismo una breve descripción de la naturaleza de las actividades. Dicha descripción podría basarse en las categorías expuestas en el cuadro 2 del anexo III del capítulo V de las Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia de la OCDE. El informe debe incluir una exposición general que explique los casos de discrepancias importantes a nivel de grupo entre los importes de los impuestos devengados y los de los impuestos pagados, teniendo en cuenta los importes correspondientes a ejercicios anteriores. Además para garantizar una mejor evaluación de la información por parte

de los ciudadanos, la información debe desglosarse por Estado miembro. En todo caso, no se trata de una información coincidente en su totalidad a la establecida por la Directiva 2016/881 en relación con el informe país por país a intercambiar automáticamente, puesto que hay parte de esa información que no se habría pública como la información agregada relativa al importe de los ingresos, el capital declarado, los resultados no distribuidos, o los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo con respecto a cada territorio en el que opere el grupo de empresas multinacionales. Además el segundo grupo de información relativa a la composición y residencia de los miembros del grupo tampoco sería objeto de publicidad a la luz de la norma proyectada. Puede afirmarse que la información relativa al impuesto sobre sociedades que se publicara a la luz de esta reforma es menos detallada en términos tributarios que la información que se facilita confidencialmente a las autoridades tributarias en virtud del informe país por país contemplado en la Directiva 2016/881.

El informe consolidado referido a la tributación del impuesto de sociedades se publicará en un registro mercantil, con el objetivo de garantizar la seguridad y la disponibilidad a lo largo del tiempo. Por otra parte, ya que el objeto de la presente iniciativa consiste en permitir el control público, tales informes también se ofrecerán al público en los diferentes sitios web de las empresas o del grupo. Para que sea posible efectuar comparaciones temporales, los informes permanecerán accesibles en los sitios web durante al menos cinco años consecutivos. Tanto la Directiva 2016/881 como la propuesta de modificación de la Directiva 2013/34 presentan medidas que pueden considerarse como complementarias, con finalidades diferentes pero concurrentes en su objetivo remoto. En el fondo podemos convenir que con la modificación de la Directiva 2011/16 nos encontramos ante el hecho cierto de que una recomendación –esto es un estándar mínimo aprobado por la OCDE– se convierta a través de la citada Directiva en hard law y norma de obligado cumplimiento en el ámbito comunitario. Por otro lado, se ha manifestado parte de la doctrina críticamente al considerar que esta medida del intercambio de información país por país puede producir la tentación de que una Administración tributaria trate de utilizar la vía de hecho para gravar cualquier creación de valor identificada en su territorio por tal información.

Podemos afirmar que recientes casos con relevancia pública como Lux Leaks han mostrado la escasa tolerancia pública hacia estrategias de elusión fiscal transfronteriza de las multinacionales. Un régimen jurídico de publicidad tal y como establece la propuesta de Directiva que comentamos, significaría que las multinacionales deberían ser capaces de defender públicamente sus estrategias de planificación fiscal. Sin embargo permitir la disponibilidad de la información solo para las Administraciones tributarias significaría que es probable que las multinacionales sólo tengan que defender los esquemas más flagrantes. Es evidente que el efecto disuasorio es más poderoso cuando hay un escrutinio público.

En este sentido hay que hacer referencia a los resultados de la consulta pública sobre los efectos sobre la transparencia en los impuestos sobre la renta de las sociedades de estas medidas. Según esta consulta pública resulta revelador la diferente opinión manifestada por las multinacionales-sociedades, frente a la opinión que ha manifestado las ONG y los individuos en particular. Así, se dice que aunque

la mayoría de las sociedades y multinacionales encuestadas consideran que no es necesario ningún cambio para fortalecer la transparencia, o que la UE debe confiar en iniciativas internacionales, hay, por el contrario, un apoyo rotundo de las organizaciones de la sociedad civil a que la UE tome la iniciativa y lidere las estrategias en este esfuerzo global hacia una mayor transparencia en el impuesto sobre sociedades de las multinacionales que operan en la UE. Un 96% de las ONG y sindicatos encuestados cree que la UE debería estar a la vanguardia y posiblemente ir más allá que BEPS en relación con el informe país por país y ampliar mucho más los requisitos actuales de divulgación y publicidad de la información. Una mayoría (88%) de los individuos, personas físicas, declaró lo mismo.

Resulta interesante profundizar un poco más en la opinión de los operadores jurídicos en relación con el objetivo de la publicidad de la información relativa al impuesto sobre sociedades. Así las asociaciones empresariales e industriales consideran mayoritariamente que la publicidad de esa información no ayudará a conseguir el objetivo declarado de conseguir que las empresas paguen sus impuestos allí donde se obtenga el beneficio y exista una competencia más justa entre multinacionales y pequeñas y medianas empresas. Se dice que una divulgación pública de la información relacionada con los impuestos distorsionaría la competencia entre las multinacionales y las PYME y sería perjudicial para el objetivo de alinear los beneficios con la actividad económica. Por el contrario, en opinión de las ONGs y sindicatos, la divulgación pública de información relacionada con los impuestos contribuiría a los objetivos mencionados de la UE y la aplicación de BEPS a nivel de la UE ayudaría a las autoridades fiscales a orientar sus inspecciones a las empresas. Finalmente hay un apoyo incontestable y casi unánime entre los particulares a que la revelación pública de la información sobre el impuesto sobre sociedades de las multinacionales es un elemento esencial que permitirá la consecución de los objetivos de lucha contra el fraude fiscal de la UE.

Existe una opinión mayoritaria entre las empresas de que una divulgación pública tendría muchos más riesgos y pondría en peligro muchos más elementos, en lugar de traer beneficios a la UE. Los riesgos más destacados que se han puesto de manifiesto incluyen: la exposición pública de la estrategia empresarial de las empresas de la UE; la distorsión de la competencia socavando el éxito de las multinacionales europeas, especialmente frente a las empresas estadounidenses; la pérdida de ingresos fiscales para los Estados miembros; un deterioro de las relaciones entre Europa y las administraciones fiscales de terceros países; o posibles daños a la reputación de las empresas europeas, ya que la publicación de datos en bruto puede dar lugar a interpretaciones erróneas. Estos argumentos han reforzado la opinión de que la divulgación pública de información tributaria sensible a los competidores plantearía riesgos inherentes al crecimiento y a la inversión a largo plazo en la UE.

3. *Transposición en el ordenamiento español*. La directiva 2016/881 recoge la obligación para las empresas multinacionales de elaborar y presentar la información país por país cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, con el objeto de garantizar que en toda la Unión se recopile la misma información y se

facilite oportunamente a las Administraciones Tributarias. El ámbito de aplicación de la misma según el artículo 2 de la citada directiva es:

1. Se aplicara a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre. No incluidos los que recogen el apartado 3 de este articulo:

- tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas;
- derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.

2. No se aplica a:

- No se aplicará al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles,
- Ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros.
- Tampoco a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo, o a los organismos de derecho público de la seguridad social.

En cuanto al contenido, en el informe país por país, los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen lo siguiente según el artÍculo 8.3 bis bis de la directiva 2016/881:

a) información agregada relativa al importe de los ingresos, los beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado, el impuesto sobre la renta devengado, el capital declarado, los resultados no distribuidos, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo con respecto a cada territorio en el que opere el "grupo de empresas multinacionales";

b) una identificación de cada "entidad constitutiva" del "grupo de empresas multinacionales", con indicación del territorio de residencia fiscal de esa entidad constitutiva y, cuando sea diferente del territorio de residencia fiscal, el territorio por cuya legislación se rija la organización de dicha "entidad constitutiva", así como la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales de dicha "entidad constitutiva".

Los artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades transponen esta directiva. El art. 13 RIS establece quienes están obligados a presentar esta documentación, de la siguiente manera:

- Las entidades residentes en territorito español que tengan la condición de dominantes de un grupo, con el límite de que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o grupo sea 750 millones de euros en los 12 meses anteriores.
- Las entidades residentes en territorio español dependientes directa o indirectamente de una entidad no residente en territorio español, que no dependa de otra, ya sea residente o no.
- Establecimientos permanentes situados en territorio español de entidades no residentes.

En estos dos últimos casos, tendrán obligación de presentar esta información país por país, siempre que en los 12 meses anteriores, la cifra de negocios sea al menos de 750 millones y se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1. Cuando hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
2. Cuando la dominante no residente no tenga obligación de presentar esta información a los términos análogos a la prevista en la normativa española en su país o territorio o residencia fiscal
3. Cuando la dominante de su grupo resida en un país con el que no existe intercambio de información que incluya información país por país.
4. Cuando existiendo acuerdo de intercambio de información, respecto de dicha información con el país de residencia de la dominante, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la administración tributaria española a las entidades dependientes o a los EP residentes en territorio español.

El contenido de esta información que debe incluir, viene reflejado en el artículo 14 RIS:

a. Ingresos brutos del grupo distinguiendo entre obtenidos con entidades vinculadas o terceros.
b. Resultados ante impuestos de sociedades o de naturaleza similar.
c. Impuestos sobre sociedades o impuestos similares incluyendo retenciones soportadas.
d. Impuestos sobre sociedades o impuestos de similar naturaleza incluyendo retenciones.
e. Importe de la cifra de capital y resultados no distribuidos existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
f. Plantilla media del grupo.
g. Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derecho de crédito.
h. Lista de entidades residentes, incluyendo los EP y las actividades principales realizadas por cada una de ellas.
i. Cualquier otra información relevante.

Esta información será solo exigible a las entidades a que se refiere el articulo 13 del reglamento que ya explique anteriormente y siempre y cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros

Esta información es exigible para los periodos impositivos iniciados a partir de enero del 2016 a través del modelo aprobado por la Orden Ministerial HFP/1978/2016, de 28 de diciembre.

En este sentido, en el Capítulo V «Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas» del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se distinguen dos tipos de obligaciones, las de documentación y las de información. En cuanto a la obligación de información se regulan, a su vez, dos obligaciones de información diferenciadas cuyos plazos de declaración son diferentes:

- Por una parte, el artículo 13.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece la obligación de aportar la información país por país, cuyo contenido se concreta en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto. El plazo para presentar esta información concluye transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo.
- Por otra parte, el artículo 13.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que el contribuyente deberá incluir, en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Esta comunicación deberá efectuarse mediante el servicio web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el modelo 231.

4. *Interacción con los derechos de los contribuyentes*. Pasemos ahora a analizar la interacción de la DAC 4 con cuestiones fundamentales derivadas de los derechos de los contribuyentes, alcance de la obligación, la transparencia, la confidencialidad, tal y como hemos realizado con el resto de las modificaciones DAC.

En primer lugar, hay que valorar el alcance de la obligación de CbCR a partir de la jurisprudencia del TJUE, las obligaciones tributarias de carácter amplio impuestas sin indicio de existencia de fraude o abuso pueden no ser proporcionadas, ya que sólo las legislaciones que permitan atacar acuerdos o estructuras 'completamente artificiales' parecen estar justificadas. En este sentido, incluso si la normativa nacional sobre CbCR puede ser útil para prevenir el fraude fiscal o la evasión o elusión fiscal, su contenido, como ocurre con la normativa española (directamente derivada de la legislación propuesta por la OCDE en la Acción 13 de BEPS), podría decirse que va más allá de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad, ya que la información país por país se solicita en relación con Estados con los que no necesariamente existe riesgo de fraude fiscal o incluso en relación con países donde la estructura operativa del grupo puede ser mínima e irrelevante a estos efectos, esto es, sin establecer reglas de materialidad alguna que permitan excluir a ciertas a filiales o establecimientos permanentes por su bajo nivel de operaciones.

En relación con los derechos de los contribuyentes surgen dudas, por ejemplo, en el caso del derecho a la protección de datos personales que tiene perfiles eminentemente individuales (personas físicas) y debería cubrir de forma limitada a las personas jurídicas, pueden plantearse cuestiones relativas a las personas jurídicas también en esta esfera y en relación con el CbCR que sean relevantes. Así, por ejemplo, surgen dudas que no tienen, en el momento presente respuesta en los

Estados donde, como España, su normativa nacional ha regulado el CbCR: ¿deben los contribuyentes tener reconocido el derecho a conocer el número de países a los que se notifica la información por la vía del intercambio automático? ¿deben los contribuyentes tener el derecho a solicitar la limitación u oponerse al intercambio automático de información con determinados países (por ejemplo, que incumplan las condiciones de los acuerdos de la OCDE o que hagan un uso indebido de la información recibida); ¿tiene sentido que los datos del CbCR se intercambien a todos los países cuando, por ejemplo, un determinado país receptor puede no tener interés en determinadas líneas del negocio pero sí en otras? Al mismo tiempo, si el flujo de información automática se corta con algún país, el contribuyente (matriz) debería conocerlo, ya que, esto puede tener consecuencias muy relevantes, por ejemplo, si tal país con el que se corta la información regula la obligación de las filiales de presentar, en ese caso, el CbCR.

Para finalizar la Sentencia de la Corte Constitucional francesa de 8 de diciembre de 2016 declaró la inconstitucionalidad del art. 137 de la Ley 1691/2016 (Sapin 2), que obligaba a los grupos franceses con una cifra de negocio superior a 750 millones de euros a hacer públicos sus informes país por país sobre datos financieros y económicos del grupo. La razón que esgrimió el Tribunal es que atentaba de forma desproporcionada contra el derecho a la libertad de empresa. Así se declaraba que la obligación de presentar el informe público del CbC de acceso libre al público viola el derecho fundamental de libertad de empresa porque obliga a las empresas a revelar su estrategia de negocios, pues la obligación de hacer público información económica y fiscal a través del informe CbC permite a los competidores identificar elementos clave de su estrategia industrial y comercial, lo cual afecta de forma desproporcionada a la libertad de una empresa en relación con el objetivo del reporte CbC.

Y cabe seguir con una valoración crítica de esta Directiva por qué verdaderamente creemos que ¿Mejora la lucha contra el fraude la publicidad de los CbC? ¿Mejora la recaudación la publicidad? ¿Corresponde a los ciudadanos el control público del impuesto sobre sociedades? ¿supone una alteración de la libre competencia? ¿El contenido de la información se ajusta al principio de proporcionalidad? ¿La finalidad perseguida con la medida se consigue? ¿Es digna de protección la información publicitada por ser confidencial? ¿Transparencia o Transparencia pública?

27.4.5 Directiva 2016/2258 de 25 de mayo de 2016. Acceso de las Autoridades tributarias a la información relativa al blanqueo de capitales - DAC 5.

La Directiva 2016/2258 UE, modifica la Directiva 2011/16/UE para introducir un nuevo apartado 22.1.bis al objeto de que las autoridades tributarias puedan acceder a la información obtenida mediante la Directiva 2015/849/UE relativa al blanqueo de capitales (Cuarta Directiva). Con esta Directiva no se trata tanto de ampliar el ámbito objetivo de la Directiva 2011/16, como de asegurar que las Administraciones tributarias tienen acceso a la información del beneficiario efectivo obtenida en

la aplicación de la normativa de blanqueo de capitales. Se trata de fortalecer el vínculo existente entre los mecanismos de lucha contra el blanqueo de capitales y la transparencia fiscal.

Constituye la respuesta de la Unión Europea a los Papeles de Panamá y su objetivo consiste en lograr una mayor transparencia que evite que situaciones como esa favorezcan el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

En el caso de que el titular de la cuenta sea una estructura de intermediación financiera, establece que las autoridades financieras deben examinar esa estructura e identificar a sus beneficiarios efectivos e informar sobre estos. Para ello, se basa en la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales obtenida con arreglo a la Directiva 2015/849 para identificar a los beneficiarios efectivos.

De esta forma, se garantiza un control eficaz de la aplicación por las Instituciones Financieras de los procedimientos de diligencia debida de la Directiva 2011/16 a través del control que pueden realizar las autoridades tributarias.

Esta medida ha suscitado el interés de la comunidad internacional y ha cristalizado en que son una parte de los *peer review* de la OCDE, comprometiéndose las jurisdicciones a establecer cuanto antes registros efectivos de sociedades, trusts, fundaciones y cualquier otra estructura relevante de forma que esa información esté disponible para las autoridades tributarias, En efecto, la puesta en práctica de esta Directiva no parece viable si no se crean registros nacionales de beneficiarios efectivos que puedan ser consultados por las Administraciones tributarias.

En nuestro ordenamiento la Disposición Adicional tercera del Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo permite a la AEAT el acceso a la información sobre la titularidad real, concepto que no coincide, necesariamente, con el de beneficiario efectivo que es más amplio pues incluye a los autorizados en cuentas bancarias.

Las entidades financieras ya han comenzado a aplicar los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente en virtud de la Directiva 2011/16/UE, y los primeros intercambios de información se produjeron en septiembre de 2017. Por consiguiente, a fin de evitar demoras en la supervisión eficaz de la aplicación de dicha Directiva, la directiva de modificación entró en vigor el 1 de enero de 2018.

Ahora bien, siempre cabe la pregunta de si ¿La divulgación pública sobre titularidad real de cuentas y entidades contribuye de forma efectiva a la consecución de los objetivos marcados (v.gr. la lucha contra el fraude fiscal), dotando de mayor eficiencia al trabajo de las autoridades fiscales o va más allá de lo necesario? La respuesta puede encontrarse en la línea del Supervisor Europeo de Protección de Datos, en su Opinión de 2 de febrero de 2017 sobre propuesta de reforma de la Cuarta Directiva Blanqueo de Capitales, cuando critica la medida precisamente por la falta de proporcionalidad.

La Sentencia del TJUE de 20 de mayo de 2003, *Osterreicher Rundfunk* estudia la necesidad de analizar si la divulgación pública de determinada información tributaria es necesaria y apropiada para lograr el objetivo (de buena gestión de los recursos públicos) perseguido, o si ese objetivo podría haberse alcanzado misma

eficacia con medidas menos lesivas del derecho de las personas afectadas a la protección de sus datos de carácter personal (ap. 88). Con la DAC 5 nos surgen las mismas dudas, ¿se trata de una medida proporcional la divulgación pública de la titularidad real de cuentas y entidades?

27.4.6 La Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva - DAC 6.

La Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 modifica la Directiva 2011/16/UE (Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad) para establecer una obligación de intercambio de información entre los Estados miembros sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva transfronterizos. El 21 de junio de 2017 la Comisión presentó una Propuesta de Directiva para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas, en cuya virtud los intermediarios y los contribuyentes en último extremo deberán comunicar a sus Administraciones tributarias dichos esquemas fiscales que hayan diseñado o en los que participen y que irá seguida del intercambio de información entre los Estados miembros a través de una base de datos centralizada. El contenido de la Directiva está en consonancia con la acción 12 del Plan BEPS y tiene por objeto reforzar la transparencia y la detección anticipada como mecanismos fundamentales para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

El concepto de planificación fiscal agresiva se solapa con el de planificación fiscal abusiva, en el sentido de que hay que comunicar todos los esquemas que se comercialicen, y tengan por finalidad reducir la deuda tributaria ya sean de planificación fiscal agresiva o abusiva con la finalidad de que la Administración esté al día de los esquemas que se utilizan por los contribuyentes por recomendación de sus asesores al objeto de que pueda formar criterio respecto a los mismos lo antes posible. Estos procedimientos se han empleado ya en algunos Estados como Portugal, Reino Unido, Australia y los EEUU, con escaso éxito. Como se puede observar, se opta por no dar un concepto genérico de planificación fiscal agresiva y se prefiere definir los "mecanismos transfronterizos" sujetos a comunicación por la concurrencia en ellos de alguna "seña distintiva" de las consagrada en el Anexo IV.

La obligación de comunicación alcanza a los denominados "Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación", que se caracterizan por que afectan a más de un Estado miembro y a un tercer país y satisfacen , al menos, una de las siguientes situaciones:

- No todos los participantes en el mecanismo residen en la misma jurisdicción
- Alguno de los participantes tiene doble residencia
- Alguno de los participantes realiza una actividad mediante un EP situado en la otra jurisdicción
- El mecanismo tiene impacto al menos en dos jurisdicciones.

No se define que se entiende por mecanismo, si bien tiene que tener claros indicios de elusión o fraude fiscal, ciertas características, que se denominan "señas distintivas", tales como cláusula de confidencialidad, cobro de honorarios si la ventaja fiscal se consuma, estructuras de pérdidas, estructuras de transformación de renta en capital , estructuras circulares que se compensan o anulan mutuamente, se sitúan en territorios donde se aplican tipo 0 , regímenes nocivos o existen asimetrías híbridas. Las referidas señas distintivas o *hallmarks* pueden ser generales o específicas, aunque más relevante en este sentido es que la concurrencia de algunas de estas señas distintivas queda vinculada a la prueba de que el beneficio principal o uno de los beneficios principales» del mecanismo sea la obtención de una ventaja fiscal. La obligación de comunicar estos mecanismos recae en los intermediarios y cuando juegue el secreto profesional, los propios contribuyentes.

Los regímenes de declaración obligatoria complementan y se distinguen simultáneamente de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planificación fiscal que explotan las deficiencias de un particular sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que permitan su detección y, en su caso, revisión.

Respecto al texto de la Directiva es fruto de una redacción transaccional instada desde la Presidencia búlgara del Consejo, ya que ciertos Estados miembros manifestaron reservas sobre algunas disposiciones de la propuesta.

Para lograr su intercambio automático, la información que recaben los Estados miembros de los intermediarios se vuelca periódicamente a un directorio central seguro relativo a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que desarrolla la Comisión, y al que podrán acceder los primeros. El plazo para poner en conocimiento estos esquemas es de cinco días a contar desde el día siguiente a su puesta a disposición. El intercambio automático de información (Red CCN/Directorio central seguro/Formulario normalizado) con otras autoridades tributarias de la UE (directorio central) se realiza en el plazo de un mes a contar desde el final del trimestre en que ésta se haya presentado.

La puesta en marcha del deber de comunicar se fija en el 31 de diciembre de 2019 la fecha límite en que los Estados miembros deberán adoptar las disposiciones internas de transposición, no aplicándose las mismas sino a partir de 1 de julio de 2020.

Al igual que en el resto de las modificaciones de la Directiva 2011/16 cabe plantearnos si la transparencia de estos esquemas, con su comunicación y revelación puede considerarse proporcional en relación con su objetivo. Como ha podido constatarse se trata de una norma de gran alcance que no se proyecta únicamente sobre esquemas abusivos o elusivos, sino sobre todos aquellos mecanismos transfronterizos sometidos a comunicación en los que concurren unos *hallmarks* a veces confusos, que seguramente traerán una alta conflictividad.

