

Cuadernos **Jean** **Monnet**

sobre integración europea
fiscal y económica

ARMONIZACIÓN FISCAL Y APROXIMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Coordinadora:

Ana Isabel González González

Colección
Cuadernos Jean Monnet
sobre integración europea fiscal y económica

3

Armonización fiscal y aproximación
de los sistemas fiscales

Ana Isabel González González
(coordinadora)



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Director de

Colección: Mariano Abad Fernández
catedrático Jean Monnet *ad personam*.

Consejo científico:

Adriano di Pietro (Universidad de Bolonia)
Ana Isabel González González (Universidad de Oviedo)
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)
Jaroslaw Kundera (Universidad de Wroclaw)
Philippe Marchessou (Universidad de Estrasburgo)
Jesús Ramos Prieto (Universidad Pablo de Olavide)

© 2016 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores

Ediciones de la Universidad de Oviedo
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios.
33011 Oviedo (Asturias)
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07
<http://www.uniovi.es/publicaciones>
servipub@uniovi.es

Este libro ha sido sometido a evaluación externa y aprobado por la Comisión de Publicaciones de acuerdo con el Reglamento del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

Esta publicación ha sido financiada gracias al apoyo de la Comisión Europea. El apoyo de la Comisión Europea a la producción de esta publicación no constituye una aprobación de los contenidos que reflejan únicamente las opiniones de los autores y la Comisión no es responsable del uso que pueda hacerse de la información contenida en ella.



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

ISBN: 978-84-16343-43-0

D. Legal: AS 3211-2016

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.

Índice

Introducción	9
Ana Isabel González González	
Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea.....	17
Antonio Aparicio Pérez	
1. PROLEGÓMENO.....	18
2. LA ARMONIZACIÓN EN LOS TRATADOS	19
2.1. <i>Potestad tributaria de la Unión Europea</i>	20
2.2. <i>La normativa de armonización</i>	20
2.3. <i>Enfoques armonización</i>	22
2.4. <i>Estrategias de armonización</i>	24
3. LA COORDINACIÓN FISCAL.....	25
3.1. <i>Aspectos generales</i>	25
3.2. <i>Los instrumentos de coordinación</i>	26
4. LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN EL MARCO DE LA ARMONIZACIÓN Y COORDINACIÓN FISCALES	37
5. LIMITACIONES A LA ARMONIZACIÓN Y COORDINACIÓN.....	45
6. CONCLUSIONES	45
7. BIBLIOGRAFÍA.....	46
Incidencia sobre el sistema tributario español de la armonización fiscal comunitaria ...	49
Santiago Álvarez García	
1. INTRODUCCIÓN.....	50
2. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA Y SU INCIDENCIA EN LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	52
3. LOS EFECTOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL SOBRE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS CA. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO DE LAS COMUNIDADES DE RÉGIMEN COMÚN.....	56
4. REFERENCIAS	62

Modelos tributarios en la UE: ¿hacia una armonización de facto de los sistemas tributarios?	65
Juan José Rubio Guerrero	
1. INTRODUCCIÓN: MODELOS TRIBUTARIOS Y SU EVOLUCIÓN	66
2. ALTERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS BÁSICOS	67
3. SOLUCIONES TÉCNICAS PARA INCORPORAR ESTA ALTERACIÓN	71
4. MODELOS DINÁMICOS DE REFORMA TRIBUTARIA: DE ALTERNATIVAS ACADÉMICAS A SOLUCIONES OPERATIVAS	72
5. MODELO DE «REFORMA FISCAL VERDE»	75
6. A MODO DE CONCLUSIÓN: LIMITACIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	77
El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la armonización de la imposición directa: especial referencia a las rentas de artistas y deportistas	81
Luis Fernando Toribio Bernárdez	
1. INTRODUCCIÓN	82
2. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA TRIBUTARIA QUE HAN DECLARADO VULNERADAS LAS LIBERTADES DE CIRCULACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS, Y SU RECEPCIÓN POR NUESTRA LEGISLACIÓN INTERNA	86
2.1. <i>Caso Gerritse: STJUE 12 de Junio de 2013 (Asunto C-234/01)</i>	88
2.2. <i>Caso Scorpio: STJUE 3 de octubre de 2006 (Asunto C-290/04)</i>	91
2.3. <i>Caso CELG: STJUE 15 de Febrero de 2007 (Asunto C-345/04)</i>	96
3. CLÁUSULAS ANTI-ABUSO ESPECÍFICAS, REFERENTES A LA TRIBUTACIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS, Y SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN	100
3.1. <i>Las cláusulas anti-abuso específicas y la jurisprudencia del TJUE</i>	101
3.2. <i>El Artículo 17.2 del MC OCDE como cláusula anti-abuso convencional</i>	104
3.3. <i>El Artículo 13.1.b) 3º LIRNR como cláusula anti-abuso interna</i>	108
4. BIBLIOGRAFÍA	111
Approaching the tax systems in the EU countries during the economic crisis	115
Jaroslav Kundera	
1. INTRODUCTION	116
2. THE AMOUNT OF TAXES IN THE EU MEMBER COUNTRIES	118
3. CHANGES IN INDIRECT TAXES IN THE EU COUNTRIES DURING THE CRISIS	123
5. SUMMARY	137
6. REFERENCES	138
Aspectos relevantes en torno a la residencia fiscal de las personas físicas en el derecho de la Unión	141
Dr. Jorge Juan Milla Ibáñez	
1. INTRODUCCIÓN	142
1.1. <i>Normativa legal: Los Tratados y el derecho derivado</i>	143
1.2. <i>Jurisprudencia del TJUE</i>	144
2. JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN MATERIA DE RESIDENCIA FISCAL	147