Asimismo y en cuanto al derecho de defensa: ¿pueden el intermediario y el contribuyente ser obligados a declarar un esquema potencialmente abusivo bajo la

coacción de la imposición de sanciones de naturaleza penal? Imposición de sanciones por incumplimiento de una normativa que descansa sobre conceptos muy amplios y poco claros:

- Decisión del Consejo Constitucional francés de 29 de diciembre de 2013 que consideró inconstitucional el artículo 96 del Código General de Impuestos Francés, que se refiere a la Declaración de esquemas de optimización fiscal. La razón esgrimida son: la sanción para supuestos muy imprecisos y vagos, dado que no se aporta ninguna definición de los esquemas de optimización fiscal; en segundo lugar, dadas las restricciones a la libertad de emprendimiento, y en particular, a las condiciones de ejercicio de la actividad de asesoría jurídica y fiscal, y habida cuenta de la gravedad de las sanciones en caso de desconocimiento o incumplimiento de estas medidas, el legislador no podía, sin desconocer las exigencias consitucionales, mantener una definición tan general e imprecisa del concepto «*schéma d'optimisation fiscale*»;
- Informe del Comité Económico y Social Europeo de 19 de enero de 2018. El CESE ha puesto de relieve algunas cuestiones destinadas a la mejora de la DAC 6. Son las siguientes: la primera, es importante garantizar que la Directiva tenga un efecto disuasorio en la planificación fiscal agresiva, para ello se precisan requisitos más precisos para establecer qué transacciones están sujetas a comunicación a fin de evitar que las empresas informen más de lo necesario, lo que derivaría en procedimientos largos tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes; En segundo lugar, la obligación de respetar el principio de plena competencia o las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no es una ciencia exacta e implica inevitablemente una interpretación subjetiva por parte de los contribuyentes y las autoridades tributarias, en consecuencia, el CESE solicita a la Comisión y a los Estados miembros que aclaren adecuada y constructivamente si las transacciones entran o no dentro de esa categoría con signos distintivos; y, tercero, la DAC 6 deja algunos aspectos por resolver, a saber, la modalidad de aplicación para los contribuyentes de la economía digital, dada la dificultad de determinar la presencia física como sujeto de imposición fiscal en las jurisdicciones de los Estados miembros. Otro aspecto es el relacionado con la claridad de los criterios establecidos por la normativa para un enfoque unitario en las normativas nacionales para las sanciones en caso de no facilitar información.

Para concluir debemos hacernos eco de la práctica administrativa española. Pues bien, la premisa de la Agencia Tributaria española consiste en vincular la transparencia fiscal al fomento de la relación cooperativa, concretamente al Foro de Grandes Empresas y al Código de Buenas Prácticas. En lo concerniente al reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial, la AEAT trata de propiciar un temprano conocimiento y evaluación mutua de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales por parte de las empresas, anticipando el análisis de su comportamiento. El objetivo es que la empresa ofrezca información, preferentemente con anterioridad a la finalización del plazo reglamentario de presentación

de las declaraciones en la medida en que esté disponible, sobre los siguientes aspectos: presencia en paraísos fiscales y su explicación; esquemas de tributación internacional del grupo haciendo referencia a la financiación, a los intangibles y a los *management fees*, así como al grado de congruencia con los principios de las acciones BEPS de la OCDE; cambios significativos en las estructuras *holding y subholding*; explicación de las operaciones societarias más significativas; política fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno; catálogo de operaciones a someter al Consejo de Administración; mención del cumplimiento fiscal en el Informe de Gestión o Informe integrado de la entidad; etc. Además, cada empresa y la AEAT, de mutuo acuerdo, establecerán el contenido y la forma de suministrar esta información.

28

Convenio de asistencia mutua en materia tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa

28.1 Introducción

El Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (en adelante Convenio OCDE/CE) fue elaborado en el seno del Consejo de Europa conjuntamente con la OCDE, y fue abierto a la firma de los Estados miembros de ambas organizaciones a partir del 25 de enero de 1988. El Convenio entró en vigor el 1 de abril de 1995 con la ratificación de cinco países. Su trascendencia práctica fue limitada por el periodo de paralización que vivió hasta 2010, cuando se elaboró el Protocolo de enmienda en París. Esta reactivación se produjo por el creciente uso de instrumentos y mecanismos de cooperación administrativa internacional para asegurar y garantizar la efectividad del intercambio de información entre Administraciones, fundamentalmente como reacción contra los paraísos fiscales y la competencia fiscal dañina. Así pues, el Convenio de Asistencia Mutua experimentó un importante empuje que culminó el 1 de junio de 2011, con la apertura a la firma a todos los países con el fin de asegurar que el intercambio de información llegase a un número mayor de países y propiciar así un entorno más transparente.

El Convenio ha sido considerado por la doctrina como el texto normativo más completo y con mayor rigor jurídico de índole multilateral. Es un instrumento multilateral que regula la prestación de la asistencia administrativa entre varios países, con el objetivo de promover la cooperación internacional y que los Estados parte puedan aplicar correctamente su legislación fiscal y combatir la evasión fiscal internacional, al mismo tiempo que se respetan los derechos de los contribuyentes.

Actualmente, son un total de 129 países, incluyendo 17 jurisdicciones que aplican el principio de territorialidad. Esto representa una amplia gama de países incluyendo todos los miembros del G20, todos los BRICS, todos los países miembros de la OCDE, los centros financieros más importantes y un creciente número de países en vías de desarrollo.

Su objeto fundamental es la prestación de asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales que abarca, atendiendo a lo dispuesto en su artículo 1, tanto el

intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero, como la asistencia en el cobro, incluyendo medidas cautelares y la notificación o traslado de documentos. En este sentido, es importante resaltar que el Convenio ha asumido prácticamente todo en esta materia, pues lejos de limitarse al intercambio de información, incluye también los procedimientos de inspección y la asistencia en materia de recaudación. Para avanzar en los objetivos de este Convenio, se ha implantado un órgano de coordinación compuesto por los representantes de las autoridades competentes de las partes, encargado de realizar un seguimiento a la aplicación y el desarrollo del Convenio, con el apoyo de la OCDE. En concreto, actúa como un foro para el estudio de nuevos métodos y procedimientos para incrementar la cooperación internacional en asuntos fiscales y, cuando lo considere apropiado, recomendará revisiones o modificaciones del mismo.

28.2 Ámbito de aplicación

El artículo 1.3 del Convenio introduce una cláusula de alcance subjetivo a través de la cual los Estados signatarios se comprometen a proporcionar asistencia administrativa con independencia de que la persona afectada sea residente o nacional de otro Estado parte del Convenio o de cualquier otro Estado. Con ello, se amplía el ámbito de intercambio de información porque, al no establecerse requisitos de nacionalidad o residencia fiscal, no se puede prevenir la solicitud de asistencia de otro Estado basándose en el hecho de que la persona objeto de la información no sea nacional o residente de uno u otro de los Estados implicados.

Por otro parte, es conveniente resaltar que los Estados miembros de la UE pueden pedir la inclusión de una cláusula que excluya del ámbito de aplicación de las solicitudes que se efectúen entre tales Estados siempre y cuando utilicen los mecanismos de asistencia regulados en la normativa comunitaria.

Según el artículo 2 del Convenio OCDE/CE, éste se aplica a los siguientes impuestos: impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias de capital, impuestos sobre el patrimonio neto, impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte; contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público; impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una Parte, en particular: impuestos a la propiedad, herencias o donaciones; impuestos sobre bienes inmuebles; impuestos generales al consumo, tales como el impuesto al valor agregado o el impuesto a las ventas; impuestos específicos sobre bienes y servicios tales como impuestos sobre consumos específicos; impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor; impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor; cualquier otro impuesto. Por último, impuestos en categorías distintas a las referidas en el apartado anterior, que sean exigibles en nombre de las subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte.

28.3 Formas de asistencia recogidas en el Convenio OCDE/CE

En primer lugar, y como apreciaciones generales a todas las formas de asistencia, debe destacarse el conjunto de límites a la prestación de asistencia. Ciertamente, la interpretación del Convenio OCDE/CE no puede afectar a los derechos y salvaguardas a favor de las personas a la luz de la legislación del Estado requerido. Es decir, el Estado requerido no está obligado a tomar medidas que sean contrarias a su normativa interna o al orden público, ni tampoco a suministrar informaciones que solo pueden obtenerse violando su propia legislación o práctica administrativa, o que pudiesen revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional. Del mismo modo, puede negarse a otorgar asistencia administrativa cuando considere que la imposición fiscal en el Estado requirente es contraria a los principios fiscales generalmente afectados o cuando la asistencia provoque una discriminación a sus nacionales respecto de los nacionales del Estado requirente. Dicho esto, el Convenio trata de garantizar el mayor amparo posible a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Por otra parte, la información obtenida como consecuencia de la asistencia administrativa mutua ha de tratarse con la misma confidencialidad que si se hubiese obtenido por el Estado requirente con base en su legislación interna, es decir, por sus propios medios.

Aunque el Convenio OCDE/CE recoge otras formas de asistencia administrativa, en este trabajo nos centraremos en el intercambio de información y en las inspecciones conjuntas entre los Estados.

28.3.1 Métodos de intercambio de información

i. Intercambio de información previa solicitud

El intercambio de información por solicitud tiene lugar mediante la instancia dirigida por el Estado requirente al Estado requerido, presentada por escrito o concretada oralmente y confirmada con posterioridad por escrito. Estas peticiones se dirigen a la autoridad competente que cada Estado haya designado y que esté incluida en el Anexo B de Convenio. Normalmente, el Estado requirente solicita información adicional porque sospecha que el contribuyente no proporcionó datos completos o correctos en su declaración sobre los ingresos o activos provenientes del Estado requerido.

A este respecto, si la información disponible en las bases de datos fiscales del Estado requerido no es suficiente para cumplir con la solicitud de información, el Convenio le permite llevar a cabo las actuaciones pertinentes que tenga a su disposición al amparo de su legislación interna a fin de recabar la información solicitada (esto es, podrá desplegar la actividad investigadora que estime pertinente). Así pues, siempre que los datos tengan trascendencia tributara para el Estado requirente, el Estado requerido está obligado a obtener la información lle-

vando a cabo las investigaciones necesarias como si se tratase de su propia tributación y aun en el caso de que dichas informaciones no sean necesarias para sus propios fines.

ii. Intercambio automático de información

El intercambio automático de información supone la transmisión periódica y sistemática de la información recogida por el propio sistema del Estado. En efecto la información en masa se suministra automáticamente de manera rutinaria, lo cual garantiza la eficiencia de este sistema y permite detectar fraudes que, sin él, no habrían sido evidentes. Se trata pues de un elemento importante del control de la evasión fiscal puesto que permite disponer de informaciones sobre los contribuyentes y sus fuentes de ingresos, sin tener que solicitar específicamente la información que se necesita.

Ahora bien, este tipo de intercambio de información requiere como indica el Informe explicativo del Convenio, "de un acuerdo preliminar entre las autoridades competentes sobre el procedimiento a seguir y los rubros a cubrir". En otras palabras, se han de acordar los elementos a intercambiar y el procedimiento a seguir puesto que el número y las características de los elementos intercambiables automáticamente varían en función de los sistemas administrativos de cada Estado.

Para facilitar este medio de intercambio, la OCDE ha diseñado un Formato Estandarizado de Transmisión para acelerar el intercambio y reducir la carga de trabajo de las autoridades competentes. En efecto, el estándar prevé el intercambio automático y anual de información financiera (balances, intereses, dividendos, ventas de activos etc.) transmitida por las instituciones financieras a los gobiernos.

iii. Intercambio espontáneo de información

La información se intercambia de manera espontánea cuando un Estado transmite a otro, sin que éste lo haya solicitado, aquellos datos que ha obtenido y que considera que pueden resultar de interés al mismo.

En efecto, se han de remitir, sin requerimiento previo, aquellas informaciones que detecten un posible incumplimiento tributario en otro Estado. Baste señalar, como ejemplo, las informaciones de las que se deduzca una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra parte o un incremento en el impuesto u obligación de pagar en el otro Estado; o informaciones de las que se detecte un ahorro de impuesto en cualquiera de las partes o en ambas como consecuencia de tratos comerciales o de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas (art. 7.1 del Convenio OCDE/CE).

Sobre esta cuestión, el Informe explicativo de Convenio incide en el hecho de que, "debido a que la eficiencia de los intercambios espontáneos depende en gran medida de la iniciativa del Estado que proporciona la información, las autoridades competentes de este último deberán tomar las medidas necesarias para garantizar que la información que tenga potencial de ser de interés para el otro Estado se someta a su atención". En otras palabras, resulta recomendable que éstas se concentren en suministrar información que parezca prometedora.

28.3.2. Inspecciones fiscales simultáneas

Una inspección o comprobación tributaria simultánea es, de acuerdo con el Manual para la aplicación de estas disposiciones aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 2006, "un acuerdo entre dos o más países para inspeccionar de una manera simultánea e independiente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de los contribuyentes (o de un contribuyente) en el que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que puedan obtener de este modo". De este modo, cada Administración realiza las actuaciones comprobadoras e investigadoras correspondientes (esto es, en general, la inspección) para después intercambiar la información que se obtenga y que tenga un interés común para ambos Estados.

Para ello, un Estado debe proponer la iniciativa consultando al otro u otros sobre la posibilidad de llevar a cabo este tipo de procedimientos. Una vez que estos consideran conveniente actuar da esta manera, se recomienda a las administraciones fijar los periodos impositivos que se han de comprobar, las actuaciones que van a tener lugar y las fechas en las que se van a realizar.

Ahora bien, las Administraciones actúan por separado, aunque posteriormente se intercambien la información de los asuntos tributarios de la persona o personas en las que los Estados mantienen un interés común. Así pues, los pasos a seguir pueden resumirse en:

1. Selección del caso: las administraciones tributarias consideran, de forma individual, los casos adecuados para llevar a cabo las inspecciones fiscales simultáneas.
2. Acuerdo sobre la elegibilidad de los casos: acuerdo entre las administraciones tributarias sobre los casos adecuados para las comprobaciones tributarias simultáneas.
3. Realización de comprobaciones preliminares: revisión de los estados financieros y declaraciones, análisis de la organización del grupo (estructura, transacciones, cuentas entre compañías, etc.)
4. Contacto con los contribuyentes: contacto e información a los contribuyentes acerca de las comprobaciones.
5. Reunión inicial para la planificación entre los representantes designados: dirigida a planificar cómo se va a actuar y discutir las estrategias de coordinación antes de comenzar con las auditorias individualmente (áreas de interés común a ser examinadas, aspectos técnicos, fechas, objetivos, etc.)
6. Reuniones y entrevistas con los contribuyentes: cuyo objetivo es informar al contribuyente acerca de la comprobación simultánea y procurar obtener informaciones sobre él como, por ejemplo, conseguir una visión general de las actividades del negocio, identificar los propietarios del grupo, los planes de cuentas e instrucciones contables u obtener detalles acerca de las transacciones internas y comerciales, entre otros.
7. Comprobaciones adicionales.

8. Finalización del caso: una vez que ya no resulte beneficioso continuar con las inspecciones simultáneas, los países deberán retirarse notificando su decisión a los demás.
9. Informe final; que ha de recoger los resultados alcanzados y los procedimientos utilizados para lograrlos.
10. Aplicación de las mejoras recomendadas: el coordinador de las comprobaciones tributarias simultáneas tendrá que tratar de implementar las mejoras conseguidas en base a la información contenida en el informe final.

Normalmente, este método de intercambio de información es una herramienta utilizada por los Estados en aquellos casos en los que pueda existir elusión y evasión fiscal, deducida, por ejemplo, de la presencia de rentas no declaradas, de costes compartidos y beneficios asignados entre contribuyentes de diferentes jurisdicciones tributarias, o de evasión tributaria que conlleve blanqueo de capitales, sobornos, pagos ilegales, entre otros.

28.3.3 Inspecciones fiscales en el extranjero

Este tipo de cooperación consiste en que los representantes de las autoridades tributarias puedan participar con las inspecciones tributarias desarrolladas en otros Estados. La decisión para permitir esta presencia de un representante de otra Administración recae, con carácter exclusivo, en la autoridad competente del Estado donde se realiza la inspección. Este mecanismo de cooperación podría resumirse como sigue:

a. El Estado requirente ha de solicitar la información (tal y como hemos señalado en el intercambio de información previa solicitud). Esto se debe a que la inspección fiscal en el extranjero es un tipo de asistencia “extrema" que solo ha de solicitarse cuando sea necesaria para resolver el caso.
b. Si la información no está disponible, el Estado requirente informará sobre la necesidad de llevar a cabo una inspección, expresando su deseo de enviar a un representante a las inspecciones que desarrolle el otro Estado y especificando con detalle los motivos del requerimiento y la descripción del caso tributario nacional.
c. Si se acepta la iniciativa, el Estado requerido ha de comunicar la fecha y lugar de control, así como las condiciones del desarrollo de las actuaciones. No obstante, suelen presentarse diferentes circunstancias en función del país. En efecto, puede darse el caso que este tipo de cooperación sea considerada como contraria a la soberanía fiscal, que solo se permita si no hay objeción por parte del contribuyente, o que únicamente se permita esta presencia si la auditoría se realiza de acuerdo con las leyes y prácticas del país en el que tiene lugar.
d. La auditoría se desarrolla bajo el control del funcionario responsable, que decidirá si el representante extranjero pueda cooperar activamente (mediante entrevistas o examen de documentos) o si, por el contrario, queda limitado a un

"papel pasivo (pudiendo solo entrar en contacto con los funcionarios del otro Estado).

Aunque este tipo de asistencia podría “entrometerse" en la soberanía fiscal de los Estados presenta también ventajas que merecen ser resaltadas. Ciertamente, las actuaciones conjuntas de las Administraciones minimizan los costes y el esfuerzo en la comprobación e investigación de las informaciones presentadas por los contribuyentes. Asimismo, se despejan las dudas sobre el carácter exacto de la información intercambiada o de los datos aportados por los obligados tributarios. En fin, constituye una manera eficiente para el intercambio de información que fortalece la posibilidad de la Administración tributaria de hacer cumplir las obligaciones tributarias.

28.3.4 Informaciones contradictorias

De acuerdo con el artículo 10 del Convenio OCDE/CE, "Si una Parte recibe de otra Parte, información sobre la situación fiscal de una persona que al parecer no coincide con la información que obra en su poder, deberá dar aviso a la Parte que le haya proporcionado la información”. Es decir ante la existencia de informaciones contradictorias, se ha de informar al Estado que proporciona la información para permitir que aclare la situación con el contribuyente.

28.4 Otros acuerdos sobre asistencia administrativa en materia fiscal

Entre los Acuerdos de asistencia mutua administrativa en materia fiscal y otros instrumentos de cooperación transfronteriza se pueden citar los siguientes:

- Acuerdo entre el Reino de España y la República de Moldova sobre cooperación y asistencia mutua en materia aduanera, hecho en Madrid el 22 de octubre de 2013. (BOE, 28-octubre-2015)
- Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. (BOE, 01-julio-2014)
- Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988. (BOE, 16-noviembre-2012)
- Instrumento de Ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988. (BOE, 08-noviembre-2010)

- Convenio relativo a la adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca al Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 8 de diciembre de 2004. (BOE, 25-septiembre-2007)
- Convenio de Cooperación Transfronteriza en materia Policial y Aduanera entre el Reino de España y la República Francesa, hecho «ad referendum» en Blois el 7 de julio de 1998. (BOE, 18-septiembre-2003)
- Acuerdo entre el Reino de España y la República de Cuba sobre asistencia mutua administrativa entre sus autoridades aduaneras, hecho en la Habana el 8 de Agosto de 2001. (BOE, 17-marzo-2003)
- Instrumento de adhesión de España al Protocolo de modificación del Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas y anejos I y VI hecho en Cancún, Quintana Roo (México) el 29 de octubre de 1999. (BOE, 07-octubre-2002).

En el caso español, estos Convenios requieren la previa autorización de las Cortes (art 94.1 CE). Una vez publicadas en el BOE, pasan a formar parte del ordenamiento interno, y sólo pueden derogarse a través de los procedimientos previstos en el propio convenio (por ejemplo, la denuncia de las partes), lo que les dota de preeminencia sobre el ordenamiento interno, incluidas las leyesposteriores al convenio (art. 96 CE).

29

La Comunicación "*Nueva estrategia exterior de imposición efectiva*": la promoción de la buena gobernanza fiscal a escala mundial, la lucha contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y la garantía de igualdad de condiciones a todas las empresas.

La cuestión de fondo de la citada Comunicación gira en torno a la elusión del impuesto de sociedades y a la necesidad de que las medidas de la UE para ponerle coto deban rebasar el marco del mercado único. La Comunicación responde a las peticiones del Parlamento Europeo, del Consejo y de la sociedad civil para que la UE adopte una firme estrategia de fomento de la buena gobernanza fiscal a escala mundial y reaccione ante las amenazas externas de elusión fiscal.

Los Estados Miembros han reclamado que se integre en el "programa de reformas para implantar una fiscalidad justa y eficaz", una estrategia europea que permita hacer frente a las amenazas externas para sus bases imponibles y luche contra la perniciosa competencia fiscal y la planificación fiscal agresiva.

En estos momentos, la imposición efectiva en relación con terceros países se persigue esencialmente a través de medidas nacionales contra la elusión fiscal, que presentan considerables variaciones, que van desde las listas blancas, grises o negras, las disposiciones específicas para las jurisdicciones fiscales con niveles impositivos bajos o nulos o las disposiciones concretas contra los distintos tipos de abusos.

Como es sabido, algunos contribuyentes aprovechan las lagunas legales las discordancias entre las medidas de los Estados miembros para trasladar sus beneficios fuera del mercado único, libres de todo gravamen. Además, las empresas se enfrentan a la inseguridad jurídica y las cargas administrativas innecesarias que acarrea la existencia de veintisiete políticas nacionales diferentes de evaluación y tratamiento de los sistemas tributarios de terceros países.

Esto genera dudas sobre las circunstancias que activan los mecanismos de defensa contra la elusión fiscal. Es por lo tanto esencial que la UE adopte una estrategia exterior coordinada de buena gobernanza fiscal para potenciar el triunfo colectivo de los Estados miembros en la lucha contra la elusión fiscal, asegure la

eficacia fiscal y cree un entorno claro y estable para las empresas en el mercado único.

En junio de 2015, la Comisión presentó un *Plan de Acción para un sistema de impuesto de sociedades justo y eficaz en la UE*. Un aspecto central de esa labor es asegurar que los beneficios generados en el mercado único sean efectivamente gravados en el lugar donde se desarrolle la actividad y donde se crean aquéllos. Entre los factores clave para asegurar la eficacia fiscal que se señalan en el Plan de Acción figura la aplicación de una estrategia común en materia de buena gobernanza fiscal a las jurisdicciones de terceros países.

En el plano internacional, los líderes del G20 aprobaron en noviembre de 2015 el paquete final de medidas de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). El paquete de medidas BEPS establece nuevas normas mundiales en materia de fiscalidad de las empresas y propone una serie de medidas que los países han de aplicar para poner coto a la elusión del impuesto de sociedades y garantizar una competencia fiscal leal en todo el mundo. Todos los miembros del G20 y de la OCDE, así como otros muchos países, se han comprometido a aplicar estas nuevas normas. En la UE, la actividad encaminada a cumplir este compromiso ya se ha puesto en marcha. Los Estados europeos tienen un gran interés en aplicar las medidas BEPS del G20 y de la OCDE de forma coordinada para preservar el mercado interior, salvaguardar las libertades consagradas en el Tratado y reforzar la competitividad de la UE.

A la vista de estos cambios en la fiscalidad internacional y de la necesidad de alcanzar una mayor coherencia en las evaluaciones de terceros países realizadas por los Estados miembros es preciso actualizar los criterios de buena gobernanza. Estos criterios actualizados por la UE deben apuntalar todas las políticas fiscales exteriores de la UE y sentar unas bases más claras para debatir y promover la buena gobernanza fiscal con los interlocutores internacionales.

Sin embargo, dada la diversidad de socios internacionales de la UE, es poco práctico adoptar un enfoque único. Por ejemplo, algunos países en desarrollo pueden sufrir limitaciones administrativas que requieran un enfoque simplificado o necesitar asistencia para llevar a la práctica los compromisos de buena gobernanza. Estos países dependen en gran medida de la tributación en origen y, por lo tanto, la retención a cuenta sobre los pagos realizados a terceros países es un componente esencial de sus ingresos fiscales. No obstante, deben tenerse en cuenta los efectos de los convenios de doble imposición, puesto que prevalecen sobre las normas nacionales, reduciendo el monto fiscal de los impuestos aplicados mediante retención por numerosos países en desarrollo.

Por todo ello, el objetivo es crear un marco jurídico unitario de la UE que permita hacer frente a los problemas de buena gobernanza fiscal con terceros países, esto tendría un poderoso efecto disuasorio y evitaría que las empresas se aprovechasen de las discordancias y lagunas existentes entre los diferentes sistemas nacionales.

En cuestión de transparencia, su incremento y eficacia ha sido consecuencia del intercambio automático de información actualmente fijado como nueva norma mundial en toda la OCDE y UE. Son más de 150, las jurisdicciones que se han comprometido a aplicar esta nueva norma de intercambio de información antes del

final de 2019. En la UE, los Estados miembros vienen aplicando la norma de intercambio automático de información sobre cuentas financieras a efectos fiscales desde 2017. Además, la UE ha celebrado acuerdos de intercambio automático de información con Suiza, Liechtenstein y San Marino, y está ultimando acuerdos similares con Andorra y Mónaco. En consecuencia, los criterios de la UE se encuentran armonizados para todos los terceros países en materia de transparencia e intercambio de información.

En lo que se refiere a una competencia fiscal entre países más leal, la UE ha dado algunos pasos en esta dirección, por ejemplo al convenir en aplicar el criterio del nexo modificado a las casillas de patentes. Además, se está trabajando para actualizar y reforzar el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas de forma acorde con la nueva agenda de la UE para el impuesto de sociedades. El compromiso de los Estados miembros con estas medidas más enérgicas de competencia fiscal leal deben plasmarse también en el tratamiento dispensado por la UE a terceros países en materia fiscal. Tal actitud podría animar a otros países a adherirse a las normas de buena gobernanza acordadas a escala internacional, garantizar igualdad de condiciones a las empresas de la UE y recortar las oportunidades de traslado de beneficios al extranjero.

En cuanto a la publicación de la «lista paneuropea», ésta ha tenido un efecto inmediato y suscitó un nuevo debate sobre buena gobernanza fiscal entre estos países y los Estados miembros correspondientes, que permitió a los primeros aclarar determinados aspectos de sus regímenes tributarios y a los segundos expresar con precisión sus preocupaciones. La Comisión publicó una panorámica general de todas las jurisdicciones de terceros países recogidas por los Estados miembros en listas con fines fiscales. El objetivo primordial de esta iniciativa era aumentar la transparencia de los procesos nacionales de compilación de listas y presentar la información sobre las distintas jurisdicciones que en ellas figuran en un formato de más fácil acceso para los terceros países y las empresas. La «lista paneuropea» se plantea solamente como solución provisional mientras avanza el trabajo hacia el objetivo final, es decir, un sistema común de la UE para la evaluación, escrutinio y elaboración de una lista de terceros países.

Debe tenerse en cuenta que el Reglamento Financiero de la UE (artículo 140, apartado 4) prohíbe invertir o canalizar fondos de la UE a través de entidades en terceros países que no cumplan las normas internacionales de transparencia fiscal. Las instituciones financieras internacionales (IFI) y la UE deben además incorporar estos requisitos de buena gobernanza a sus contratos con todos los intermediarios financieros seleccionados. Estas disposiciones, que están reforzadas en los reglamentos internos de las IFI, constituyen una eficiente vía para asegurar que las decisiones sobre la inversión de fondos de la UE contribuyan a fomentar el cumplimiento de los requisitos internacionales de transparencia.

No obstante, la Comisión considera que estas disposiciones podrían ampliarse e ir más allá de los requisitos de transparencia actuales, incluyendo también los principios de competencia fiscal leal de la UE.

30

La directiva UE 2017/1852 de resolución de conflictos fiscales internacionales

30.1 Introducción

El mecanismo de resolución de litigios fiscales en la UE ha entrado en vigor a través de la Directiva UE 2017/1852 a partir del 1 de julio de 2019.

Tal y como ha puesto de relieve la Comisión UE, el nuevo sistema que se ha articulado contribuirá a que se encuentren soluciones a los litigios fiscales que puedan derivarse de la interpretación y aplicación convenios de doble imposición entre Estados miembros de la UE. Algunos cálculos señalan que anualmente se producen en la UE cerca de dos mil litigios de este tipo, de los que alrededor de 900 se prolongan desde hace más de dos años.

Las situaciones en que diferentes Estados miembros interpretan o aplican de modo diferente las disposiciones de los acuerdos y convenios fiscales bilaterales, o el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) («Convenio de Arbitraje de la Unión») pueden crear graves obstáculos fiscales para las empresas que operan a escala transfronteriza. Además, generan una carga fiscal excesiva a las empresas y pueden dar lugar a distorsiones e ineficiencias económicas e incidir negativamente en las inversiones transfronterizas y el crecimiento. Por esta razón, se han previsto mecanismos en la Unión Europea que garanticen la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de tales tratados fiscales bilaterales y del Convenio de Arbitraje de la Unión, en particular los litigios que dan lugar a doble imposición.

Los instrumentos existentes previstos en los Convenios y en el Convenio de Arbitraje de la Unión no permiten resolver de modo efectivo dichos litigios en todos los casos de manera oportuna. El seguimiento efectuado en el marco de la aplicación del Convenio de Arbitraje de la Unión ha puesto de manifiesto algunas deficiencias importantes, en particular en lo que se refiere al acceso al procedimiento y a la duración y la conclusión efectiva del procedimiento.

Los mecanismos articulados a través de la Directiva UE 2017/1852 deben garantizar que las empresas y los ciudadanos puedan resolver los litigios relacionados con los convenios tributarios de manera más rápida y eficaz. Asimismo, la

Directiva protege en mayor medida los derechos de los contribuyentes a través de medidas de buena gobernanza administrativa y transparencia en materia de resolución de litigios fiscales en la UE. Los mecanismos de resolución de controversias previstos en la Directiva 2017/1852, se construyen sobre los procedimientos amistosos y de arbitraje fiscal previstos en los CDIs que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, pero se han introducido avances significativos que mejoran su eficacia y, en tal sentido, constituyen un modelo más evolucionado.

Tales mejoras deben tomarse en consideración a la hora de adoptar las correspondientes decisiones sobre la utilización de los distintos mecanismos (domésticos, internacionales y europeos) que permiten resolver controversias fiscales transfronterizas; la utilización de los mecanismos previstos en la Directiva 2017/1852 puede solaparse potencialmente con los recogidos en los CDIs (algunos de los cuales incluyen el arbitraje, como el CDI con Reino Unido, Suiza o el Protocolo 2013 con EE.UU) o en el Convenio 90/436 de arbitraje, sin perder de vista la incidencia en este ámbito de los Acuerdos de Protección de Inversiones.

30.2 Características de la Directiva 2017/1852

La Directiva de resolución de conflictos fiscales internacionales actúa en un doble ámbito:

1. Interpretación y aplicación de convenios entre países de la UE que lleven a situaciones de sobreimposición tributaria, y
2. En la corrección de beneficios de empresas asociadas. Este escenario ya estaba formalmente cubierto a través del vigente Convenio de arbitraje de la Unión (90/436/CEE) pudiendo acudir a él cuando se produzcan situaciones de precios de transferencia (extensible ahora también a las personas físicas a través de esta norma armonizadora) y atribución de beneficios a Establecimientos Permanentes.

El fundamento de la Directiva está diseñada en distintos valores de la Unión Europea, en particular el derecho a un juicio justo y el respeto a la libertad de empresa sin obstáculos en su ejercicio, y desde la óptica de Derecho interno queda justificado en tres principios de nuestra Constitución:

- Principio de justicia tributaria (arts. 31 de la Constitución Española, y 4.2.j) y 67 y 68 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, por cuanto la doble o múltiple imposición produce cargas excesivas e injustas que han de corregirse en beneficio de los administrados).
- Principio de eficacia jurídica (art. 103 de la Constitución Española) pretendiendo evitar ineficiencias con ocasión de situaciones transfronterizas de doble imposición; y
- Principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución Española) en aras de alcanzar el correcto funcionamiento del mercado interior eliminando cualquier obstáculo.

Se vertebra en el procedimiento amistoso y el arbitraje del MC OCDE o del MLI (Convenio Multilateral de adaptación de los CDI a BEPS), pero trata de eliminar los principales obstáculos que, en el ámbito internacional, llevan a bloqueos del procedimiento amistoso y que impiden la propia solución de conflictos en el seno del mismo, o el acceso al arbitraje, cuando el mismo resulte disponible. De esta forma, la Directiva permite que la doble imposición sea eliminada de forma efectiva, con carácter general, mediante el uso de los procedimientos que la misma regula. Para ello, contiene los llamados "*enforcement patches*", que permiten superar algunos de los bloqueos usuales en el procedimiento amistoso, impulsando el propio contribuyente el procedimiento con recursos judiciales que desbloqueen la admisión de la solicitud de inicio de unprocedimiento amistoso, el acceso al arbitraje o la ejecución de la decisión final. A ello se añade un calendario estricto de plazos procedimentales que pretenden asegurar que efectivamente existirá tal solución final a la disputa en un tiempo previsible.

La Directiva supone que en la UE habrá un mecanismo procedimental único (aunque se superponga sobre otros procedimientos bilaterales o multilaterales), aplicable a todos los Estados miembros cuando exista un CDI entre ellos, con una regulación uniforme, un resultado que no produce el arbitraje de los CDIs o del MLI al que se han comprometido algunos Estados miembros de la UE. Cabe destacar que el mecanismo de resolución de disputas de la Directiva UE no deroga otros mecanismos que puedan existir en paralelo, como son los procedimientos amistosos recogidos en los CDIs, el arbitraje de estos CDIs o del MLI o el propio Convenio 90/436. El contribuyente, por tanto, ostenta un derecho de opción con respecto al mecanismo que considere más adecuado a sus intereses, teniendo en cuenta que la propia Directiva establece reglas de prioridad de unos procedimientos sobre otros. A este respecto, se viene observando cómo los procedimientos de resolución de controversias internacionales constituyen la única alternativa realista para resolver de forma eficaz determinado tipo de casos como la atribución de beneficios a EPs, o ajustes por precios de transferencia, considerando su complejidad técnica, la falta de suficiente especialización por los tribunales internos, la existencia de limitados precedentes en la materia, y la necesidad de alcanzar posiciones de equilibrio entre las administraciones y los contribuyentes.

30.3 Ámbito de aplicación de la Directiva

En lo que respecta al ámbito de aplicación desde el punto de vista objetivo, cubre los tributos directos -Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR, Impuesto sobre el Patrimonio (IP), e Impuesto sobre Sociedades (IS)-, descartando a los indirectos. Y, se extiende tanto a personas físicas como jurídicas.

El art. 1 de la Directiva define su ámbito de aplicación por referencia a "litigios entre los Estados miembros cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio." Los litigios cubiertos

son aquéllos vinculados con la interpretación y aplicación de los CDIs/convenios en el ámbito de los impuestos sobre la renta y, en su caso, patrimonio firmados entre los Estados miembros (incluidos en el ámbito de aplicación de tales CDIs/convenios). Por lo tanto, resulta relevante destacar que el ámbito de aplicación de la presente Directiva es más amplio que el del Convenio de Arbitraje de la Unión, que se limita exclusivamente a los litigios en materia de precios de transferencia y a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. En principio, nada se dice acerca de que el litigio deba estar vinculado con un caso de doble imposición, por lo que cualquier litigio, incluso si no hay doble imposición podría estar cubierto por la Directiva. No obstante lo anterior, el art. 16.7 Directiva prevé que un Estado miembro pueda denegar el acceso al mecanismo de resolución de disputas del art. 6 Directiva, caso por caso, cuando la disputa no implique la existencia de doble imposición, en cuyo caso, se informará a las personas afectadas y a las autoridades competentes de los otros Estados miembros implicados. Los Estados miembros también pueden denegar el acceso al arbitraje allí donde en ese Estado miembro se hubieran impuesto sanciones por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave (art. 16.6 de la Directiva).

Debe ponerse de relieve que se recomienda a los Estados miembros a que recurran a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes, como la mediación o la conciliación, durante las fases finales del período del procedimiento amistoso. De no llegarse a un acuerdo amistoso en un plazo determinado, el caso debe someterse al procedimiento pertinente de resolución de litigios. Debe haber flexibilidad en la elección del método para la resolución de litigios, bien mediante estructuras *ad hoc*, bien mediante estructuras más permanentes como la posibilidad de una comisión permanente que se dedique a la resolución de conflictos fiscales dentro de la UE.

Los procedimientos de resolución de litigios podrían adoptar la forma de una comisión consultiva compuesta por representantes de las autoridades fiscales afectadas y de personalidades independientes o podrían tener la forma de una comisión de resolución alternativa de litigios (esta última aportaría flexibilidad en la elección de los métodos de resolución de litigios). Por otro lado, en su caso, los Estados miembros podrían elegir, por medio de un acuerdo bilateral, utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (también conocido como arbitraje de «la última mejor oferta»), para resolver el litigio de manera vinculante. Las autoridades tributarias deben tomar una decisión vinculante definitiva por referencia al dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios.

El ámbito subjetivo de la Directiva se delimita en función de que las personas afectadas por los litigios fiscales sean "residentes" (personas físicas o jurídicas) en los Estados miembros a efectos fiscales. La vinculación del ámbito subjetivo de la Directiva a los residentes fiscales de un Estado miembro deja fuera de ella a los establecimientos permanentes como tales, allí donde el EP situado en territorio de la Unión pertenezca a un residente de un tercer Estado.

La aplicación temporal de los mecanismos de resolución de litigios previstos en la Directiva UE, de acuerdo con su art. 23, cubrirá a las reclamaciones presen-

tadas por los contribuyentes a partir del 1 de julio de 2019 respecto de las cuestiones en litigio referentes a ingresos o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esa fecha. Las autoridades competentes también podrán decidir aplicar la Directiva a cualquier denuncia presentada antes de esa fecha o a ejercicios fiscales anteriores. La Directiva impuso a los Estados miembros la obligación de transponer su contenido a su ordenamiento interno a más tardar el 30 de junio de 2019, comunicando a la Comisión la legislación que han adoptado y haciendo referencia expresa en ella a esta Directiva. El hecho de que un buen número de Estados miembros (entre ellos España) todavía no haya procedido a transponer la Directiva 2017/1852 a su ordenamiento lógicamente resulta problemático desde una perspectiva de cumplimiento del Derecho de la UE. No obstante, cabe destacar que, por un lado, un buen número de disposiciones de la Directiva reúnen las características necesarias para ser susceptibles de producir efecto directo a partir del 1 de julio de 2019; y por otro, el retraso de un Estado miembro a la hora de implementar la Directiva no debería perjudicar o afectar negativamente al derecho del contribuyente a la hora de optar por la utilización de este mecanismo de resolución de litigios fiscales

30.4 Procedimiento

La Directiva regula tres fases procedimentales:

1. La presentación de la reclamación o inicio del procedimiento amistoso de la Directiva;
2. La fase propiamente (internacional) del Procedimiento Amistoso; y
3. La resolución de la disputa por la Comisión consultiva (fase arbitral o final del procedimiento amistoso).

La Directiva debe contribuir a resolver mejor los litigios fiscales, ya que los Estados miembros tendrán ahora la obligación de adoptar resoluciones concluyentes tras dos años en el marco de un procedimiento amistoso sin resultado. En efecto, si no se ha encontrado una solución al final de este plazo de dos años, el contribuyente podrá solicitar la creación de una comisión consultiva para emitir un dictamen. Si los Estados miembros no lo hacen, el contribuyente podrá interponer un recurso ante el órgano jurisdiccional nacional que le corresponda y obligar a los Estados miembros a actuar. Esta comisión consultiva estará compuesta por un mínimo de dos y un máximo de cuatro miembros independientes designados por los Estados miembros interesados y por uno o dos representantes de cada una de las autoridades competentes de que se trate Estos miembros elegirán, además a un presidente. La comisión habrá de emitir un dictamen en un plazo de seis meses, que los Estados miembros interesados deberán cumplir a menos que acepten otra solución en un plazo de seis meses a partir del dictamen.

Si no se cumple la resolución, el contribuyente que haya aceptado la resolución definitiva y haya renunciado a su derecho a las vías de recurso internas en un

plazo de sesenta días a partir de la notificación, podrá tratar de hacerla cumplir ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

A fin de garantizar condiciones uniformes de ejecución de la Directiva, deben conferirse a la Comisión competencias de ejecución. Dichas competencias deben ejercerse de conformidad con el Reglamento (UE) núm. 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo.

La Directiva respeta los derechos fundamentales y se atiene a los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Tiene por objeto garantizar el pleno respeto del derecho a un juicio justo y la libertad de empresa. Dado que el objetivo de la Directiva consiste en establecer un procedimiento eficaz y eficiente para resolver los litigios en el contexto del correcto funcionamiento del mercado interior puede lograrse mejor a escala de la Unión, por lo que ha sido ésta la que ha adoptado dicha Directiva, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea.

31

Los paraísos fiscales en la Unión Europea: las listas negras y el papel del Parlamento Europeo

31.1 Introducción

No existe una definición única de paraíso fiscal, ya que de unos a otros países hay diferencias importantes, en donde se acentúan determinadas características. Así, los rasgos típicos de un paraíso fiscal tienen que ver, entre otros, con la falta de transparencia, la exención total o parcial de pagos de impuestos para no residentes, o para un determinado tipo de rentas, y la opacidad en cuentas bancarias o en las sociedades que se constituyen en su territorio, la diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes en el país.

Los paraísos fiscales suelen aplicar este tipo de políticas tributarias con la intención de atraer flujos financieros, convirtiéndose algunos de ellos en centros financieros de primer orden. En su mayoría se trata de pequeños países que cuentan con pocos recursos naturales o industriales, que han visto que esta forma artificial de atraer capitales supone su principal industria y su propia subsistencia.

Los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a un número creciente de inversores extranjeros, segun la Red para la Justicia Fiscal se trataria de mas de 25.000 Billones de Euros los que permanecen en paraisos fiscales, lo que supone más que la suma del PIB de EEUU y Japón juntos.

Esta fuga de capitales y su falta de imposición y de control fiscal, como es lógico, ni producen una tributación justa, ni es moralmente justificable. Por ello, desde la OCDE y la UE se ha tratado de reaccionar con diferentes medidas que dificultan la transferencia de activos a paraísos fiscales. Esto supone un problema de política económica global que devanea entre una politica capitalista de liberalización y otra de control creciente de los intercambios para evitar el fraude fiscal.

Para entender el funcionamiento de los paraísos fiscales y su impacto en Europa y en el Mundo pasemos a analizar una definicion más precisa del paraiso fiscal.

31.2 Criterios para la determinación de un paraíso fiscal

En primer lugar, como ya se ha indicado, no existe una definición de paraíso fiscal omnicomprensiva. No hay realmente una definición juridica uniforme para todos los países. Es difícil encontrar puntos en común entre las Islas del Canal y algunos paraísos del Caribe o del Mediterráneo, o encontrar similitudes entre aquellos que fomentan el secreto fiscal de ingresos de ahorros, o el secreto bancario de algunas islas anglosajonas.

Ahora bien, según la OCDE, las características fundamentales para determinar que un territorio sea calificado como paraíso fiscal son tres:

1. La jurisdicción no establece impuestos o son exclusivamente nominales (ficticios o no efectivos), reconociendo, no obstante, que este criterio de la no imposición o la imposición nominal no es suficiente, por sí sólo, para calificar a un territorio como paraíso fiscal. La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a determinar si crea impuestos directos y, a determinar el tipo de gravamen que considere oportuno. Así pues, es preciso analizar los otros factores para determinar si una jurisdicción es o no un paraíso fiscal.
2. Si hay ausencia de transparencia.
3. Si existen leyes o prácticas administrativas que evitan el efectivo intercambio de información con fines fiscales con otros gobiernos sobre los contribuyentes beneficiarios.