3.	SELECCIÓN JURISPRUDENCIAL	148
3.1.	<i>El reconocimiento de la discriminación por razón de residencia: Avoir Fiscal</i>	148
3.2.	<i>El concepto de discriminación: Schumacker</i>	150
3.3.	<i>La restricción: la Sentencia Dassonville</i>	152
3.4.	<i>La libertad de traslado de residencia en el ámbito de la Unión Europea. La discriminación por razón de nacionalidad y la restricción transfronteriza de las libertades: Biehl</i>	153
3.5.	<i>La diferencia objetiva entre un residente y un no residente: Gschwind</i>	154
3.6.	<i>La distinción entre restricción y discriminación: Futura</i>	157
3.7.	<i>Los requisitos para ser considerado residente: Martínez Sala</i>	159
3.8.	<i>Las ventajas fiscales y la percepción de ingresos de otro Estado miembro: De Groot</i>	163
3.9.	<i>La discriminación inversa</i>	165
4.	CONCLUSIONES	166
5.	BIBLIOGRAFÍA	168

La eliminación de los obstáculos a las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea: un debate abierto

171

José Miguel Martín Rodríguez

1.	LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN EUROPEA, UN PROBLEMA REAL CON SOLUCIÓN A MEDIAS	173
2.	PRINCIPALES OBSTÁCULOS EN MATERIA DE SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS	175
2.1.	<i>Diferencias cuantitativas en los IHT</i>	176
2.2.	<i>Diferencias en los criterios de conexión</i>	178
2.3.	<i>Diferencias en las reglas de calificación y localización de elementos</i>	180
2.4.	<i>Problemas de doble imposición</i>	182
2.5.	<i>Problemas administrativos</i>	184
3.	SOLUCIONES.....	185
3.1.	<i>El mecanismo de imposición en cadena de la Recomendación de 2011</i>	186
3.2.	<i>El principio una herencia – un IHT</i>	188
3.3.	<i>Un convenio multilateral</i>	189
4.	CONCLUSIONES.....	190

Armonización versus coordinación fiscal: imposición sucesoria, patrimonial y exit taxes ...

195

Aurora Ribes Ribes

1.	CONSIDERACIONES GENERALES: ARMONIZACIÓN VERSUS COORDINACIÓN FISCAL	196
2.	LA PROBLEMÁTICA DE LAS SUCESIONES INTERNACIONALES	197
2.1.	<i>El Impuesto sucesorio y la armonización indirecta del TJUE</i>	197
2.2.	<i>La Comunicación y el Documento de trabajo de la Comisión europea</i>	200
2.3.	<i>Soluciones propuestas a través de la Recomendación de la Comisión europea</i> ...	202
3.	LA AUSENCIA DE NORMAS ARMONIZADORAS Y LA RENUNCIA AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN LA UNIÓN EUROPEA	206
4.	LA IMPOSICIÓN DE SALIDA SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LA PROPUESTA DE DIRECTIVA EUROPEA CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE AFECTAN AL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR ...	210

4.1. <i>La coordinación europea de la imposición de salida</i>	210
4.2. <i>De la coordinación fiscal a la armonización: el artículo 5 de la Propuesta de Directiva europea</i>	215
4.2.1. <i>Ámbito objetivo y finalidad del exit tax</i>	216
4.2.2. <i>Supuestos de aplazamiento o fraccionamiento</i>	218
4.2.3. <i>Intereses de demora y garantías</i>	219
4.2.4. <i>Cláusula de actualización de valor</i>	221
5. <i>BIBLIOGRAFÍA</i>	222