Estos criterios son muy amplios, pero curiosamente son los más utilizados. Fruto de ello quizás radica la gran diversidad y divergencia sobre los paises considerados paraísos fiscales. Existen muchísimas listas, cada una con su propio contenido. Incluso siguiendo el modelo de las listas de la OCDE, se clasifica en listas negras, en las que se aparecen los países que no se han comprometido en el respeto de los estándares internacionales, y listas grises, en las que se contemplan los países que se han comprometido a la aplicación de dichos estándares, pero que no se respetan todavía en su totalidad.

Para la OCDE y la UE, hay coincidencia en considerar Trinidad y Tobago como un paraíso fiscal y así se incluye en sus listas negras. Para los territorios que se comprometen a mejorar la transparencia e intercambio de información –listas grises- se consideran países como Bahamas, Islas Cayman, Islas Marshall, y a veces dependiendo del origen en la elaboración de la lista se mencionan territorios como Andorra, Chipre, Lichstenstein, Gibraltar o Mónaco.

31.3 La lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales.

La Unión Europea se encuentra trabajando, como ya se ha expuesto, sobre la buena gobernanza fiscal a escala mundial. Y lo está haciendo con objeto de potenciar al máximo sus esfuerzos en la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión fiscales.

Trata de alcanzar este objetivo fomentando un cambio positivo a través de la cooperación, en lugar de denunciar y desacreditar a determinados países y territorios.

El 5 de diciembre de 2017, el Consejo adoptó unas Conclusiones sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, a lo que se había comprometido en sus Conclusiones de 25 de mayo de 2016.

La lista recogía los países o territorios no pertenecientes a la UE que no se habían comprometido suficientemente en respuesta a las inquietudes de la UE. Al margen de esta lista, un documento sobre el estado de la cuestión mencionaba los países y territorios que habían respondido de manera suficiente. Estos debían haber adoptado medidas efectivas antes del final de 2018 o, en determinados casos, de 2019, para no aparecer en futuras listas.

El 12 de marzo de 2019, el Consejo adoptó una lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales y un estado de la cuestión actualizado. Se han buscado compromisos al respecto de una serie de países y territorios que habían sustituido regímenes fiscales preferenciales perniciosos por medidas de efecto similar.

A 21 de junio de 2019 (fecha de publicación en el Diario Oficial), la lista de la UE está compuesta por:

- Samoa Americana
- Belice
- Fiyi
- Guam
- Islas Marshall
- Omán
- Samoa
- Trinidad y Tobago
- Emiratos Árabes Unidos
- Islas Vírgenes de los Estados Unidos
- Vanuatu

Esta lista fue adoptada por el Consejo de la UE, desde su adopción inicial a finales de 2017, la lista ha demostrado su utilidad para promover, con ánimo de cooperación, los objetivos de la UE consistentes en mejorar las prácticas fiscales a nivel mundial, luchar contra la elusión fiscal y mejorar la buena gobernanza y la transparencia: más de 30 países y territorios han cumplido ya sus compromisos de aprobar reformas fiscales.

Los trabajos en torno a la lista se iniciaron a mediados de 2016 en el grupo del Consejo responsable de aplicar el Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas. En noviembre de 2016, el Consejo llegó a un acuerdo sobre el procedimiento que iba a seguirse y definió los criterios para el escrutinio de los países y territorios terceros:

- los que un país o territorio ha de satisfacer para que se considere conforme a la transparencia fiscal;

- los que un país o territorio ha de satisfacer para que se considere conforme a la equidad fiscal;
- que se estén aplicando las normas mínimas de la OCDE en materia de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Conforme a esos criterios, el Consejo aprobó y publicó en diciembre de 2017 unas Conclusiones en las que se incluía una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Acordó asimismo el procedimiento que se seguiría en lo sucesivo, y recomendó una serie de medidas «defensivas» con respecto a los países y territorios incluidos en la lista.

La lista inicial se estableció tras someter a los 92 países y territorios terceros afectados a escrutinio durante 2017, y la integraban aquellos países o territorios que no habían adquirido compromisos significativos para subsanar las deficiencias detectadas por la UE.

El plazo previsto para el cumplimiento de la mayoría de los compromisos adquiridos por estos países o territorios vencía a finales de 2018; al mismo tiempo, el Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) ha venido supervisando atentamente, desde un punto de vista técnico, su incorporación a la legislación nacional hasta comienzos de 2019. El Consejo ha adoptado la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales resultante de este proceso y ha refrendado una revisión de la situación con respecto a los compromisos aún pendientes.

El trabajo que se desarrolla sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores es un proceso dinámico. El Consejo sigue revisando y actualizando periódicamente la lista en los próximos años, teniendo en cuenta la evolución de los plazos en los que los países o territorios deban cumplir sus compromisos y la evolución de los criterios de inclusión que la UE utilice para la elaboración de la lista.

Por el mero hecho de estar incluido en la lista de paraísos fiscales de la UE, en el ámbito fiscal, los estados miembros de la UE aplicarán al menos una de las siguientes medidas administrativas:

- seguimiento reforzado de las transacciones
- mayor riesgo de ser inspeccionado para los contribuyentes que se beneficien de los regímenes en cuestión
- y mayor riesgo de ser inspeccionado para los contribuyentes que utilicen estructuras o dispositivos en los que intervengan los países y territorios no cooperadores.

En cuanto a las medidas legislativas, los países de la UE pueden aplicar medidas defensivas como la no deducibilidad de costes, normas relativas a las sociedades extranjeras controladas o medidas de retención fiscal en origen.

Las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017 también proponen que los países de la UE puedan utilizar la lista de la UE de países y territorios no cooperadores cuando apliquen la Directiva por la que se establecen normas contra

las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

31.4 La evolución del concepto de paraíso fiscal en la UE

Durante muchos años quienes se han dedicado al uso de paraísos fiscales en sus planificaciones fiscales han estado tranquilos pues la falta de un intercambio de información efectivo daba lugar al descontrol de las rentas y su desimposición. Una serie de escándalos fiscales a nivel internacional ha dado lugar a un incremento notable de la lucha contra los paraisos fiscales y al restablecimiento del orden fiscal a través de la lucha contra la evasión fiscal y la traslado ilegítimo de beneficios fiscales a jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Dada la repercusión pública se pueden mencionar algunos de los mencionados escándalos como los *Malta Files* de mayo de 2017, los *BahamasLeaks* de septiembre de 2016, los *Panama Papers* de abril 2016, los *SwissLeaks* de febrero de 2015 y los *LuxLeaks* de noviembre de 2014.

"Los papeles de Panamá" *–Panama Papers* en su versión en inglés– supuso la revelación de cuentas bancarias y datos encubiertos de 214.488 sociedades "*offshore*" conectadas con más de 200 países, y más de 11,5 millones de documentos internos de un despacho de abogados panameño. Bajo la definición de compañías *"offshore"* se encuentran las sociedades que se crearon según las leyes panameñas y cuya actividad económica, de realizar alguna, se ejerce fuera de la jurisdicción en la que está registrada.

Tanto el Parlamento Europeo como la Comisión Europea han aumentado su actividad relativa a la tributación justa y el papel de los paraísos fiscales desde la crisis económica en Europa en 2008 y por su papel jugado dadas las revelaciones realizadas. *The Economic and Monetary Affairs Committee* es la comisión legislativa encargada de las politicas fiscales, por lo que trabaja conjuntamente con la Comision en el ámbito fiscal. En general, el Parlamento Europeo ha apoyado las líneas maestras de los programas de la Comisión en el marco de la fiscalidad, siendo la lucha contra el fraude fiscal, la evasión de impuestos y el blanqueo de capitales, prioridades políticas de la actual legislatura.

Respeto a este papel el Parlamento Europeo ha nombrado sucesivamente dos comisiones: *TAX Committee I (mandato de junio a diciembre 2015) y TAX Committee II (hasta julio de 2016),* con el objetivo de dar resoluciones claras sobre la situacion actual de fiscalidad, tanto desde el punto de vista de la cooperación entre los estados miembros, como desde el de las multinacionales y la planificación fiscal "agresiva".

Son muy interesantes las Resoluciones, de 25 de noviembre de 2015 y de 6 de julio de 2016, sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares, así como la Recomendación del Parlamento Europeo, de 13 de diciembre de 2017, al Consejo y a la Comisión, a raíz de la investigación sobre el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscales donde llama la atención una clara paradoja: que la libre competencia en materia fiscal y la falta de cooperación entre los Estados miembros han provocado una desvinculación del lugar en que se

genera la renta y el lugar en el que se grava. Así, en este conjunto de resoluciones y recomendaciones se pone de relieve la necesidad de:

- el fin de los regímenes preferenciales y las divergencias entre sistemas tributarios nacionales;
- una base imponible consolidada común y obligatoria del impuesto sobre sociedades (reiterada en la segunda comision porque desempenan un papel importante en el traslada de beneficios);
- la incorporación de la lucha contra la evasion fiscal en otras políticas y en el comportamiento empresarial, en particular por parte de las empresas multinacionales, los bancos, los proveedores de servicios financieros y los asesores fiscales;
- el incremento de la cooperación administrativa y la reducción de los "jurisdicciones fiscales no cooperantes";
- las sanciones contra las jurisdicciones fiscales no cooperativas incluidas en una lista negra de paraísos fiscales se apliquen también a empresas, bancos y despachos de abogados y asesores fiscales, con la posibilidad de revocar sus licencias profesionales;
- las consecuencias negativas del uso de regímenes especiales de patentes, utilizadas en la mayoría de los casos por las empresas multinacionales con fines de elusión fiscal.

El 1 de marzo de 2018, el Parlamento creó una Comisión Especial sobre Delitos Financieros y Evasión y Elusión Fiscales (dicho TAX Committee III). Basándose en el trabajo de sus predecesoras (TAXE 1, TAXE 2 y PANA), esta Comisión investiga cuestiones clave como la fiscalidad del sector digital, los programas nacionales de acceso a la nacionalidad y el fraude en materia de IVA.

España asumió el compromiso de modificar su lista teniendo en cuenta la lista dinámica de la UE sobre paraísos fiscales. Dado que hay algunas diferencias entre las listas, España debería seguir la lista europea incluyendo aquellos que no aparecen como tal en su lista, aunque con algunos de ellos hay firmados convenios para evitar la doble imposición.

Volviendo a la lista europea, las críticas no se han hecho esperar. Uno de los primeros en levantar la voz ha sido el Parlamento Europeo. El Parlamento considera que debería haber países de la UE en la lista, y critica duramente las prácticas fiscales de algunos de los estados europeos. Así, se acusa a Bélgica, Chipre, Holanda, Hungría, Irlanda y Luxemburgo, de tener características propias de paraísos fiscales, de facilitar la planificación fiscal agresiva y de bloquear reiteradamente la adopción de medidas destinadas a evitar el fraude. No obstante lo anterior, parece difícil mantener que los citados estados no han hecho nada para luchar contra la planificación fiscal agresiva, considerando la cantidad de directivas que se han adoptado en los últimos años y, en particular, la Directiva anti-abuso, analizada anteriormente.

Se ha ampliado considerablemente el ámbito de la cooperación y, en concreto, del intercambio automático de información. Actualmente, se intercambia amplia información financiera, las consultas tributarias y los acuerdos previos de

valoración -los denominados *rulings*-, la información país por país o la información sobre prácticas fiscales agresivas. Se trata de un intercambio automático en el que los Estados reciben información masiva, estandarizada y de manera automática, es decir, sin requerimiento y en plazos fijos, lo que permite un análisis masivo de datos para detectar riesgos.

Dónde se ha avanzado mucho menos es en la puesta en marcha de medidas destinadas a crear un entorno empresarial adecuado, de certeza para las empresas, con la posibilidad de una resolución eficaz de los conflictos y reduciendo la excesiva carga administrativa. Frente a la cantidad de normas adoptadas con el apellido anti-abuso, solo ha habido una disposición en esta dirección: la Directiva de Resolución de Conflictos.

32

Lucha contra la evasión fiscal en la UE a través de la transparencia fiscal

32.1 La transparencia fiscal como mecanismo para una fiscalidad más justa y efectiva

La Comisión Europea está acometiendo un ambicioso programa a favor de una fiscalidad más justa, transparente y efectiva en la UE, en consonancia con su objetivo más amplio de crecimiento sostenible y de inversiones favorables a la creación de empleo en un mercado único más integrado. Las empresas deberían pagar impuestos en el país donde se generan sus beneficios. La lucha contra la evasión y la elusión fiscales constituye un elemento esencial de este programa.

La evasión y la elusión fiscales privan cada año a los presupuestos públicos de ingresos estimados en miles de millones de euros, falsean la competencia entre empresas y erosionan la igualdad de condiciones de los contribuyentes en su conjunto. Por lo tanto, la opinión pública reclama con firmeza la adopción de medidas para combatir las prácticas fiscales agresivas que reducen los ingresos de que disponen los Gobiernos para otros fines.

Debido a que se trata de un tipo de evasión transfronteriza que perjudica a todos los países por igual, no se podrá realizar una lucha efectiva contra ella de forma exclusivamente nacional. Será necesaria la acción coordinada y conjunta de todos los países del ámbito europeo para poder erradicar de raíz este tipo de prácticas ilícitas, ya que así se podrá combatir este problema desde todos los frentes posibles. Así mismo, también será recomendable que se lleve a cabo una lucha desde el ámbito internacional, y no meramente comunitario.

Según la Agencia Tributaria, los intermediarios fiscales, en su calidad de representantes de los contribuyentes en las relaciones con la Administración Tributaria, son unos colaboradores cualificados de dicho organismo en la gestión de los tributos, ya que facilitan a los contribuyentes el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y les ayudan a cumplirlas. En otras palabras, abogados, asesores fiscales, contables, entidades bancarias o consultores se convierten en intermediarios por su mediación entre la Administración y el contribuyente o empresa.

Por ello, además de mantener el papel de la colaboración social en la presentación telemática de declaraciones y otros documentos tributarios, la Agencia Tributaria ha considerado conveniente establecer un nuevo marco de relación de la Agencia Tributaria con los intermediarios fiscales como representantes del contribuyente y colaboradores de la Administración Tributaria en la prevención del fraude fiscal que propicie su mayor implicación en la lucha contra el fraude, como hemos tenido ocasión de ver más arriba en el análisis de la DAC 6.

La Comisión Europea propuso normas de transparencia para los intermediarios, tales como bancos, contables, asesores fiscales y abogados, que formulan y promueven estrategias de planificación fiscal para sus clientes.

Las filtraciones en los medios de comunicación, como los papeles de Panamá, han puesto de manifiesto la manera en que algunos intermediarios ayudan activamente a las empresas y los particulares a evadir impuestos, generalmente por medio de complejos sistemas transfronterizos. La DAC 6 y la ATAD tienen por objeto abordar este tipo de planificación fiscal agresiva aumentando las actividades de control de prácticas de los planificadores y asesores fiscales.

Los sistemas de planificación fiscal transfronteriza con determinadas características o «signos distintivos» que puedan dar lugar a pérdidas para las administraciones públicas tendrán que notificarse automáticamente a las autoridades fiscales antes de su utilización. La Comisión ha determinado los principales signos distintivos, incluido el uso de las pérdidas a fin de reducir la responsabilidad tributaria, la utilización de regímenes fiscales más favorables o disposiciones a través de países que no cumplen las normas internacionales de buena gobernanza.

La obligación de notificar un régimen transfronterizo que presenten uno o varios de estos signos distintivos correrá a cargo del intermediario que suministre el régimen transfronterizo para su aplicación y uso por una empresa o particular; del particular o empresa que reciba el asesoramiento, en el caso de que el intermediario que suministre el régimen transfronterizo no tenga su sede en la UE, o de que el intermediario esté vinculado por el secreto profesional o las normas sobre secreto; o, del particular o empresa que aplique el régimen transfronterizo cuando lo formulen asesores fiscales o abogados propios.

Los Estados miembros intercambiarán automáticamente la información que reciban sobre los mecanismos de planificación fiscal a través de una base centralizada, que les dará aviso tempranamente de nuevos riesgos de elusión y les permitirá adoptar medidas para bloquear los regímenes perjudiciales. La obligación de notificar un régimen no significa necesariamente que sea perjudicial, sino que merece un control por parte de las autoridades fiscales. No obstante, los Estados miembros están obligados a aplicar sanciones efectivas y disuasorias a las empresas que incumplan las medidas de transparencia, lo que supone un nuevo y potente elemento disuasorio para quienes fomenten o faciliten el fraude fiscal.

Estas normas de transparencia tienen un alcance general, pues abarcan la totalidad de los intermediarios y todos los regímenes potencialmente perjudiciales existentes en todos los Estados miembros. Los datos de cualquier régimen fiscal que contenga uno o varios signos distintivos deben comunicarse a la autoridad tributaria de origen del intermediario en el plazo de cinco días desde el suministro de dicho régimen a un cliente.

En los últimos años se han realizado grandes progresos a la hora de impulsar la transparencia fiscal y combatir la elusión y la evasión fiscales. Se han acordado y están entrando en vigor progresivamente nuevas normas de la UE para bloquear los regímenes fiscales artificiales, así como nuevos requisitos de transparencia de las cuentas financieras, las resoluciones fiscales y las actividades de las multinacionales. Se han negociado propuestas para reforzar la legislación contra el blanqueo de capitales, los requisitos de información país por país y unas normas de buena gobernanza más rigurosas para los fondos de la UE. Además, se aprobó una nueva lista de la UE de jurisdicciones fiscales no cooperativas.

La labor de la Comisión en pro de una mayor transparencia fiscal va unida a un enfoque igualmente determinado encaminado a garantizar que los Estados miembros dispongan de los instrumentos adecuados para proteger sus bases impositivas contra el fraude y para recaudar los ingresos que les corresponden legítimamente, que se ha materializado en la Directiva ATAD, ya comentada más arriba.

A pesar de estos importantes progresos, la Comisión está convencida de que aún queda mucho por hacer en el ámbito de la lucha contra la elusión y la evasión fiscales a través de la transparencia. Las recientes revelaciones aparecidas en los medios de comunicación muestran cómo se siguen utilizando participaciones y estructuras financieras secretas para ocultar rentas y activos extraterritoriales, a menudo gracias a un asesoramiento muy especializado. Por eso, la Comisión Europea sigue exigiendo a los Estados Miembros esfuerzos en distintas áreas relativas a la transparencia fiscal, más allá de lo conseguido hasta el momento, en particular en las siguientes:

1. *Aprovechar el vínculo existente entre las normas relativas a la lucha contra el blanqueo de capitales y las normas sobre transparencia fiscal*. La falta de transparencia en lo que respecta a la titularidad real puede facilitar el blanqueo de capitales, la corrupción y la evasión fiscal. Por lo tanto, las respuestas a estos problemas deben ser complementarias y estar vinculadas entre sí.

El 4 de septiembre de 2018 entró en vigor el Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, cuyo Título II transpone al ordenamiento español la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (el "Real Decreto-ley" y la "Cuarta Directiva", respectivamente), y que modifica la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (la "Ley 10/2010"). La modificación de la Cuarta Directiva contra el blanqueo de capitales posee como objetivo específico el reforzamiento de los mecanismos de protección de la UE contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. Una supervisión y un control del cumplimiento eficaces son elementos clave para prevenir el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la delincuencia en general.

La Directiva (i) contempla nuevas obligaciones para quienes, con carácter profesional, prestan los servicios enumerados en el apartado o) del artículo 2.1 de la Ley 10/2010 por cuenta de terceros y (ii) desarrolla la consideración de sujeto obligado de quienes se dediquen a la gestión, explotación y comercialización de juegos de azar. El art. 2.1.o) de la Ley 10/2010 incluía en el ámbito de aplicación

de la Ley a los sujetos que prestasen determinados servicios a sociedades, tales como la constitución de sociedades, llevanza de secretarías de consejo y otros. Ahora también establece que deberán inscribirse de forma obligatoria en el Registro Mercantil, no más tarde del 4 de septiembre de 2019, aquellas personas físicas o jurídicas que de forma profesional o empresarial lleven a cabo todas o alguna de las funciones del artículo 2.1.o) de la Ley 10/2010. Las personas jurídicas deberán, además, identificar a sus titulares reales.

2. *Mejorar el intercambio de información sobre la titularidad real*. La UE es consciente desde hace tiempo de la importancia que reviste la cooperación administrativa entre las administraciones tributarias para hacer frente al fraude fiscal. El intercambio automático de información entre dichas autoridades es uno de los instrumentos más potentes de los que dispone la UE a este respecto. Recientemente, este intercambio de información transfronterizo se ha ampliado a fin de incluir las cuentas financieras, las resoluciones fiscales, así como la información relativa a las actividades de las multinacionales a efectos fiscales.

A la vista de la situación revelada recientemente por los medios de comunicación, existen poderosas razones para ampliar aún más si cabe la cooperación administrativa entre las autoridades tributarias a fin de que esta abarque la información sobre la titularidad real dentro de la UE y a nivel mundial. Facilitar a las autoridades tributarias acceso directo a información pormenorizada sobre la titularidad real en poder de otros Estados miembros debe mejorar significativamente su capacidad para determinar los riesgos de evasión y elusión fiscales.

3. *Promover normas de buena gobernanza fiscal más rigurosas a escala mundial*. Las medidas de la UE contra la evasión y la elusión fiscales son esenciales a fin de contribuir a la protección de las bases impositivas de los Estados miembros, garantizar unas condiciones de competencia equitativas en favor de las empresas y promover un entorno más justo y competitivo dentro del mercado único. Sin embargo, dado que el fraude fiscal es un fenómeno de alcance mundial, es fundamental que la lucha contra los mecanismos opacos y la planificación fiscal agresiva se lleve a cabo a escala internacional. A este respecto, la UE apoya firmemente los esfuerzos de la OCDE por garantizar la aplicación a escala mundial de normas de buena gobernanza fiscal más rigurosas, tanto a través del marco integrador para la ejecución del proyecto BEPS como de la labor del Foro mundial con vistas al control de la transparencia fiscal.

4. *Mejorar la protección de los denunciantes*. Los casos más recientes de elusión fiscal por parte de sociedades y de evasión fiscal por parte de personas físicas revelados por denunciantes han incrementado la necesidad de adoptar medidas de protección efectivas en favor de estos últimos. La protección de quienes comunican o revelan información sobre acciones y omisiones que supongan una amenaza o un perjuicio grave para el interés público no solo refuerza la capacidad de esas personas para transmitir dicha información, sino que puede contribuir asimismo de manera crucial a una mayor detección del fraude y la evasión fiscales, fenómenos que privan de ingresos fiscales legítimos a las autoridades tributarias europeas. Así

pues, el Parlamento Europeo y muchos interesados han reclamado una mayor protección de los denunciantes.

Esta protección es indispensable teniendo en cuenta que los procedimientos institucionales de rendición de cuentas dependen de la disponibilidad de información que permita identificar posibles irregularidades. La protección de los denunciantes en los sectores público y privado contribuye a hacer frente a los problemas de gestión y las irregularidades, incluida la corrupción transfronteriza asociada a los intereses financieros a escala nacional o de la UE. También desde la óptica del funcionamiento del mercado único y de la responsabilidad social de las empresas, puede contribuir a controlar a estas últimas y a proteger los intereses de la sociedad, lo que podría reforzar la confianza en el mercado y, por tanto, atraer a posibles inversores y socios comerciales.

32.2. Instrumentos para asegurar la transparencia fiscal en la UE

Como ya hemos visto, una de las finalidades de la transparencia fiscal es luchar contra la evasión y la elusión fiscal en la Unión Europea a través de una doble vía: el papel del Parlamento Europeo y la Comisión Europea, y los Estados Miembros. La Comisión Europea propone las medidas de transparencia fiscal al Parlamento y al Consejo para que sean aprobadas posteriormente por estas dos últimas, si se alcanza la mayoría requerida. Son después los Estados Miembros quienes ejecutan están normas en el ámito de la fiscalidad.

El objetivo de la Unión en materia de política fiscal se explica en la comunicación de la Comisión Europea, titulada "Política fiscal en la UE, prioridades para los próximos años". Establece que mientras que los Estados miembros sigan las directrices marcadas por la UE pueden escoger libremente el sistema fiscal que consideren más adecuado. En este marco las principales prioridades son: eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, la evasión y la elusión de impuestos y el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude, para ello consideran la coordinación de las políticas fiscales de los Estados miembros que apoyen objetivos más amplios de la UE, como se define en la Estrategia de Europa de 2020.

A lo largo de los últimos años, tal y como hemos expuesto, la Directiva 2011/16/UE del Consejo ha sido objeto de una serie de modificaciones a fin de dar cabida a nuevas iniciativas en el ámbito de la transparencia fiscal a escala de la Unión. En este contexto, la Directiva 2014/107/UE del Consejo (introdujo, para la información sobre las cuentas financieras en la Unión un estándar común de comunicación de información desarrollado por la OCDE. El citado estándar dispone el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras titularidad de residentes no sujetos a impuestos y establece un marco para dicho intercambio a escala mundial.

La Directiva 2011/16/UE fue modificada por la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, que estableció el intercambio automático de información relativa a acuerdos tributarios previos transfronterizos, y por la Directiva (UE) 2016/881 del

Consejo, que estableció el intercambio automático y obligatorio de información entre las autoridades tributarias sobre los informes país por país de las empresas multinacionales. Dada la utilidad que puede tener para las autoridades tributarias la información relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales, la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo obligó a los Estados miembros a dar acceso a dichas autoridades a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las instituciones financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo. Aunque la Directiva 2011/16/UE ha sido modificada en varias ocasiones a fin de reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias para reaccionar ante una planificación fiscal agresiva, sigue siendo necesario reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal, dando como resultado la Directiva (UE) 2018/822 del consejo de 25 de mayo de 2018 que a modo de resumen tiene como objetivo que Estados miembros deberán exigir a los denominados intermediarios (intermediarios financieros, asesores fiscales, u otros agentes) la comunicación de los esquemas de conducta fiscal de carácter transfronterizo o mecanismo transfronterizo, subsumibles en la denominada planificación fiscal agresiva, e intercambiar entre ellos tal información

33

Los Derechos fundamentales en materia tributaria en la UE

33.1. Los Derechos Humanos en Europa

El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, más conocido como la Convención Europea de Derechos Humanos, fue adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950 y entró en vigor en 1953. Tiene por objeto proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas sometidas a la jurisdicción de los Estados miembros, y permite un control judicial del respeto de dichos derechos individuales. Se inspira expresamente en la Declaración Universal de Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948.

El Convenio ha sido desarrollado y modificado por diversos protocolos adicionales que han añadido el reconocimiento de otros derechos y libertades al listado inicial o han mejorado las garantías de control establecidas. Por otra parte, el número de Estados miembros se ha ido incrementando hasta abarcar casi todo el continente europeo.

En su redacción actual, tras las modificaciones efectuadas con posterioridad a su aprobación, consta de 59 artículos agrupados en tres títulos. El artículo 1 compromete a los Estados signatarios a reconocer los derechos regulados en el Convenio «a toda persona dependiente de su jurisdicción», lo que supone que no se limita a los ciudadanos ni a los residentes. El Título I (artículos 2 a 18) enumera y regula los derechos humanos reconocidos. El Título II (artículos 19 a 51) regula la composición, funcionamiento y competencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, órgano jurisdiccional supranacional encargado de velar por el respeto de los derechos proclamados en el Convenio. El Título III (artículos 52 a 59) regula otras cuestiones diversas relacionadas con el convenio.

33.2 Fiscalidad y Derechos humanos en la UE

La protección de los derechos humanos implica la salvaguarda de los derechos básicos y fundamentales de toda persona, lo que requiere de recursos financieros para mantener las instituciones y los servicios que garantizarán dichos derechos; y la principal forma para una Estado de recaudar ingresos es a través de las políticas fiscales. Esto se debe a que los Estados modernos actuales se articulan mediante sistemas democráticos, cuyos sistemas tributarios no sólo responden a la finalidad de recaudar fondos para garantizar la actividad pública, sino que también tienen la función de procurar la "justicia económica-distributiva", ya que el establecimiento de elementos como las exenciones o las cargas fiscales concretas, debe contribuir a lograr la justicia socio-económica. En este sentido, la relación entre derechos fundamentales y tributación también aparece recogida en la Constitución española.

Pasemos ahora a analizar algunos de los derechos fundamentales que se contienen en la Convención Europea de Derechos Humanos, que son la raigambre de los recogidos en la Constitución Española.

33.2.1. Derecho al debido proceso

El artículo 6 del Convenio recoge una serie de derechos encaminados a delimitar el núcleo de garantías básicas que deben regir las relaciones entre los particulares y los órganos Administración de Justicia en un Estado Democrático, lo que denominamos debido proceso. Podríamos resumir el contenido del artículo como el derecho subjetivo de cualquier ciudadano a un debido proceso frente al Estado. Este artículo es el que se ha invocado con mayor frecuencia ante el Tribunal Constitucional, normalmente mediante el recurso de amparo, ya que los distintos derechos de naturaleza judicial que en él se definen son base para el correcto funcionamiento del sistema de protección de los derechos humanos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos -TEDH. En relación con el ordenamiento español, se encuentra mencionado en el artículo 24 de la Constitución española, donde también se establece que la relación entre un ciudadano y el Poder Judicial debe basarse en un proceso equitativo o debido. Además, este artículo deberá interpretarse atendiendo al Convenio Europeo de Derechos Humanos - CEDH, tal y como establece el artículo 10.2 CE.

El artículo 6.1 del CEDH señala el ámbito objetivo de la protección del derecho a un juicio equitativo, señalando "que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella". Por tanto, su aplicación corresponderá en el seno de procedimientos civiles o penales. En este sentido se plantea el interrogante sobre la validez de su aplicación en procedimientos tributarios, interrogante al cual responde el TEDH, moldeando el contenido de los términos "derechos y obligaciones de carácter civil" y "acusación en materia penal" hacia un concepto autónomo.

Una vez se ha establecido que el asunto presentado ante el TEDH versa sobre obligaciones y derechos de carácter civil o sobre una acusación en materia penal,

procede examinar si en el caso se puede estar violando alguno de los derechos reconocidos en el artículo 6 para admitir a trámite la demanda. El contenido del artículo puede dividirse entre los derechos y obligaciones generales que garantizan una buena Administración de justicia en cualquier procedimiento jurisdiccional, que son reconocidos en el párrafo primero; y, por otra parte, los derechos relativos y exclusivos del procedimiento penal.

1. *Derecho general a la tutela efectiva de los jueces y tribunales*. En la primera parte del primer párrafo del artículo 6 se establece que la base para recibir una tutela judicial efectiva es el derecho de acceso al proceso. Este derecho se reconoce a "toda persona", por lo cual se incluye tanto a los nacionales del país miembro como a extranjeros que residan en él.

En segundo lugar, se establece que los demandantes tienen el derecho a ser oídos y a recibir una resolución sobre su caso, ya sea favorable o desfavorable para el demandante. Se añade que la duración del procedimiento debe ser razonable, atendiendo a la dificultad del caso, el comportamiento del acusado y la conducta de las autoridades administrativas o judiciales competentes.

En tercer lugar, se reconoce el derecho a un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, lo cual exige que el órgano jurisdiccional haya sido creado por una norma preexistente y de carácter general, la cual establecerá también la composición de dicho órgano. Será relevante que el órgano jurisdiccional reúna las condiciones exigidas por la ley aplicable y no tanto la consideración de la resolución final como parcial o carente de independencia.

En el apartado segundo del párrafo primero, se señala que el derecho a la tutela efectiva incluye la publicidad del proceso y de la resolución del mismo. Sin embargo, en el mismo artículo se señala que dicha publicidad no es un derecho absoluto, ya que el acceso a la sala puede verse limitado en determinados supuestos, siempre a favor de los intereses de la justicia y del orden público.

2. *Garantías del procedimiento penal*. En el apartado segundo del artículo 6 se reconoce el derecho a la presunción de inocencia, el cual se puede entender como la garantía de que los componentes del órgano judicial encargado de resolver no partan de la idea de que el acusado es culpable.

El resto de derechos que se confieren de forma específica al acusado en el procedimiento penal se recogen en el párrafo tercero. Se reconoce el derecho a ser informado de la acusación, que incluye el derecho a ser asistido por un intérprete en caso de no comprender o hablar la lengua empleada en la audiencia. También se incluye el derecho a preparar la defensa, consistente en el deber del órgano jurisdiccional de proporcionar al acusado el tiempo y facilidades adecuadas para ello, además de verificar que se trate de una defensa real y no sólo formal. Asimismo se reconocen los derechos a la autodefensa y la asistencia letrada y el derecho a interrogar a los testigos que declaren contra él y la posibilidad de aportar en las mismas condiciones que la acusación los testimonios que le resulten favorables.

3. *Ámbito de aplicación en relación con el Derecho tributario*. Aunque pudiera parecer que el artículo 6 excluye de su aplicación a todos los órdenes que no pertenezcan al Derecho privado, en la práctica el TEDH ha configurado un concepto autónomo. El fundamento para la aplicación del artículo 6 es que el resultado del proceso sea "*decisivo para los derechos y obligaciones civiles de las partes"*; siendo independiente de la condición que la normativa interna les atribuya a las partes.

Por tanto, el TEDH no ha atendido tanto a la clasificación legal que se haga del objeto del conflicto en la legislación interna de un estado, sino más bien, a los efectos que la resolución de dicho conflicto pueda tener en la esfera de los derechos privados de las partes. Sin embargo, el tribunal no excluye por completo las legislaciones internas, sino que los efectos sobre los derechos de las partes se determinarán atendiendo a éstas. También se considerarán el objeto y propósito de la Convención y los sistemas judiciales del resto de Estados miembros.

Parece claro que los conflictos en los que todas las partes implicadas sean particulares o empresas siempre tendrán efectos sobre sus derechos civiles, por lo que estarán dentro del ámbito de aplicación independientemente de la jurisdicción competente. Más problemas se plantean cuando alguna de las partes sea un ente público. En numerosas resoluciones, el TEDH ha señalado que las disputas que afecten a derechos de tipo pecuniario, pero cuyo resultado sea decisivo para los derechos y obligaciones privados serán incluidos dentro del concepto autónomo de obligaciones y derechos civiles, aunque en la normativa interna sean considerados procedimientos de Derecho público.

Este es el caso, por ejemplo, de los procedimientos para obtener una licencia para desarrollar una actividad económica, de carácter administrativo, pero con efectos sobre el derecho individual de las partes de desarrollar una actividad económica. Se puede considerar que los derechos reconocidos en el artículo 6 del CEDH serán aplicables siempre que haya una disputa legal cuyo resultado pueda afectar directamente los derechos y obligaciones civiles de cualquiera de las partes en cuestión.

Pasemos a ver distintos pronunciamientos del TEDH resolviendo sobre si los derechos afectados por la aplicación de la normativa fiscal pueden considerarse dentro del ámbito del artículo 6 CEDH. El primer pronunciamiento tiene que ver con una decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos (antes de 1999) en la cual unos ciudadanos holandeses plantean una queja en el seno del proceso de liquidación de un impuesto. Alegan que la Administración ha asignado a unas acciones un valor histórico inferior a su valor real, por lo que la base imponible por la que tributan es mayor de la real. La Comisión, sin embargo, consideró que asuntos sobre la valoración e imposición de impuestos caían dentro de la esfera del Derecho público, aunque tuviera repercusión sobre la esfera de los derechos privados de las partes. Había incompatibilidad *"ratione materiae*" del asunto con el artículo 6 y por tanto, no admitió la demanda a trámite.

El primer asunto en el que se examinó una posible vulneración del derecho al debido proceso en el contexto de un procedimiento tributario fue en el año 1997. Las demandantes, unas sociedades de préstamo inmobiliario de Reino Unido, ha-

bían firmado unos convenios con la Hacienda inglesa, por los cuales estaban exentas de tributación a cambio de un pago anual. En el año 1985 una nueva normativa elimina dichas exenciones y establece una legislación transitoria con un tipo superior al que sería el definitivo. Los Tribunales ingleses determinaron la nulidad del tipo transitorio, pero sólo les serian devueltas las cantidades pagadas bajo la normativa anulada a una parte de las sociedades afectadas. Las compañías que no recibieron esa devolución demandaron ante el TEDH la violación del derecho al debido proceso. El Tribunal consideró que aunque el objeto de las reclamaciones fuera tributario, la resolución de éstas sí podía incidir en los derechos y obligaciones civiles de los demandantes y, por tanto, estaban bajo el amparo del artículo 6 y procedía examinar su posible vulneración.

Cabe destacar, por la implicación de nuestro país, el Asunto Vidacar S.A. y Opergroup S.L. contra España. Las dos sociedades habían impugnado sin éxito ante el TSJ de Baleares ciertas liquidaciones por gravamen complementario. La normativa que regulaba dichas liquidaciones se había aprobado el 29 de junio de 1990, pero se aplicaba de manera retroactiva a las tasas fiscales devengadas desde enero de ese año. El Tribunal Constitucional ya había declarado la inconstitucionalidad de dicha norma por vulnerar el principio de seguridad jurídica al ser un "aumento de la deuda tributaria imprevisible"; sin embargo, no admitió el recurso de amparo presentado por las compañías. Finalmente, el TEDH consideró que había incompatibilidad "*ratione materiae*", ya que sólo incidía en la obligación de pago de impuestos de las dos sociedades demandantes y no en sus obligaciones y derechos civiles.

Resulta de gran interés el asunto Ferrazzini contra Italia, originado en una transmisión de tierra, propiedad y dinero de un ciudadano italiano a una sociedad de responsabilidad limitada, creada y participada por el mismo. El contribuyente se aplicó el tipo reducido de cierto impuesto, pero la Administración italiana consideró insuficientes las cantidades pagadas y las corrigió, aumentándolas. Ferrazzini procedió contra Italia, solicitando que le fuera retirado dicho aumento, pero ante la excesiva duración de los procedimientos, 10 y 12 años, el ciudadano italiano acudió al TEDH, alegando la violación del artículo 6.1. CEDH. El Tribunal admitió la demanda y examinó la posibilidad de extender la aplicación del artículo a una disputa entre un particular y una Administración pública, señalando que "la Convención es un instrumento vivo a interpretar a la luz de las circunstancias actuales". Consideró que las relaciones entre las administraciones y los particulares habían evolucionado desde los primeros casos del TEDH, ya que cada vez la intervención de los Estados en disputas privadas era mayor, pudiendo llegar a afectar a sus derechos y obligaciones civiles. Sin embargo, pese a lo anterior, concluyó que dicha evolución no había afectado al campo tributario, donde no se había aumentado la intervención en la esfera civil de los particulares; por tanto, la materia fiscal seguía siendo parte de las prerrogativas públicas y no admitió la aplicación del artículo.

Pese a que ésta fue la decisión del Tribunal, conviene destacar la opinión disidente del Juez Lorenzen, quien considera que, al no haber ninguna definición del concepto de "derechos y obligaciones civiles" en el Convenio, el concepto acuñado por el TEDH debe ser revisado. Recurre a los trabajos preparatorios para

probar que, en el momento de redacción del Convenio, se excluyeron las disputas entre particulares y gobiernos por la dificultad de separar el papel de la Administración pública y de los cuerpos judiciales. Alude a pronunciamientos previos del TEDH, en los que se extiende el artículo 6 a procesos sobre obligaciones pecuniarias siempre que éstas no "deriven de la legislación fiscal o que, de cualquier otra forma, sean parte de los deberes cívicos normales en unasociedad democrática". Considera que este criterio ha dado lugar a situaciones contradictorias como considerar que la obligación de entregar la propiedad a cambio de una compensación por expropiación no es un deber cívico, y, por el contrario, la obligación de someter esa compensación a tributación sí que lo es. En su opinión, las obligaciones tributarias son establecidas por la Ley, no por la discrecionalidad de las autoridades, y afectan directamente a los derechos de los ciudadanos. Además, añade que la exclusión de la aplicación del artículo 6 CEDH a los procedimientos fiscales supondría un tratamiento ventajoso para los Estados, ya que no se estaría garantizando el acceso a un procedimiento con todas las garantías a ciudadanos y empresas. Por todo lo anterior, el Juez Lorenzen consideró que el artículo 6 debía haberse aplicado al asunto Ferrazzini. Sin embargo, la opinión mayoritaria a día de hoy sigue siendo la de rechazar la aplicación de las garantías de la Convención a procedimientos en materia fiscal, por defender una interpretación restrictiva del concepto "derechos y obligaciones de carácter civil".

4. *Derecho penal y tributación*. En el ámbito tributario, el artículo 6 CEDH se ha aplicado en su vertiente penal en numerosas ocasiones a procedimientos tributarios, por lo que vamos a analizar algunos de los casos habidos. El primer asunto se remonta a una decisión de la Comisión en 1987, cuando se calificó como "acusación en materia penal" la imposición de una sanción tributaria a un contribuyente austriaco al concurrir los criterios establecidos en el asunto Engel, son los siguientes:

- Las disposiciones que recogen el delito por el cual se está imponiendo la pena se encuentran dentro del marco del Derecho Penal austriaco, en el Código de Delitos Financieros.
- La naturaleza de la infracción es de carácter penal, consistiendo en la infracción del deber de llegar un registro contable adecuado para el correcto pago de los impuestos.
- La pena a la que se enfrentaban los acusados, consistente en el pago de una multa pecuniaria y de una pena privativa de libertad de prisión de 4 meses era de gravedad suficiente como para considerarla ilícito penal.

El TEDH se ha pronunciado en la misma línea, considerando las infracciones tributarias como penales en función de los criterios Engel y sus características. Cabe destacar el asunto Janosevic contra Suecia en el cual el propietario de una empresa de taxis había recurrido una rectificación de la Administración, pero ésta fue ejecutada antes del juicio definitivo, razón por la cual acudió ante el TEDH alegando una violación del artículo 6 CEDH. El Tribunal examinó en base a los criterios Engel si los recargos aplicados podían constituir materia de carácter penal. El

TEDH en este caso determinó que los recargos no pertenecían al Derecho penal sueco, por lo que no se cumplía el primer criterio; sin embargo, examinó las otras dos condiciones y concluyó lo siguiente:

- Los recargos fiscales tienen como destinatarios la generalidad de los contribuyentes y su principal objetivo es presionar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones tributarias.
- La cuantía de la sanción a la que se enfrentaba el señor Janosevic no tenía límite alguno y podía ascender a cantidades muy elevadas.

Por todo esto, el TEDH determinó la naturaleza penal de los hechos y su normativa, por lo que consideró aplicable el artículo 6 CEDH.

En el seno de los procedimientos tributarios, los derechos más invocados en relación con el debido proceso son los siguientes:

a. *Derecho a un juicio sin dilaciones indebidas*: El TEDH ha resuelto varios asuntos en los que había sido invocada una violación del artículo 6.1 CEDH, en el marco de un procedimiento tributario sancionador. El primer pronunciamiento se trata de una decisión de la Comisión de 1991, en la cual se establece que el cómputo del plazo para determinar si ha habido una dilación indebida comienza a contar desde las primeras investigaciones posteriores a la acusación formal, independientemente del acto del juicio. En este mismo sentido se ha pronunciado el TEDH, utilizando los criterios establecidos en el citado asunto Selmouni para determinar la dilación indebida. Por ejemplo, en el ya citado asunto Janosevic, el tribunal sentenció la violación del artículo 6.1. CEDH pese a haber determinado la dificultad del procedimiento, ya que la resolución se había demorado más de cinco años desde la imposición de los pagos complementarios sin que la conducta del contribuyente hubiera influido en esa dilación.

b. *Derecho a la presunción de inocencia*: En materia tributaria la violación de este derecho del artículo 6.2 CEDH fue alegada en al asunto A.P., M.P., y T.P. contra Suiza. La Administración tributaria suiza había comenzado una investigación de las actividades de un contribuyente fallecido, concluyendo que había ocultado parte de sus ingresos. Se procedió a imponer una sanción al contribuyente fallecido, por lo que se pasó a reclamar a los herederos. Éstos a su vez invocaron la violación del artículo 6.2 CEDH, admitiéndose por el TEDH haciendo referencia al derecho a la presunción de inocencia, y alegando que "heredar la culpa del fallecido no es compatible con los estándares de la justicia penal en una sociedad gobernada por el Derecho".

c. *Derecho a no autoincriminarse*: Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6, el derecho a guardar silencio y no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que forman el núcleo del derecho al debido proceso previsto en el artículo 6 CEDH. Este derecho tiene mucha relevancia desde el punto de vista fiscal, ya que es habitual que en la mayoría de procedimientos

tributarios, se llegue al momento en el que la Administración requiera de la colaboración del contribuyente para poder determinar si se encuentra ante una infracción tributaria (le puede requerir la contabilidad, los modelos presentados, el ingreso del impuesto en cuestión, facturas, por ejemplo). Por tanto, en base a este derecho, el contribuyente podría negarse a aportar información que fuera clave para la imposición de una sanción tributaria en su contra.