La jurisprudencia del TJUE como factor de armonización de la imposición sobre sociedades: la aplicación del derecho al libre establecimiento 227

D. José Antonio Fernández Amor

1. <i>INTRODUCCIÓN</i>	228
2. <i>LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE COMO FACTOR DE COMPENSACIÓN DEL MENOR DESARROLLO LEGISLATIVO EN MATERIA DE IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES</i>	230
3. <i>LA LABOR DEL TJUE EN RELACIÓN CON EL DERECHO A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES</i>	234
3.1. <i>Alcance del derecho al libre establecimiento</i>	234
3.2. <i>La delimitación mutua entre las competencias a garantizar el derecho al libre establecimiento y la competencia de los EEMM sobre su sistema tributario</i>	240
3.2.1. <i>La libertad de establecimiento y la lucha contra el fraude fiscal</i>	243
3.2.2. <i>La libertad de establecimiento y la coherencia del sistema tributario</i> ...	245
3.2.3. <i>La libertad de establecimiento y el reparto del poder tributario entre Estados</i>	249
4. <i>REFLEXIONES FINALES</i>	252

Reflexiones sobre la armonización de los II.EE. A la luz de la jurisprudencia del TJUE y su impacto en el ordenamiento español..... 255

Alejandro García Heredia

1. <i>EL DIFERENTE GRADO DE ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES.</i>	256
2. <i>IMPUESTOS ESPECIALES ARMONIZADOS</i>	259
2.1. <i>Ámbito de aplicación</i>	259
2.2. <i>Cuestiones controvertidas</i>	259
2.2.1. <i>Devengo</i>	260
2.2.2. <i>Tipos reducidos</i>	262
2.2.3. <i>Exenciones</i>	264
3. <i>IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS (I): GRAVÁMENES SOBRE PRODUCTOS YA SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES</i>	266
3.1. <i>Ámbito de aplicación</i>	266
3.2. <i>Cuestiones controvertidas</i>	267
3.2.1. <i>Delimitación de gravámenes</i>	268
3.2.2. <i>El requisito de la finalidad específica</i>	270
4. <i>IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS (II): GRAVÁMENES SOBRE PRODUCTOS NO SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES</i>	274

4.1. <i>Ámbito de aplicación</i>	274
4.2. <i>Cuestiones controvertidas</i>	276
4.2.1. Consideraciones generales sobre la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios.....	277
4.2.2. El efecto del artículo 110 TFUE en los impuestos de matriculación.....	277
5. CONCLUSIONES.....	280
6. BIBLIOGRAFÍA.....	281
Base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, reactivación del proyecto. La «propuesta de directiva de BICCIS»	283
M ^a Dolors Torregrosa Carné	
1. INTRODUCCIÓN	284
2. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO, DE 16 DE MARZO DE 2011, RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS)	289
La armonización de los tributos locales en el marco de la UE	299
Benjamí Anglès Juanpere	
1. INTRODUCCIÓN	300
2. ASUNTO NAVANTIA	301
3. ASUNTO AZIZ-CATALUNYA CAIXA.....	305
4. ASUNTO TASAS MUNICIPALES A EMPRESAS DE TELEFONÍA MÓVIL.....	311
6. CONCLUSIONES.....	316
7. BIBLIOGRAFÍA.....	318
Índice de participantes	321

Introducción

Dentro del proyecto Jean Monnet sobre Efectos de la integración europea en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros, el 23 de junio de 2016, con el objetivo de recordar y analizar algunos aspectos de los 30 años de entrada de España en la Unión Europea, se celebraron varios diálogos abiertos que contaron con la participación, entre otros, de dos de los expresidentes españoles del Parlamento Europeo. Esa resultó ser una fecha simbólica pues coincidía, precisamente, con la elegida por el Reino Unido para votar su permanencia o no en la actual Unión Europea. Y mientras unos ciudadanos europeos discutían las bondades y beneficios del proyecto comunitario y su impacto en nuestro país, otra parte de ellos emitía un voto contrario a su condición como tales, exigiendo un futuro distinto para el suyo.

Sin duda el proyecto europeo ha crecido hasta adquirir unas dimensiones sociales, jurídicas, económicas y políticas que no se podían esperar cuando se plantó su germen en los años 50 del pasado siglo. En las más de seis décadas transcurridas, si tomamos como punto inicial la CECA, se han ido incorporando aspectos que no estaban en los Tratados iniciales, lo que no quiere decir que no lo estuvieran en el ideal de los padres fundadores. Esta superación de las expectativas ha supuesto que algunos consideren la situación inasumible, mientras que otros, por el contrario, piensan que aún se puede y se debe avanzar más en la integración.