En este sentido se ha manifestado el TEDH en numerosas sentencias, destacando el asunto Funke contra Francia, en el cual un ciudadano alemán residente en Francia fue sancionado por la Administración aduanera por no aportar la información requerida sobre sus bienes en el exterior. El TEDH concluyó que había violación del derecho a autoincriminarse, ya que la Administración francesa no tenía una total seguridad de que los documentos exigidos existían y, por tanto, su aportación por parte del señor Funke, suponía aportar el mismo las pruebas para su incriminación.

Asimismo, en el asunto J.B. contra Suiza, el TEDH reconoce que el derecho a no autoincriminarse implica que "las autoridades deben probar su caso sin acudir a medios de prueba obtenidos de forma coercitiva y en contra de la voluntad de la persona". El Tribunal considera que no le corresponde analizar el hecho de que un Estado pueda exigir al contribuyente la aportación de información tributaria, sino que lo que le corresponde analizar son las sanciones impuestas. Añade que este derecho es aplicable incluso en procedimientos en los cuales el objeto no es imponer sanciones, como las actividades de comprobación, pero de los cuales se puede derivar, en base a información aportada por el contribuyente, sanciones tributarias en fases posteriores.

Cabe concluir, por tanto, que el derecho a la no autoincriminación es un derecho relativo, ya que aunque el contribuyente no está obligado a aportar activamente información necesaria para incriminarle y así poderle aplicar una sanción, si se ha establecido la obligación de soportar pasivamente la actividad probatoria de la administración, encaminada a lograr la correcta liquidación del impuesto.

33.2.2 Derecho a la intimidad

En el artículo 8 del CEDH se reconocen distintos derechos que pretenden salvaguardar la intimidad de las personas, y son: el derecho al respeto a la vida privada y a la vida familiar y el derecho al respeto del domicilio y de la correspondencia.

La interpretación que el TEDH realiza de los derechos reconocidos en el artículo 8 abarca también distintas facetas de la actividad económica de los particulares, incluyendo los elementos fiscales de dicha actividad.

1. *Vida privada:* Toda actividad económica se realiza en base a relaciones con terceros, por tanto, las relaciones de negocios, y sus correspondientes aspectos fiscales, pueden entenderse incluidas en este concepto. En este sentido, en el asunto Niemietz, un tribunal alemán ordena el registro de la oficina del abogado de un contribuytente en el marco de un procedimiento tributario. El abogado presentó una demanda ante la Comisión, alegando la vulneración del artículo 8 en dicho

registro. Lo relevante es que al resolver sobre la aplicabilidad del artículo, el TEDH consideró que no siempre era posible separar entre las actividades profesionales y privadas de un particular. En especial, en la sentencia se hace referencia al caso de las profesionales liberales, donde es especialmente difícil determinar qué actos forman parte de la vida privada del profesionales y cuáles se refieren a su actividad laboral; y se señala, que si no se consideraran las relaciones profesionales establecidas por un profesional liberal como integrantes de su vida privada, se crearía una gran situación de desigualdad con respecto a otro tipo de profesionales. Por tanto, el tribunal considera que las relaciones profesionales de un profesional liberal deben considerarse incluidas en su vida privada.

2. *Vida familiar*: En el ámbito tributario tiene relevancia el asunto Serife contra Turquía, en el cual el TEDH incluye una relación conyugal de hecho bajo la ley turca dentro del concepto de "vida familiar", teniendo en cuenta elementos como la cohabitación, la duración de la relación y la existencia de hijos en común. El tribunal argumenta que la "vida familiar" no sólo es relevante en la esfera cultural de las personas, sino que también tiene incidencia en cuestiones sociales y fiscales, y que, por este motivo, los Estados tienen en estos asuntos cierto "margen de apreciación" y deben hacer un balance entre los intereses del particular y de la comunidad. La amplia interpretación del concepto de "vida familiar" acuñada por el TEDH tiene gran relevancia en el ámbito tributario, ya que en muchos sistemas jurídicos se aplica distinto régimen de tributación a las familias originadas en el matrimonio que a otros tipos de familias.

3. *Domicilio*: Cabe aquí hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, quienes han interpretado en numerosas ocasiones el derecho a la inviolabilidad del domicilio sin autorización judicial en el seno de procedimientos fiscales. En primer lugar, la sentencia del 17 de octubre de 1985, en el Asunto Niemietz contra Alemania, que resuelve un recurso de amparo presentado por una sociedad mercantil, alegando que la entrada en su sede de los funcionarios del departamento de recaudación fiscal había violado su derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues bien, por primera vez en la jurisprudencia del TC, se extiende la aplicación de este derecho a las personas jurídicas, alegando que "nuestro Texto Constitucional (…) no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas". El TC se basa en la jurisprudencia y doctrina de países de nuestro entorno, como Alemania o Italia, y también en sus propias sentencias anteriores, en las que se extienden otros derechos constitucionales a las personas jurídicas. Además, en su posterior jurisprudencia ha ido concretando cuáles son los espacios constitucionalmente protegidos como domicilios de personas jurídicas.

En la sentencia del 26 de marzo de 1999, el Tribunal limitó la protección del domicilio a "ciertos espacios que, por la actividad que, en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena". Concretó los espacios a los que se refería: centros desde donde se desarrollara la dirección de la sociedad o de alguno de sus establecimientos y centros donde se custodiaran escritos sobre el día a día de la entidad que no debían ser conocidos por personas ajenas a la

persona jurídica. Por tanto, de esta forma, en el fundamento jurídico 3º, excluye de la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a los "locales abiertos al público" y a los locales de acceso sometido a autorización, pero que no estén dedicados a la dirección o custodia de información documental. El Tribunal Supremo también ha colaborado en la delimitación del concepto de domicilio social protegido constitucionalmente, añadiendo, a los dos espacios concretos señalados por el TC, que es indiferente que dicho espacio constituya el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria.

En conclusión, a pesar de que de manera general la jurisprudencia de nuestros tribunales se adapta a la interpretación establecida por el TEDH del artículo 8 del CEDH, los órganos judiciales españoles han sido más reacios a extender el derecho a la inviolabilidad del domicilio a los despachos profesionales o lugares donde una persona física individual desarrolla una actividad económica. En concreto, en distintas sentencias del Tribunal Supremo no se ha considerado domicilio constitucionalmente protegido a los despachos de abogados, ni tampoco a gestorías ni oficinas de asesoramiento jurídico cuya titularidad pertenezca a una persona jurídica.

2. *Correspondencia:* En el ámbito de los procedimientos fiscales, es de especial importancia la protección que este derecho garantiza para la correspondencia, ya sea postal, telefónica o electrónica. En el ámbito procedimental, la Administración tributaria necesita información sobre los contribuyentes para liquidar los impuestos o verificar la existencia de infracciones. Aparte del ya citado asunto Klass, podemos también hacer referencia al asunto Huvig contra Francia, en el cual los contribuyentes eran sospechosos de defraudación fiscal, y la autoridad francesa ordenó interceptar y grabar sus llamadas telefónicas. El TEDH reconoció que dicha interferencia constituía una violación de la "correspondencia" y que solo estaba justificada si estaba acorde con la ley nacional y era necesaria en una "sociedad democrática". En este sentido, resulta fundamental tener en cuenta el test de proporcionalidad y la existencia de un sólido fundamento para llevar a cabo la citada actuación administrativa.

En síntesis, a pesar de lo dispuesto por la Constitución Española ex arts. 9.1 y 53.1 que establecen la vinculación de los poderes públicos a los derechos fundamentales, debiendo ser respetados automáticamente sin necesidad de ser invocados por los contribuyentes. Sin embargo, la Administración tributaria, en el ejercicio de las potestades de las que ha sido investida, plantea una problemática en aquellos supuestos en los que sus actuaciones bordean los límites, llegando incluso a obstaculizar el ejercicio de determinados derechos.

A modo de síntesis, podemos identificar los principales derechos que se verían afectados en el seno de determinados procedimientos administrativos sancionadores o de mera comprobación de los datos aportados por los contribuyentes y que, han dado lugar a jurisprudencia controvertida a la luz de la interpretación de preceptos constitucionales y del Convenio Europeo de Derechos Humanos:

a. *Derecho a la no auto incriminación* (Art. 6 CEDH y Art. 24 CE). Este derecho se encuentra en el contexto relaitvo a las actuaciones de la Administración tributaria ex articulo 142.3 (deberes de colaboración de los contribuyentes) y las sanciones previstas de cara a reprimir la actitud de los contribuyentes al respecto (negativa de proporcionar datos o colaborar, por ejemplo). En este sentido, encontramos diferencias interpretativas entre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, considerando constitucional la imposición de las sanciones y que no supone una vulneración del principio de inocencia las declaraciones realizadas en el procedimiento sancionador y su alegación o utilización en el posterior proceso penal (STC 18/2005) frente a la jurisprudencia del TEDH, que entiende que esto vulneraría el derecho a la no auto incriminación (Caso Saunders vs U.K).

b. *Derecho a la inviolabilidad del domicilio* (Art. 8 CEDH y Art.18.2 CE). La definición del concepto constitucionalmente protegido es de vital importancia para poder invocar su garantía frente a las actuaciones que tengan como objeto un registro. La jurisprudencia constitucional entiende que este constituye el espacio esencial donde el individuo reside y sobre el que tiene plena disponibilidad. La interpretación llevada a cabo en ocasiones junto a la omisión de determinados deberes (información de los derechos del contribuyente) de la Administración tributaria, pone de manifiesto la necesidad de acotar el concepto debido a que dependerá de su clasificación (del domicilio) para que baste una orden de registro firmada por un Director de Dpto. o deba mediar una orden judicial para que el registro se produzca en condiciones de legalidad.

En este sentido, la normativa tributaria preve diferentes supuestos y dependerá, por tanto de la clasificación del domicilio y su protección para determinar con posterioridad si se podrán utilizar las pruebas obtenidas a raíz del mismo o si por el contrario, estas deberían ser consideradas ilegales por haberse obtenido sin título (Caso Petri Sallinen y otras vs Finlandia).

c. *Derecho al principio non bis in idem* (Art. 4 CEDH y Art. 25 CE). Con ocasión del levantamiento de un acta y posterior sanción de la Administración tributaria, se plantea la posibilidad de que un mismo hecho sea doblemente sancionado. Esta doble sanción o condena está proscrita y devendría inconstitucional en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 CE si tuvieran el mismo fundamento. Sin embargo, hemos observado como a través de la jurisprudencia constitucional se viene moldeando el concepto del ne bis in ídem y abre la posibilidad de compatibilizar una sanción administrativa con un posterior proceso penal que concluya con la imposición de determinada condena, con la teoría del descuento y entendiendo que el principio ne bis in ídem sólo es vulnerado ante la concurrencia de dos sanciones o condena cuando el fundamento que las motiva es coincidente.

33.2.3 Derecho a la propiedad

En la Constitución, la propiedad está entre los derechos fundamentales reconocidos en nuestro ordenamiento. El hecho de que el constituyente se haya manifestado

en el artículo 33 a favor de la propiedad como institución implica que quede al margen de la potestad normativa ordinaria del legislador. La concepción de la propiedad que emana del artículo 33 CE se podría resumir en la "función social de la propiedad privada". En el párrafo segundo del artículo se autoriza al legislador a limitar las facultades de los ciudadanos en relación con el derecho de propiedad a favor de una función social, lo que constituye una fórmula de compromiso, que busca el equilibrio entre el interés individual del propietario y el interés general de la colectividad.

En el artículo 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH hay un reconocimiento del derecho al respeto de la propiedad. Su inclusión mediante un protocolo adicional significó que los Estados miembros del Consejo de Europa podían ratificarlo o no, o incluir reservas al mismo, como fue el caso español. Esto se debe a la conceptualización del derecho de propiedad como un derecho menos importante en relación con los llamados "derechos vitales" del hombre. Los Estados miembros no querían comprometer su capacidad de imponer tributos por reconocer su respeto al derecho de propiedad, por eso se incluyó este derecho y una mención especial al poder tributario en un Protocolo adicional; sin embargo, como se detallará a continuación, las interpretaciones de la Comisión y del Tribunal de Estrasburgo, han optado por un margen de control relativamente amplio de la normativa y práctica de los Estados miembros en materia fiscal.

El ámbito de aplicación objetivo del artículo 1 son los bienes, pero su protección sólo opera cuando se da una "confiscación de hecho" de los mismos. El TEDH ha determinado cuáles son los bienes concretos que se protegen, a través de un concepto autónomo, que no exige ser titular del bien según la legislación interna. La protección otorgada no se limita al derecho de propiedad sobre los bienes corporales, sino que el bien protegido por este artículo son los "intereses patrimoniales" en general, incluyendo otro tipo de activos no corporales, como, por ejemplo, el fondo de comercio de una empresa o una garantía real para el cumplimiento de una obligación, entre otros. Pese a esta extensa interpretación que el TEDH ha hecho del interés protegido por el derecho de propiedad, también ha señalado en otros casos elementos que no son considerados "intereses patrimoniales" como los gastos en los que incurre un abogado por ejercer el turno de oficio, ya que ha considerado que implicaría una interpretación extensiva del artículo. En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo, en el Protocolo se recoge que pueden ser titulares tanto las personas físicas, como las jurídicas.

En el artículo 1 se establece la prohibición general de ser privado de la propiedad. Sin embargo, hay dos causas por las cuales el derecho de respeto de la propiedad puede verse afectado. En el párrafo primero se establece la posibilidad de limitar el derecho de propiedad en caso de expropiación, es decir, los poderes públicos pueden privar del derecho de propiedad siempre que dicha privación atienda a una "causa de utilidad pública", esté prevista por la regulación estatal y sea acorde con el Derecho internacional. Además, en el segundo párrafo se reconoce la posibilidad de los Estados miembros de aprobar leyes que limiten el derecho de propiedad para la "reglamentación del uso de los bienes", siempre que dicha reglamentación persiga el "interés general", o para garantizar la recaudación de los "impuestos", "multas" u otro tipo de "contribuciones".

La diferencia entre privación de la propiedad y la regulación de su ejercicio es una cuestión de una gran complejidad que se ha visto reflejada en la jurisprudencia del Tribunal. Sin embargo, la consecuencia de ambos es la misma: la falta de respeto del derecho de propiedad y la violación del artículo 1 del Protocolo. La expropiación puede afectar a la propiedad de forma particular o de forma general, lo que sería una nacionalización; también se han aceptado como privaciones de la propiedad las expropiaciones de hecho. En definitiva, una expropiación se da cuando los propietarios ven condicionada su capacidad sobre unos bienes de forma permanente, ya sea establecido por la Ley o de hecho. Por el contrario, si la actuación no se considera desposesión estaríamos antes una reglamentación del uso. El TEDH ha considerado reglamentación del uso de bienes y, por tanto, no injerencias en el derecho de propiedad a limitaciones de los Estados sobre las herencias, al requisito de obtener licencia para realizar ciertas construcciones o a las limitaciones legales de las rentas por arrendamientos, entre otras. En cuanto a la justificación de la medida atendiendo a la "utilidad pública" o al "interés general", se reconoce un amplio margen de apreciación en este aspecto a los Estados miembros.

El Tribunal ha reconocido que, en principio, las autoridades internas son las mejor situadas con respecto de la sociedad y de sus intereses y necesidades; por ello el TEDH ha considerado que no puede sustituirlas, pero si llevar a cabo un control de las regulaciones y las actuaciones que se han desarrollado. Cabe añadir que este precepto es el único de todo el convenio en el cual se permite a los poderes de los Estados adoptar las medidas que "estimen necesarias" en relación con la regulación del uso de los bienes, por lo que se limita en gran medida la posibilidad de actuación del TEDH.

El análisis del TEDH sobre una intromisión en la propiedad privada de los individuos por parte de los Estados se puede resumir en lo siguiente:

1. El tribunal examina si la injerencia estatal viene determinada por la Ley, requisito indispensable para cualquier privación de la propiedad o control del uso de los bienes.
2. La injerencia debe perseguir alguno de los objetivos del Convenio, ya sea la utilidad pública, el interés general, o el pago de impuestos contribuciones o multas. En este punto tendrá especial relevancia la opinión de los poderes públicos nacionales, quienes conocen mejor a la sociedad y sus necesidades.
3. Por último, el Tribunal examina la proporcionalidad entre la medida de los Estados y el derecho de propiedad de los individuales.

El artículo 1 del Protocolo Adicional núm. 1 es el primer artículo del CEDH que se refiere a los tributos, aunque sea como límites al derecho de propiedad. Como consecuencia, el TEDH ha admitido la aplicación del derecho de propiedad a cuestiones tributarias en diferentes asuntos.

1. *Ámbito de aplicación objetivo:* En materia tributaria, tiene especial importancia el concepto autónomo de bienes que ha diseñado el TEDH. En concreto, aunque el tribunal ha señalado que el derecho de propiedad se reserva a los bienes actuales de las personas, ha llegado a incluir en su amplio concepto las reclamaciones que

se efectúan por los contribuyentes ante la Administración tributaria. En el asunto National & Provincial Building Society y otras, el Tribunal considera que pueden considerarse bienes si se adecúan a la regulación del Estado. Del mismo modo, también se han incluido los derechos de crédito que un contribuyente pueda tener frente la Administración tributaria de su país, como consecuencia de una declaración con resultado a devolver. Por tanto, los derechos adquiridos de los contribuyentes son considerados bienes en el seno de la protección del derecho de propiedad.

2. *Contenido del derecho de propiedad:* La recaudación de un tributo constituye en sí misma una intervención en la propiedad privada de un particular, pero atendiendo a la redacción del artículo, esta intromisión se encuentra justificada. Sin embargo, el Tribunal ha concretado en numerosos asuntos, que la validez de la intromisión tributaria se determinará teniendo en cuenta el balance entre los intereses individuales y generales en juego en cada asunto concreto. En este sentido, para delimitar qué constituye una privación de propiedad en el ámbito fiscal, el TEDH ha recurrido a principio de proporcionalidad, con el objetivo de hacer un balance entre la protección individual del derecho de propiedad y el interés general de recaudación tributaria.

Por ejemplo, en el asunto Hentrich contra Francia, la Administración tributaria ejerció un derecho de adquisición preferente contra los bienes del contribuyente, por una presunción de fraude fiscal al declarar el valor de una transacción inferior al valor real. El Tribunal consideró que ese derecho de la Administración francesa perseguía el "interés público", aludiendo al margen de apreciación con el que cuentan los Estados para organizar sus políticas fiscales. Sin embargo, a continuación examinó la proporcionalidad y legalidad de la medida y determinó que la demandante no había tenido posibilidad de defenderse mediante un proceso contradictorio, por tanto, no había habido un balance equilibrado entre la protección del derecho de propiedad y el interés general, por lo que el artículo 1 del Protocolo había sido violado.

En este orden de casos, en el asunto Buffalo S.R.L., el Tribunal consideró que el retraso de la Hacienda Pública italiana de hasta trece años para ingresar las cantidades debidas al demandante en concepto de pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades, constituía una violación del artículo 1 del Protocolo. Lo relevante es que el TEDH no calificó dichos retrasos ni como "privación de la propiedad" ni como "reglamentación del uso de los bienes"; las actuaciones de la Hacienda Pública italiana no eran proporcionales para lograr la recaudación tributaria por haber privado al contribuyente durante un largo periodo de su propiedad, los créditos endeudados por la Administración. Por tanto, cabe concluir que hay otro tipo de actividades de los Estados miembros que pueden dar lugar a una violación del derecho a la propiedad reconocido en el CEDH.

En el sentido contrario, en el asunto Gasus la Administración holandesa embarga a una compañía, entre otros bienes, una maquinaria adquirida a una empresa alemana, la cual aún era la titular del dominio de dicho bien, por no haber procedido la empresa compradora a pagar la totalidad de su precio. Lo relevante de la sentencia, a parte de la consideración del dominio de Gasus sobre la maquinaria

como bien, es que el Tribunal consideró que había suficiente proporcionalidad en la decisión de la Hacienda Pública holandesa, por lo que no constituía una violación del artículo 1.

En el ordenamiento español resulta de especial relevancia el caso de las devoluciones de impuestos, y su colisión con el derecho de la propiedad. En concreto, deben destacarse los diferentes supuestos regulados en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en los que el sujeto pasivo puede solicitar que le sean devueltas las cantidades que haya ingresado a Hacienda por encima de la cuota que finalmente le corresponda. Estos casos se encuentran dentro de lo que la Ley General Tributaria califica en su artículo 31 como "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" y en el caso del IVA el artículo que regula el régimen general es el 115. Se establece que los sujetos pasivos que tengan un saldo a su favor a 31 de diciembre tienen el derecho a solicitar la devolución de dicho saldo mediante el procedimiento de autoliquidación. La Administración puede elegir entre rectificar la solicitud de devolución mediante la correspondiente liquidación provisional o proceder a la efectiva devolución de las cantidades debidas; siempre dentro de un plazo de seis meses y, desde el momento que se cumpla ese plazo sin haber procedido a devolver las cantidades, se comenzarán a devengar intereses de demora sobre ellas, siempre que sea una causa imputable a dicha administración. Sin embargo, la realidad es que las prácticas administrativas en relación con estas devoluciones presentan ciertos aspectos que pueden colisionar con el derecho de propiedad.

En este sentido una práctica habitual de la Administración es proceder a retener las cantidades a devolver por un plazo superior a los seis meses establecidos en la ley. Estas prácticas pueden encontrar legitimación en el artículo 81 de la LGT. Dicho artículo permite que Hacienda tome medidas cautelares provisionales para cobrar las deudas si "hay indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado", incluyendo la posibilidad de retener el pago de devoluciones de tributos. Cabe plantearse la adecuación de esta práctica con el derecho de propiedad, ya que puede plantearse un perjuicio grave para los contribuyentes por lo que a continuación reproduciremos en análisis que lleva a cabo el TEDH en los casos en los que dicho artículo esté implicado.

- En primer lugar, la adopción de dichas medidas está permitida por la ley.
- En cuanto a la justificación de la medida, la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo que parece estar dentro de los fines del CEDH.
- Sobre la proporcionalidad de dichas retenciones, sin embargo, cabe hacer ciertas observaciones críticas. Considerar que, en todo caso, la retención de las cantidades debidas por la Administración tributaria es proporcional con el interés general de evitar fraudes tributarios y la vulneración del derecho de propiedad, puede conllevar importantes abusos de los poderes públicos. Otorgar ese amplio poder de disposición a la Hacienda Pública sobre las cantidades de los contribuyentes puede causarles importantes perjuicios por realizar una actividad considerada de "riesgo" según la LGT. Por eso, se considera que sería más adecuado con el artículo 1 del Protocolo que la Administración recurriera a mecanismos como el recogido en el artículo 118 de

la ley del IVA, que permite a la Administración solicitar una garantía al contribuyente que presenta la solicitud de devolución.

34

La fiscalidad de la economía digital en la UE: la propuesta de directiva sobre el Impuesto sobre Servicios Digitales

34.1 Introducción

La fiscalidad de la economía digital es una de las cuestiones más debatidas a nivel internacional en los últimos años. En la OCDE hay que destacar el Informe Provisional sobre los Desafíos fiscales derivados de la Digitalización, publicado el 16 de marzo de 2018, el cual fue solicitado desde el G20 en su reunión de marzo de 2017 para analizar las implicaciones para la fiscalidad de la digitalización. Este informe provisional del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS es la continuación del trabajo realizado en 2015 bajo la Acción 1 del Proyecto BEPS para abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Establece la dirección de trabajo acordada por el Marco Inclusivo sobre digitalización y las normas fiscales internacionales hasta 2020. Describe cómo la digitalización también está afectando a otras áreas del sistema tributario, proporcionando a las autoridades fiscales nuevas herramientas que se traducen en mejoras en los servicios al contribuyente, en la eficiencia de la recaudación de impuestos y detectar la evasión fiscal.

Estos trabajos han dado lugar a un "*Policy Note*" de 23 de enero de 2019, seguida de inmediato por un documento sometido a consulta pública el 13 de febrero del mismo año. Tras las observaciones recibidas, la OCDE, a través del llamado "*Inclusive Framework on BEPS*" reunido los días 28 y 29 de mayo, ha lanzado un nuevo documento con un programa de trabajo para alcanzar una solución de consenso en 2020 sobre los retos de la fiscalidad de la economía digital.

Este nuevo documento parte del anterior sometido a consulta el pasado mes de febrero y, en consecuencia, de los dos pilares sobre los que se construía aquel, un Pilar I, centrado en la reforma de los principios de la fiscalidad internacional, y un Pilar II, dirigido a los retos pendientes de BEPS y que supuso la propuesta de dos posibles medidas, "*An income inclusion rule*" y un denominado "*Tax on base eroding payments*", dirigidas ambas a permitir a unos Estados gravar ciertas rentas cuando el Estado con derecho inicialmente a hacerlo no hubiera ejercitado su soberanía fiscal de manera considerada suficiente. El nuevo documento asume los dos pilares y ofrece un abanico de opciones para analizar en los próximos meses.

En la Unión Europea, la Comisión ha convertido el mercado único digital en una de sus principales prioridades, brindando nuevas oportunidades para la innovación y ayudando a las empresas europeas a crecer a nivel mundial. El reciente auge de las empresas digitales ha contribuido al crecimiento económico de la UE, pero la normativa tributaria no se concibió pensando en las empresas que operan a escala mundial, de forma virtual o que tienen escasa o nula presencia física. Como antecedente inmediato, en la Unión Europea hay que referirse a la Comunicación de la Comisión sobre «*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*», publicada en septiembre de 2017, donde se definieron los temas y objetivos principales con respecto a la fiscalidad de la economía digital. El 21 de marzo de 2018 se aprobó la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo: "*Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*". En ella se presentan ahora propuestas para establecer dicho marco para la economía digital. La Comisión propone una solución global al reto que plantea la fiscalidad de la economía digital sobre la base de tres elementos principales:

- Una nueva Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa,
- La integración de los principios en la propuesta BICCIS y
- La ampliación de la solución al nivel mundial. Se reconoce la necesidad de un nuevo marco tributario actualizado con los modelos de negocios digitales, y subraya la necesidad de una solución internacional a los desafíos de gravar la economía digital.

La Comisión afirma que está trabajando estrechamente con la OCDE para apoyar el desarrollo de una solución internacional, pero que el progreso a este nivel supone un desafío, debido a la naturaleza compleja del problema y la gran variedad de actores y cuestiones que deben abordarse, por lo que ha decidido proponer soluciones integrales y más específicas para la UE.

La fundamentación de las propuestas europeas es técnica pero también política. Desde el punto de vista técnico se trata de hacer frente a la desconexión entre el lugar donde se grava el beneficio y donde el valor es creado respecto de ciertas actividades digitales. El problema no es exclusivo de la economía digital pero se apunta que en este ámbito particularmente lo es. La solución técnica ideal pasa por redefinir el marco fiscal corporativo e incorporar tal «value creation input» en la distribución de poder tributario y la atribución de beneficios a la «jurisdicción mercado». A nivel político se pone de manifiesto justificada a nivel político la actual presión que recae sobre muchos gobiernos de países europeos para establecer un marco que resulte más adecuado para el gravamen de determinadas operaciones y modelos digitales, de forma que exista una mayor percepción de «contribución fiscal justa» por parte de las grandes empresas tecnológicas.

En el Paquete sobre la fiscalidad de la economía digital, la Comisión europea hace una doble propuesta de Directiva con la finalidad de implementar dos nuevas instituciones: una para introducir un concepto actual de establecimiento permanente virtual y otra en orden a la instauración de un tributo sobre determinados

servicios digitales. En realidad, se trata de dos propuestas legislativas, una a corto plazo y otra a largo plazo. El primero plantearía la posibilidad de un impuesto provisional que abarque las principales actividades digitales actualmente exentas por completo de impuestos en la UE. La solución a largo plazo que prefiere la Comisión alude a la posible reforma de la normativa reguladora del impuesto de sociedades de tal manera que se declaren y graven los beneficios allí donde las empresas lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales. A ellas se añade una Recomendación para que los Estados miembros renegocien sus CDIs.

Las propuestas de directivas tendrán que ser discutidas por los Estados miembros en el Consejo y, en su caso, adoptadas por unanimidad. La Comisión propone que sean aplicables desde el 1 de enero de 2020, fecha de imposible cumplimiento a estas alturas, y probablemente estará supeditada a la presentación por la OCDE de su informe definitivo sobre economía digital. Evidentemente, su aprobación e implantación no va a resultar fácil desde un punto de vista político como acostumbra acaecer con las propuestas comunitarias en el ámbito de la fiscalidad directa. Por una parte el "*google tax*", si bien sigue a solicitud hecha por diez Estados miembro incluido España, deberá conseguir el voto favorable de los otros dieciocho, entre los cuales hay algunos que ya se han manifestado claramente en contra.

Por otra parte, se ha planteado el efecto práctico limitado del establecimiento permanente digital, ya que, en la mayoría de los casos, no será de aplicación al existir un Convenio de doble imposición con el estado de residencia de casi todos los gigantes tecnológicos, EEUU, y no parece probable que los Estados miembros modifiquen sus Convenios con EEUU, tal como sugiere la Recomendación, entre otras cuestiones porque sería necesaria la aceptación por EEUU. Hasta el momento algunas reuniones informales desarrolladas han puesto de manifiestos importantes desavenencias entre los miembros del G5 (Francia, Alemania, Italia, Gran Bretaña y España), partidarios de obtener una solución a corto plazo, y algunos de los Estados miembros con una tributación más permisiva para con las grandes empresas multinacionales del sector digital. Algunos países de la Unión Europea como Alemania, Francia, España o Italia podrían optar próximamente por adoptar unilateralmente y antes de que la UE apruebe su paquete de directivas, un impuesto que grave determinados servicios digitales prestados en buena medida por las grandes multinacionales del sector digital.

34.2 El establecimiento permanente virtual

La expansión de la economía digital ha puesto en tela de juicio los principios tradicionales sobre los que se asienta la fiscalidad internacional y, en particular, el concepto de establecimiento permanente. El desarrollo tecnológico y la globalización han conllevado un cambio en los esquemas tradicionales dando lugar a una integración y competitividad máximas. Las empresas digitales crecen más velozmente que la economía en general y las multinacionales digitales disponen de voluminosas bases de usuarios y consumidores.

Desde el punto de vista tributario, el concepto de establecimiento permanente es básico en los ordenamientos internos y para el reparto de la soberanía tributaria a la hora de gravar las rentas procedentes de actividades empresariales que se desarrollan en diferentes Estados. A nivel internacional, conviene recordar que los establecimientos permanentes integran el elemento establecido en los CDIs para permitir al Estado de la fuente gravar las rentas empresariales, en principio y como cualquier renta, sujetas a tributación en el Estado de la residencia. Un concepto determinante que debe atajar los problemas impositivos, otorgando paralelamente el adecuado tratamiento a situaciones de doble tributación o posible ausencia de la misma, lo cual no resulta complicado pues los Estados pueden regular conceptos distintos que den lugar o bien a que el sujeto pasivo tenga que tributar en ambos, o que se pueda tratar de no tributar en ninguno de ellos.

Ante esta ya no tan nueva realidad y desde una perspectiva global, la configuración jurídica de la figura del establecimiento permanente debe responder y plantearse su posible actualización para atender a los supuestos en los que las empresas usan las nuevas tecnologías para comercializar a nivel internacional, tratando de desviar los beneficios hacia las jurisdicciones con menor tributación.

El primer elemento de la solución global de la Comisión europea es una Propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Esta Directiva aporta una solución dentro del actual sistema del impuesto de sociedades, abordando los problemas de «dónde gravar» y «qué gravar» en la economía digital. Se propone que las empresas estén obligadas a tributar en los Estados miembros donde tengan una presencia digital significativa, aunque no estén presentes físicamente.

La finalidad de esta propuesta es alcanzar la imposición de los beneficios obtenidos allí donde las empresas muestran tener suficiente interacción por vía electrónica con usuarios finales. La Comisión europea es consciente de que las normas sobre un nexo imponible para las actividades digitales deben incluirse en la BICCIS. Además, en lo que respecta a la asignación de los beneficios de los grandes grupos multinacionales, debe adaptarse el planteamiento de la fórmula de distribución en la BICCIS para reflejar la actividad digital.

En la propuesta de Directiva se pone de manifiesto que las actuales normas sobre el impuesto sobre sociedades se basan en el principio de que se debe tributar por los beneficios allí donde se genera el valor. Sin embargo, estas normas fueron concebidas en su mayoría a principios del siglo XX para empresas tradicionales con una presencia física y definen lo que genera el hecho imponible en un país («dónde tributar») y qué parte de la renta de las sociedades se asigna a un país («cuánto tributar») basándose en gran medida en que tengan presencia física en dicho país y sin reflejar el valor creado por la participación del usuario en esa jurisdicción. Esto significa que los no residentes a efectos fiscales solo estarán sujetos a tributación en un país si su presencia equivale a tener un establecimiento permanente allí. Sin embargo, tales normas no pueden aprehender el alcance mundial de las actividades digitales cuando la presencia física deja de ser un requisito para poder prestar estos servicios. Por lo tanto, se necesitan nuevos indicadores de una presencia económica importante para determinar los derechos impositivos en relación con los nuevos modelos empresariales digitalizados.

La propuesta comunitaria prevé su aplicación a todos los contribuyentes que estén sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o más Estados miembros y a entidades residentes fuera de la UE. No obstante, también señala, como no podía ser de otra manera, que, con carácter general, la Directiva no se aplicará si una entidad es residente a efectos fiscales en una jurisdicción tercera que tiene un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que hay presencia digital significativa.

La normativa proyectada se refiere a entidades superando la cláusula de establecimiento permanente que potencialmente se aplica tanto a entidades como a individuos.

La Comisión propone ciertas reglas para determinar cuándo estamos ante un establecimiento permanente digital como consecuencia de una "presencia digital significativa". A efectos del impuesto sobre sociedades, se considerará que existe establecimiento permanente hay presencia digital significativa mediante la cual se realiza total o parcialmente un negocio. La presencia se definiría en función de los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales, el número de usuarios en línea o el número de contratos comerciales de servicios digitales. Estos criterios son considerados como valores de referencia para determinar la "huella digital" de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica. Deben reflejar la dependencia de las empresas digitales de una gran base de usuarios, la participación del usuario y las contribuciones del mismo así como el valor creado por los usuarios para esas empresas. Deben tener en cuenta diferentes tipos de modelos de negocio.

Los umbrales son de una cuantía elevada para descartar los casos menores en los que los beneficios imputables a una presencia digital ni siquiera cubrirían el coste del cumplimiento de las obligaciones fiscales de un establecimiento permanente, para garantizar así la proporcionalidad de la medida al tiempo que operan estos tres umbrales alternativos. La propia propuesta de Directiva trata de justificar los umbrales sobre los criterios proyectados. El umbral de ingresos se fija para cubrir los costes estimados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para operar un establecimiento permanente adicional, incluso a tipos bajos. El umbral referente al número de usuarios debe reflejar un valor similar en términos monetarios basado en los ingresos medios por usuario. El relativo al número de contratos empresariales tiene que reflejar que solo se tendrán en cuenta los contratos entre empresas, puesto que el valor que representan estos probablemente sea más importante que el de los suscritos con particulares. Por consiguiente, se estima que el umbral para el número de contratos entre empresas debe ser considerablemente inferior al umbral basado en los usuarios. En concreto, se establece que hay establecimiento permanente como consecuencia de la presencia digital significativa si se cumple alguno de los siguientes criterios:

- Que la proporción de los ingresos totales obtenidos en el ejercicio que resulten del suministro de servicios digitales a usuarios situados en el Estado miembro es superior a 7 millones de euros.
- Que el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que se encuentran en ese Estado miembro en el ejercicio sea superior a 100.000.

Este umbral mejora algunas alternativas más complejas y menos eficaces como podrían ser que el umbral viniese referido a usuarios registrados u otros requisitos añadidos para los mismos incluso desde el punto de vista temporal, aunque no alcanza a superar ciertos límites quizás inalcanzables actualmente como pueden ser los usuarios-robot o fraudulentos;

- O que el número de contratos para el suministro de dicho servicio digital que concluyan en ejercicio por usuarios ubicados en ese Estado miembro excede de 3.000. Se ha considerado por algunos que el umbral cuantitativo seleccionado es relativamente bajo teniendo en cuenta que los contratos celebrados con clientes comerciales generalmente producirán más ingresos que los generados por usuarios únicos que son personas físicas.

Existirá una «presencia digital significativa» en un Estado miembro en un periodo impositivo (periodo aplicable a efectos del Impuesto sobre Sociedades) cuando la actividad ejercida a través de la misma consista total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz y se cumplen cualquiera de las condiciones con respecto a la prestación de dichos servicios por parte de la entidad que ejerce esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados. En este ámbito es importante tomar en consideración las definiciones contempladas en la propuesta comunitaria respecto a lo que se considera "servicio digital", "interfaz digital" y "empresa asociada". Son «servicios digitales»:

- los prestados a través de Internet o de una red electrónica y que, por su naturaleza,
- están esencialmente automatizados y requieren una intervención humana mínima y
- siempre que no puedan prestarse sin tecnología de la información.

En el anexo II de la propuesta de Directiva se contempla una relación exhaustiva de todas las prestaciones que se pueden considerar digitales. En todo caso, el servicio debe ser prestado a través de Internet o una red electrónica equivalente, lo que implica la exclusión inmediata de las ventas de bienes tangibles o prestaciones de servicios que, por su naturaleza, deben entregarse o prestarse físicamente (por ejemplo, compraventas a través de Amazon o reservas en Airbnb. Además la propuesta también indica que los servicios digitales no incluirán los enumerados en el anexo III o la venta de bienes u otros servicios facilitados por el uso de Internet o de una red electrónica. El anexo III lista otros servicios que no se consideran digitales como los servicios de radiodifusión y televisión; los servicios de telecomunicaciones; las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica; los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota; los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos; los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea; los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión; los servicios de ayuda telefónica; etc. Desde el punto de vista de la técnica jurídica este es un aspecto

central de la Directiva por lo que incluir anexos que delimitan positiva y negativamente el ámbito de aplicación quizás sea un extremo a considerar de cara a la propuesta definitiva.

34.3 El Impuesto sobre Servicios Digitales

La propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales, de 21 de marzo de 2018, diseña un tributo como una solución provisional sencilla para la tributación de las actividades digitales en la UE. El impuesto sobre los servicios digitales (ISD, también conocido como Equalization Tax) establece un gravamen sobre los ingresos derivados de la prestación de algunos de ellos que debería aplicarse temporalmente hasta que se implante una solución global. La Comisión Europea plantea unas normas para que las compañías digitales paguen los impuestos que les corresponden, afectando principalmente a las grandes tecnológicas. Conforme al plan de la Comisión, las compañías con ingresos digitales significativos en Europa pagarán porcentaje de sus cifras de negocio en varios servicios online en la Unión Europea, con una recaudación estimada en 5.000 millones de euros. Existe una percepción comunitaria de que las tecnológicas pagan pocos impuestos derivando parte de sus beneficios a países miembros de bajos impuestos, como Irlanda o Luxemburgo.

La propuesta comunitaria se estructura en tres capítulos: el primero se refiere al "Objeto y definiciones", el segundo regula el "lugar de imposición, exigibilidad y cálculo del impuesto" y el tercero alude a "obligaciones". El ISD se delimita como un tributo con un ámbito de aplicación específico, que gravaría los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. Quedan incluidos en su ámbito de aplicación aquellos servicios en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituye una contribución esencial para la empresa que realiza esa actividad y gracias a la cual puede obtener ingresos. Actualmente los servicios que prestan los usuarios pueden realizarse a distancia, sin necesidad de que su proveedor esté establecido físicamente en la jurisdicción donde se encuentran los usuarios y se crea el valor. Estos modelos de negosio de negocio producen importantes desajustes entre el lugar en el que se gravan los beneficios y dónde se crea valor. Sin embargo, el objeto del tributo serían los ingresos obtenidos de la monetización de la contribución del usuario y no la propia participación de este último.

La Comisión es consciente de que la participación de los usuarios puede contribuir a generar valor para una empresa de diversas maneras. Por ejemplo, las empresas digitales pueden obtener datos sobre las actividades de los usuarios en las interfaces digitales que suelen servir para ofrecer a éstos, publicidad específicamente destinada a ellos, o que pueden transmitirse a terceros a título oneroso. Otra forma de contribución es la participación activa y sostenida de los usuarios en interfaces digitales multifacéticas. Por este motivo, conforme al art. 3.1 de la Propuesta, quedan sujetos a tributación como ingresos imponibles (ingresos brutos totales, una vez deducido el IVA y otros gravámenes similares) derivados de la prestación de cualquiera de los siguientes servicios:

- En primer lugar, los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a sus usuarios. Se trataría de gravar la "publicidad online". No tiene relevancia que la interfaz digital sea o no propiedad de la entidad responsable de incluir en ella la publicidad. Cuando la entidad se incluya la publicidad y no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará a dicha entidad, y no al propietario de la interfaz, proveedora del servicio.
- En segundo lugar, la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales.
- En tercer lugar, los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas («servicios de intermediación»), que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

Será un tributo, paradójicamente indirecto aunque especial, aplicable sobre los ingresos brutos procedentes de prestaciones de servicios digitales, los cuales se caracterizan por ser prestados a través de internet o de una red electrónica y cuya creación de valor depende de los usuarios, ya sean operaciones B2B ("Business to Business") o B2C ("Business to Consumer").

En general, la definición se corresponde con la establecida en el ámbito del IVA para «los servicios prestados electrónicamente» (art. 7 Reglamento nº 282/2011, de desarrollo de la Directiva 2006/112), de manera que los servicios digitales son servicios prestados a través de internet o de una red electrónica cuya naturaleza determina que dicha prestación sea esencialmente automatizada e involucrando una intervención humana mínima, e imposible de articular en ausencia de tecnología de la información. Una vez más, la propuesta europea puede calificarse de amplia desde el punto de vista de su ámbito objetivo de aplicación al alcanzar los tres tipos de actividades (el comercio electrónico (como Amazon); las operaciones entre particulares a través de plataformas que ofrecen un servicio de red de consumo (como AirBnb); y la compra venta de datos de usuarios residentes en la Unión Europea (UE), aunque la información sea vendida a países externos a la institución (como Facebook). Los ejemplos individuales de otros países que cuentan con tributos digitales, están dirigidos a alguna de las actividades, pero no cubren todo el abanico propuesto desde la Comisión Europea.

Desde el punto de vista subjetivo se establecen ciertos umbrales cuantitativos, considerando "sujetos pasivos" a las entidades que cumplan dos requisitos cumulativos:

- Que el importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750.000.000 €.
- Que el importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50.000.000 €.

El ámbito subjetivo de aplicación del tributo quedaría condicionado desde un doble punto de vista, por una parte es necesario que se trate de prestadores de servicios digitales que caigan en el ámbito objetivo del impuesto y, además, que estos superen cualquiera de los dos umbrales cuantitativos. Por este motivo, el nexo o clave de asignación va a ser diferente según los casos: Para las redes sociales, sería el número de usuarios en un país de la UE, independientemente de de los ingresos asociados; Si la plataforma realiza transacciones, la clave sería el número de ellas; Cuando la información del usuario se venda, la clave será la cantidad de usuarios locales cuya información sea vendida; Para publicidad, la clave sería la cantidad de veces de aparición de los anuncios.

Hay que destacar que la sujeción al impuesto sobre la base de la delimitación del ámbito objetivo y la definición del hecho imponible, es independiente de que las entidades estén establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción tercera. Una de las críticas vertidas al impuesto digital es que se desvía de los principios fundamentales del impuesto sobre la renta al aplicar el impuesto sobre la renta bruta, es decir, sin tener en cuenta si el contribuyente está obteniendo beneficios. Por ello, existen bastantes partidarios de un acuerdo a nivel internacional.