Posiblemente en la base de ambas posturas están las mismas circunstancias, que no son otras que las incertidumbres y dificultades con que se nos

presenta el futuro, a las que se añaden la crisis y las medidas que los gobiernos han debido tomar para superarla. Pero siendo cierto que aquel nos abrumba más en los últimos años, no resulta, sin embargo, una situación nueva, pues el proyecto europeo siempre ha estado colmado de luces y sombras.

No siempre es fácil reconocer que alguna de las soluciones a los problemas diarios de los ciudadanos vienen de la mano de normativas aprobadas en Bruselas, ni siquiera muchas veces los poderes públicos asumen que su capacidad está limitada por la necesaria subordinación a esa normativa que, al mismo tiempo que da garantías a los ciudadanos, también reduce su capacidad de decisión. Y eso que, cada vez en mayor medida, el recurso al Tribunal europeo por parte de los ciudadanos es una realidad –en estos momentos, por ejemplo, es noticia un auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 21 de septiembre de 2016, avalando la reclamación interpuesta por un profesor interino de Secundaria en relación con el cobro del complemento de productividad, que se estaba abonando exclusivamente a los funcionarios de carrera–.

Pero lo cierto es que nuestra realidad jurídica y económica no se puede entender en estos momentos sin la referencia al proyecto europeo, aun a pesar de las diferentes posiciones que el mismo inspira en los últimos años. En particular, son muchas las implicaciones que supone en el campo tributario, y distintos los ámbitos y perspectivas desde los que se puede analizar.

Una de estas perspectivas es la que recoge este volumen y afecta, en distinta medida, a las cuestiones que se exponen en el primero de sus capítulos, «armonización y/o coordinación fiscal». Desde distintos puntos de vista, se analiza el proceso de armonización, en general y también en particular en algunos impuestos, especialmente en el marco del Impuesto sobre Sociedades. Quizás porque es este el que ha generado más atención, entre los impuestos directos, en el papel armonizador de la Unión Europea.

Es cierto, y así se ha repetido en numerosas ocasiones, que para el proceso de integración europea y la consecución del mercado común, la armonización de la imposición indirecta resulta totalmente necesaria, pues en este campo se evidencian con total claridad las distorsiones que pueden ser ocasionadas por las distintas normativas fiscales. No se veía, sin embargo, desde esa misma perspectiva, la armonización de la imposición directa.

Por ello aunque ya desde un principio diversos artículos del Tratado de Roma tenían como objeto la eliminación de las barreras fiscales, las que se pretendían derribar eran básicamente las primeras y no las segundas. Así, el artículo 3 del Tratado de Roma ya contemplaba la supresión en general, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, pero solo hace una mención específica al respecto «de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente».

En cumplimiento de este precepto, y con el fin último de eliminar aquellas posibles distorsiones que impedirían el funcionamiento de las cuatro libertades y, en definitiva, del mercado común perseguido, se acabó produciendo el reconocimiento expreso de la necesidad del proceso de armonización fiscal en el ámbito de la imposición indirecta, hoy recogido en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

De esta forma, y junto con la supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana, la prohibición de exacciones de efecto equivalente y de tributos internos discriminatorios, la armonización de la imposición indirecta (fundamentalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales) garantizaba la realización de ese mercado común.

Por el contrario, en el campo de la imposición directa la soberanía fiscal de los Estados miembros se manifiesta en su más amplio sentido. Es cierto que se ha debatido mucho al respecto e incluso se ha conseguido aprobar directivas sobre aspectos concretos, como la fiscalidad de los rendimientos del ahorro o algunos relativos a la imposición sobre sociedades, como la imposición de matrices y filiales, el caso de fusiones o propuestas más recientes como la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades (BICCIS) –a la que está dedicado uno de los capítulos de este volumen–. Pero no existe una voluntad real por parte de los Estados miembros de cambiar con carácter general esta situación, ni competencia por parte de la Unión Europea para hacerlo, que únicamente opera en este campo por la vía del artículo 115 TFUE. La adopción de medidas en el ámbito de la fiscalidad, al igual que las que incidan directamente en el mercado interior, requiere unanimidad y los Estados

no han mostrado un especial interés en lograr un mayor nivel en el ámbito de la imposición directa, razón por la que el papel del TJUE ha adquirido una mayor importancia.