Desde el punto de vista político, alcanzar el acuerdo respecto a este tributo no va a ser nada fácil. Los ministros de Finanzas de los tres países nórdicos de la Unión Europea (Suecia, Dinamarca y Finlandia) no están conformes con el impuesto especial. Las administraciones nórdicas han reiterado que va contra el interés de la UE y podría perjudicar la economía. Tres meses después de que Bruselas propusiese gravar con un impuesto del 3 % sobre ingresos a las tecnológicas que facturen más de 750 millones de euros globalmente y más de 50 millones en territorio europeo, Se establece un tipo de gravamen único del 3 % en toda la Unión. El tipo de gravamen fijado no puede ser alterado por los Estados miembros, puesto que podrían propiciarse movimientos de competencia fiscal. Los Estados Unidos de Norteamérica también se oponen al establecimiento de un impuesto de este tipo y presionan por todas las vías a los países europeos para que no establezcan el ISD.

El ISD se configura como un impuesto periódico gravando la proporción de ingresos imponibles obtenidos por un sujeto pasivo durante un período impositivo y que se consideren obtenidos en ese Estado miembro. Por lo que se refiere a la exigibilidad, el ISD será requerido en dicho Estado miembro el día laborable siguiente al del final de ese período impositivo. Desde el punto de vista de la gestión tributaria se considera oportuno implantar un mecanismo de simplificación en forma de ventanilla única en favor de los sujetos pasivos obligados al pago del ISD en uno o varios Estados miembros, de manera que puedan cumplir de una sola vez la totalidad de sus obligaciones en relación con el impuesto (identificación, presentación de la declaración del ISD y pago).

Los Estados miembros tendrán que establecer obligaciones en materia de contabilidad, llevanza de registros u otros aspectos, destinadas a garantizar el pago efectivo del ISD adeudado, y de adoptar otras medidas para evitar la evasión, la elusión y el fraude fiscal. En todo caso, para garantizar la uniformidad de las condiciones de implementación respecto de las obligaciones administrativas que es preciso cumplir y de los intercambios de información entre los Estados miembros

necesarios para el funcionamiento de la ventanilla única, se considera idóneo conferir a la Comisión competencias de ejecución y para proponer normas comunes relativas a las obligaciones formales cuyo establecimiento corresponderá a los Estados miembros.

34.4 La renegociación de los CDIs

La Comisión Europea ha tratado de completar sus propuestas de actuación en el marco de la imposición de la economía digital a través de la Recomendación relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. En sus Conclusiones de 5 de diciembre de 2017, el Ecofin subrayó que una definición de establecimiento permanente mundialmente aceptada y las normas asociadas en materia de precios de transferencia e imputación de beneficios también debería seguir siendo un elemento fundamental a la hora de abordar los retos que plantea la fiscalidad de la economía digital, e instó a una cooperación más estrecha entre la Unión, la OCDE y otros socios internacionales en respuesta a los retos que plantea la fiscalidad de los beneficios de la economía digital.

Asimismo, también instó a la OCDE a encontrar soluciones adecuadas para mejorar la red mundial de convenios en materia de doble imposición, modificar su Modelo de Convenio Tributario y los comentarios que le acompañan, así como sus Directrices sobre precios de transferencia y sus Orientaciones sobre imputación de beneficios a los establecimientos permanentes. La Recomendación propone que para los casos en los que la Directiva proyectada para el establecimiento permanente virtual no se aplique, por existir un CDI con el tercer estado, los Estados miembros modifiquen sus Convenios para incluir este establecimiento permanente digital. Se trata una vez más de un instrumento de "*soft law*" con una importante dosis de voluntarismo, puesto que se pretende incorporar la solución en relaciones con terceros países a través de la negociación de los CDIs, los cuales prevalecerían impidiendo una solución global armónica.

Para alcanzar esa solución en el marco de la OCDE y a nivel mundial, existen importantes obstáculos derivados de los diferentes intereses nacionales atendiendo, entre otros factores a la tipología predominante de su tejido económico y empresarial. En general, se invita a los Estados miembros a utilizar como fuente de interpretación para modificar sus convenios en materia de doble imposición celebrados con jurisdicciones no pertenecientes a la UE, las disposiciones de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. La finalidad de la Recomendación es doble. En primer lugar, se trata de ampliar el concepto de establecimiento permanente, de modo que incluya una "presencia digital significativa" como nexo imponible a través de la cual la actividad de una empresa se realiza total o parcialmente en otra jurisdicción En segundo lugar, habría que incluir normas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma.

Para alcanzar el primer objetivo, se recomienda a los Estados miembros que negocien las adaptaciones necesarias en sus CDIs con jurisdicciones no pertenecientes a la UE que incluyan una definición de la presencia digital significativa. Así, se considerará que existe una "presencia digital significativa" en una jurisdicción durante un periodo impositivo si la actividad llevada a cabo a través de una empresa consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales por medio de una interfaz digital y se rebasa cualquiera de los umbrales convenidos, considerada conjuntamente con la prestación de cualquiera de tales servicios mediante una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de esta empresa a nivel agregado. Los umbrales para determinar cuándo una presencia digital significativa constituye un establecimiento permanente deben definirse en los CDIs, en consonancia con los establecidos por la normativa nacional de los Estados miembros, teniendo en cuenta la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Por ello se aconseja que atiendan a los amparados en la Propuesta de Directiva europea de manera que se establezcan umbrales alternativos relativos al volumen de ingresos íntegros, el número de usuarios y el número de contratos comerciales. Coherentemente con lo previsto en la propuesta comunitaria se propone mantener los tres valores de referencia para determinar la «huella digital» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica.

En cuanto a las normas generales de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma, se recomiendan las mismas previstas en la propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Los beneficios imputables responderían al principio de libre competencia sobre la base de un análisis funcional conjunto, donde se tomen en consideración tanto actividades significativas que sean relevantes para el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los activos inmateriales de la empresa, como las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos a través de una interfaz digital.

35

El Libro Blanco del Futuro de la UE: qué papel puede desempeñar la fiscalidad en cada uno de los cinco escenarios

El 25 de marzo de 2017 se presentó por la Comisión Europea, el Libro Blanco sobre el futuro de la UE. Puede afirmarse que se trata de la contribución europea para poner en marcha un proceso en el que Europa decida su propio camino. Quiere definir los retos y las oportunidades que les esperan y exponer las opciones que disponen para responder colectivamente.

El Libro Blanco marca el comienzo de un proceso en el que la EU-28 (o 27) debe decidir sobre el futuro de su Unión. Con el fin de fomentar este debate, la Comisión Europea, junto con el Parlamento Europeo y los Estados miembros interesados, está organizando una serie de «Debates sobre el Futuro de Europa» en las ciudades y regiones de Europa.

El Libro Blanco analiza de qué forma evolucionará Europa en el próximo decenio, desde la repercusión de las nuevas tecnologías en la sociedad y el empleo, a las dudas que suscita la globalización, los problemas en materia de seguridad y el ascenso de los populismos, la fiscalidad etc…

Los cinco escenarios que se exponen en el Libro Blanco ayudarán a orientar el debate sobre el futuro de Europa. Ofrecen una serie de instantáneas del posible estado de la Unión en 2025 en función de las decisiones que se tomen conjuntamente.

i) *Escenario 1: Seguir igual*. La UE de los 28 se centra en el cumplimiento de su programa de reformas de acuerdo con el espíritu de las orientaciones de la Comisión de 2014 «Un nuevo comienzo para Europa» y de la Declaración de Bratislava, aprobada por los 28 Estados miembros en 2016.

En 2025, ello implicaría:

1. La EU-28 o EU-27 sigue centrándose en el empleo, el crecimiento y la inversión, mediante el reforzamiento del mercado único

2. Se producen avances progresivos en la mejora del funcionamiento de la moneda única a fin de impulsar el crecimiento y evitar perturbaciones internas o

externas. Se adoptan más medidas para reforzar la supervisión financiera, garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y desarrollar los mercados de capitales a fin de financiar la economía real.

3. La EU-28 o EU-27 busca activamente acuerdos comerciales con socios de todo el mundo, de la misma manera como lo hace actualmente

ii) *Escenario 2: Solo el mercado único*. La UE de los 28/27 se centra gradualmente en el mercado único al no alcanzar acuerdos los Estados miembros en un número creciente de ámbitos.

En 2025, ello implicaría:

1. El funcionamiento del mercado único se convierte en la principal razón de ser de la EU-28.

2. Dado el gran énfasis que se pone en reducir la normativa en la UE, persisten o aumentan las diferencias en ámbitos como las normas en materia de consumo, sociales y medioambientales, así como en la fiscalidad y en el uso de subvenciones públicas.

3. También resulta difícil acordar nuevas normas comunes en materia de movilidad de los trabajadores o de acceso a profesiones reguladas.

iii) *Escenario 3: Los que desean hacer más, hacen más*. La UE de los 28 o 27 sigue funcionando como en la actualidad, pero permite a los Estados miembros que lo deseen una mayor colaboración en ámbitos específicos, como la defensa, la seguridad interior o los asuntos sociales. Surgen una o varias «coaliciones de voluntades». En 2025, ello implicaría:

1. Un grupo de Estados miembros decide cooperar mucho más estrechamente en asuntos de defensa, recurriendo a las posibilidades legales existentes.

2. Varios países avanzan en materia de seguridad y justicia. Gracias a una fiscalía conjunta, investigan colectivamente el fraude, el blanqueo de capitales y el tráfico de drogas y armas. Deciden ir más allá en la creación de un espacio de justicia común en materia civil.

3. Una mayor armonización de las normas y los tipos fiscales reduce los costes de cumplimiento y limita la evasión fiscal.

iv) *Escenario 4: Hacer menos pero de forma más eficiente*. La UE de los 28/27 centra su atención en aumentar y acelerar los logros en los ámbitos de actuación prioritarios que ha elegido, mientras que interviene menos en los que se percibe que no aporta valor añadido.En 2025, ello implicaría:

1. La EU-28 intensifica su trabajo en ámbitos como la innovación, el comercio, la seguridad, la migración, la gestión de las fronteras y la defensa.

2. El control de las ayudas estatales se delega en mayor medida en las autoridades nacionales.

3. En los demás ámbitos, se siguen adoptando medidas para consolidar la zona del euro y garantizar la estabilidad de la moneda común.

v) *Escenario 5: Hacer mucho más conjuntamente*. Los Estados miembros deciden compartir más competencias, recursos y tomas de decisiones en todos los ámbitos.

Las decisiones se adoptan con mayor rapidez a nivel europeo y se aplican con celeridad. En 2025, ello implicaría:

1. En la escena internacional, Europa habla y actúa como un ente único en asuntos comerciales y cuenta con un único representante en la mayoría de los foros internacionales. El Parlamento Europeo tiene la última palabra en los acuerdos comerciales internacionales.

2. En la EU-28, el objetivo de completar el mercado único de la energía, digital y de los servicios recibe atención prioritaria. Gracias a la inversión conjunta en innovación e investigación, surgen varios «Silicon Valley» europeos.

3. En la zona del euro, pero también en los Estados miembros que desean incorporarse a ella, existe una coordinación mucho mayor en materia fiscal, social y tributaria, así como una supervisión europea de los servicios financieros.

Hablando del futuro de la UE, no puede dejarse de mencionar la sustitución de la unanimidad por la mayoría cualificada en materia fiscal, puesto que para poder avanzar más rápidamente en los temas suscitados en este manual es necesario revisar que las decisiones comunitarias en fiscalidad se adopten, casi siempre, por unanimidad.

Esta característica viene de una concepción muy arraigada en ciertos EEMM de que la política fiscal forma parte del núcleo de la soberanía nacional. Algunos sectores han insistido en las últimas elecciones europeas sobre la importancia de no perder control en este ámbito y sobre el derecho de los países a seguir compitiendo fiscalmente con los demás.

La Comisión Europea propone utilizar la cláusula pasarela del artículo 48 del Tratado para extender el método de la mayoría cualificada a todas las cuestiones de política fiscal "necesarias para el Mercado único y para una fiscalidad competitiva y justa".

En el mismo sentido, el Parlamento Europeo ha propuesto aplicar el artículo 117 del Tratado, previsto para suprimir situaciones en las que las diferencias entre las normas o prácticas de los EEMM crean una distorsión en la competencia del Mercado interior. Se elija un camino u otro, parece claro que el tema de suprimir la unanimidad es clave para lograr alcanzar el objetivo de disponer de sistemas fiscales más justos y eficientes en la UE.

BIBLIOGRAFÍA

Abad Fernández, M., "El objeto del Derecho Financiero ante la evolución del Derecho Comunitario Europeo" en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* / coord. por Francisco David Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Abad Fernández, M., El Derecho Financiero en el Tratado Constitucional y en el de Lisboa", *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana* / coord. por Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, César Albiñana Cilveti, Pedro Manuel Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

Alonso García, R., *Sistema jurídico de la Unión Europea*. Cizur Menor (Navarra): Thomson-Civitas, 2007.

Aparicio Pérez, A; María Concepción Arizaga Junquera, Santiago Álvarez García, "*La fiscalidad en la Unión Europea*" en Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo. Universidad de Oviedo, 2000.

Blanco García, A, "El derecho de la Unión Europea y los sistemas tributarios de los entes territoriales", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación* Nº 398, 2016.

Boria, P., *Taxation in European Union*, Springer, 2017.

Calderón Carrero, J.M, Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 343, 2011

Calderón Carrero, J.M, Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs? *Crónica Tributaria*, Nº 103, 2002,

Calderón Carrero, J.M La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 363, 2013

Calderón Carrero, J.M, El nuevo marco de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las "E*U tax disclosure rules*" y sus implicaciones. *Quincena Fiscal,* Nº 10, 2018

Calderón Carrero, J.M., y Martín Jiménez, A., "*Derecho tributario de la Unión Europea*", Madrid, CISS, 2019

Calderón González, J.M. y Ordóñez Solís, D., "Anulación e indemnización en el derecho tributario español de actos firmes contrarios al derecho de la Unión Europea", *Unión Europea Aranzadi*, Nº 2, 2016, págs. 31-62

Calvo Salinero y Pastoriza Vázquez, "La cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea" en "*La revisión de actos en materia tributaria*" / Pablo Chico de la Cámara (dir.), Javier Galán Ruiz (dir.), Aranzadi Thomson Reuters, Madrid, 2016.

Carmona Fernández, Calderón Carrero y Martín Jiménez, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2014

Carrasco González, F.M., "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español", en "*Curso de Derecho tributario. Parte especial*", Edt. Tecnos, Madrid, 2017.

Cayón Galiardo, Falcón y Tella y de Hucha Celador, "*La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*", Ministerio de Hacienda, 1990.

Di Pietro & Tassani, "*Los principios europeos del Derecho tributario*", Atelier, Barcelona, 2015

Escario Díaz-Berrio, J.L., Reformas de la Unión Europea contra la elusión fiscal en *Temas para el debate*, Nº. 266-267 (enero-febrero), 2017 (Ejemplar dedicado a: Armonización fiscal en Europa).

Falcón y Tella, R., "*Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*", Madrid, Cívitas, 1988.

Falcón y Tella, R., "La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJ 26 enero 2010 (Asunto Transportes Urbanos) y sus consecuencias", *Quincena Fiscal*, Nº 4, 2010.

Falcón y Tella, R., "Observaciones generales sobre los problemas de armonización fiscal en el ordenamiento tributario español", *Cuestiones actuales de derecho comunitario Europeo* / coord. por José Manuel Peláez Marón, 1992.

Falcón y Tella, R., "La armonización fiscal en la jurisprudencia", en *Derecho comunitario europeo y su aplicación judicia*l / coord. por Gil Carlos Rodríguez Iglesias, Diego J. Liñán Nogueras, Civitas, Madrid, 1993

Fernández Marín, F., "*La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*", Barcelona, Atelier, 2007.

Fuentetaja Pastor, J.A., *La administración europea: la ejecución europea del Derecho y las políticas de la Unión*. 1ª ed. Cizur Menor (Navarra): Thomson-Civitas, 2007.

García Berro, F., "La reciente jurisprudencia de ámbito europeo acerca del derecho a no autoincriminarse y sus implicaciones en el procedimiento tributario interno" en *Derecho de la Unión Europea y reformas del ordenamiento jurídico español* / Antonio José Sánchez Pino (dir.), Alfonso Sanz Clavijo (dir.), Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 2011.

García Heredia, A., "La representación aduanera en el Derecho de la Unión Europea: funciones de representación y responsabilidad aduanera y tributaria del

representante en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 176, 2017, págs. 151-186

García Nova, C., Libertad de establecimiento y cláusulas antiabuso en el marco de la ampliación de la Unión Europea (el caso de Chipre o la subsistencia de paraísos fiscales en la Unión Europea, en *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea* / coord. por José María Labeaga Azcona, Pablo Chico de la Cámara, Mercedes Ruiz Garijo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.

García Prats, A., Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 51, Nº 260, 2001

García Prats, A., Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.*Crónica Tributaria,* Nº 117, 2005

García Prats, A., El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 164, 2014

Gormley, L.. *EU Taxation Law*. Oxford UP. 2018

Herrero de la Escosura, P. (Coord.), "*Convergencia económica y gobernanza fiscal en la Unión Europea"*, Universidad de Oviedo, Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2016.

Herrero de la Escosura, P. (Coord.), "*Medidas contra el fraude fiscal internacional*", Universidad de Oviedo, Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2016

Hinojosa Martínez, L.M. E*l reparto de competencias entre la Unión Europea y sus estados miembros*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2006

Hji Panayi, C., "*European Union Corporate Tax Law*", Cambridge University Press, 2013

Lang, Pistone, Schuch and Staringer, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 5th Ed, Viena.

Leonard, B., Tratados fiscales y derecho de la Unión Europea: la recomendación del paquete ATAP y el encaje de los convenios tributarios entre estados miembros y con países terceros en "*La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea"* / coord. por José Manuel Almudí Cid; Jorge Alberto Ferreras, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2018.

López Díaz, A., La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea. *Quincena Fiscal*, Nº 8, 1999, págs. 9-18.

Lucas Durán, M., Interrelación entre los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea: algunas cuestiones" en *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente* / coord. por Gemma Patón García, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015.

Macarro Osuna, J.M., La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos ("tax rulings" y APA) en el plan BEPS y el derecho de la UE. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, Nº 413-414, 2017

Mangas Martín, A.; Liñán Nogueras, Diego J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. 5ª ed. Madrid: Tecnos, 2005.

Marín Benítez, G., "Fiscalidad de los dividendos transfronterizos en la Unión Europea: sobre la adecuación de la normativa española al derecho comunitario", en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 271, 1, 2005.

Martín Jiménez y Carrasco González (dir.), *Impuestos directos y libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: Cuestiones fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*", Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

Martín Jiménez, A., *El derecho financiero constitucional de la Unión Europea*. Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 109-110, 2001,

Martín Jiménez, A., Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea. *Quincena Fiscal,* Nº 7, 2012.

Martín Jiménez, A., El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión. *Noticias de la Unión Europea*, Nº 324, 2012

Martín López, J., "Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias". Q*uincena Fiscal,* Nº 8, 2015, págs. 41-91

Martínez Giner, L.A. "El nuevo estándar de cooperación en la Unión Europea: el intercambio automático de información tributaria" en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* / coord. por Francisco David Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Martínez Giner, L.A., "Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea" *en Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal* / Francisco Alfredo García Prats (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Mata Sierra, M.T. La armonización de la fiscalidad directa en la Unión Europea. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, Nº. 219, 2016,

Miguel Arias, S., Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre estados miembros de la Unión Europea en la directiva 2011/16/UE. *Civitas. Revista española de derecho financiero,* Nº 156, 2012, págs. 61-89

Moreno González, S., Hacia un procedimiento interno de recuperación de las ayudas de Estado en el ámbito tributario ajustado al derecho de la Unión Europea, en *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente* / coord. por Gemma Patón García, 2015, págs. 205-263.

Muleiro Parada, L.M., El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea. *Crónica Tributaria,* Nº 170, 2019

Paredes Gómez, R., Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación de España. *Crónica Tributaria,* Nº 119, 2006.

Patón García, G., "La posición del legislador español ante el Proyecto BEPS y los avances del Plan de acción de la Unión Europea", en *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales,* Nº. 20, 2016,

Pistone, P., "*Legal remedies in European Tax Law",* IBFD, Amsterdam, 2009.

Ribes Ribes, A., "La problemática de los "exit taxes" en la Unión Europea" en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Riccio, A., *La propiedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Editorial Reus, 2018.

Rubio Guerrero, J.J., Política fiscal y coordinación tributaria en la Unión Europea: ¿Hacia una fiscalidad europea? En *Estudios europeos* / coord. por Ana Salinas de Frías, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

Rubio Guerrero, J.J. Modelos tributarios en la Unión Europea y su aplicación al caso español, en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

Ruiz-Huerta Carbonell, J. y Garcimartín Alférez, "Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos en la Unión Europea. E*konomiaz: Revista vasca de economía,* Nº. 88, 2015.

Sanz Gadea, E., La tributación sobre los beneficios de las empresas en la Unión Europea: la estrategia de la Comisión" en J*usticia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez* / coord. por Carmen Banacloche Palao, Julio Banacloche Palao, Begoña Banacloche Palao; La Ley, Madrid, 2008.

Sanz Gadea, E., Fusiones y operaciones asimiladas: aspectos internacionales. *Noticias de la Unión Europea,* Nº 239, 2004 (Ejemplar dedicado a: Fiscalidad de las fusiones y escisiones de empresas)

Sanz Gadea, E., La directiva antiabuso (I, II, III, IV y V). *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos,* Nº 421, 2018

Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W.. V*alue Added Tax. A Comparative Approach*. Cambridge UP. 2015

Selma Penalva, S., "Supresión de la doble imposición en la Unión Europea: una realidad cada vez más cerca" en *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 13, 2017 (Ejemplar dedicado a: Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "El futuro del Impuesto sobre Sociedades" (2ª parte))

Teixeira, G., Los acuerdos sobre intercambio de información fiscal al servicio de las estrategias políticas de los Estados de la Unión Europea en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* / coord. por Gemma Patón García, María Esther Sánchez López; Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor 2011

Terra B., & Wattel, P., "*European Tax Law",* 5th. Ed., Wolters Kluwer, Den Haag, 2008.

Torregrosa Carné, M.D., "El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia,* Año nº 30, Nº 5, 2014.

Villar Ezcurra, M., Fiscalidad y Unión Europea, en *Tratado de derecho y políticas de la Unión Europea* / coord. por Jerónimo Maillo González-Orús, Belén Becerril Atienza; José María Beneyto Pérez (dir.), Aranzadi Thomson Reuters 2016.

Zamparini, Luca - Villani Lubelli, Ubaldo. *Features and Challenges of the EU Budget*. Elgar. 2019