Pese a lo cierto de esta conjunción de circunstancias, sería erróneo creer que este es un ámbito en el que la potestad de los Estados miembros se puede manifestar ilimitadamente, sin ningún tipo de cortapisa. Y ello porque, como el artículo 3 del Tratado de Roma ya señalaba, el establecimiento de un mercado común exige suprimir todos los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

El desarrollo del proceso de integración europea, en efecto, ha ido profundizando en este aspecto, y el paso de un mercado común a un mercado interior, junto con el desarrollo de las libertades comunitarias, van a tener una especial incidencia en la capacidad tributaria de los Estados miembros. Y ello porque, en aras de garantizar tanto las libertades comunitarias como el cumplimiento del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad, el TJUE ha realizado una labor encomiable, analizando y, en su caso, eliminando medidas fiscales de los Estados miembros.

De esta forma, y en la conocida como «armonización negativa», el TJUE va precisando el alcance tanto del efecto directo de estas libertades fundamentales como de su contenido mínimo en orden a garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. En esta labor va progresivamente compensando el limitado papel de la armonización en el campo de la imposición directa, lo que conlleva que se esté produciendo *de facto* también la armonización en este ámbito.

Así, en la práctica, buscando garantizar el ejercicio efectivo de las libertades comunitarias, el TJUE ha creado una doctrina constante que unas veces se ha basado en el principio de no discriminación y otras en el examen de situaciones restrictivas de las mismas, en contra de las que se ha pronunciado en numerosas ocasiones. Dicha doctrina discurre por dos vías paralelas, la garantía de la consecución de las libertades básicas y la limitación de las decisiones adoptadas por los Estados miembros, aun en el ámbito de la imposición directa, cuando su uso pueda suponer un riesgo para aquellas.

Sin embargo fuera de este ámbito estricto los Estados miembros siguen conservando su poder tributario, lo que puede ocasionar que existan diferencias tributarias entre ellos, que incluso pueden implicar situaciones de doble imposición las cuales, en principio, el Tribunal no prohíbe.

Para el TJUE, el hecho de que se pueda originar una doble imposición no resulta primordial, pues no está prohibida por los Tratados. En realidad, más bien lo ve como «un inconveniente fiscal», admisible aunque pueda conllevar efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior, si los mismos no alcanzan, en el caso concreto, la categoría de «restricción».

Es cierto que no existe en el Derecho de la Unión Europea un reparto de competencias en materia fiscal entre los Estados miembros, ni un modelo de eliminación de la doble imposición, que no se prohíbe en sí misma, como lo señaló el TJUE en su sentencia de 6 de diciembre de 2007, asunto Columbus:

Al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de tributación de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición (apartado 27).

En efecto, jurisprudencia reiterada del TJUE reconoce que los Estados miembros disponen de cierta autonomía en la materia y no están obligados a adaptar su sistema tributario a los modelos de tributación de los otros Estados miembros para evitar situaciones de doble imposición. Así se puede ver en la sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto Marks & Spencer, apartado 29 o más recientemente, sentencia de 16 de abril de 2015, asunto Comisión/Alemania.

En conclusión, la doble imposición «no constituye en sí misma una restricción prohibida por el Tratado» (Sentencia de 15 de abril de 2010, asunto CIBA).

Pero si bien es cierto que la autonomía fiscal de los Estados miembros implica que tienen libertad para establecer las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicable (Sentencia de 6 de diciembre de 2007, asunto Columbus), también lo es que su competencia en esta materia debe ejercerse «res-

petando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas en el Tratado» (Sentencia de 23 de febrero de 2016, asunto Comisión/Hungría).

En la práctica podemos ver cómo el TJUE interpreta las normas de la Unión Europea para garantizar el correcto ejercicio de esas libertades fundamentales y, en ocasiones, para ello debe remover los obstáculos derivados de las disposiciones tributarias nacionales, cuando, de una u otra manera, se oponen al correcto ejercicio de aquellas.

Ciertamente, también en ocasiones reconoce excepciones a la aplicación de estos principios, o incluso puede llegar a justificar una determinada medida restrictiva, pero para ello es necesaria la existencia de un interés superior digno de protección, básicamente, la existencia de un interés general. La vía a seguir en estos casos será, en primer lugar, la identificación de ese interés protegido y, seguidamente, el examen de las medidas utilizadas, para determinar si cumplen un principio de razonabilidad y proporcionalidad.

En efecto, una vez que el Tribunal ha declarado la existencia de una medida restrictiva a las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, procede a analizar si esta pudiera, sin embargo, ser admitida. Es doctrina del Tribunal de Justicia que las medidas restrictivas pueden admitirse siempre que estén justificadas por razones de interés general y además sean adecuadas para garantizar el objetivo que las justifica y proporcionadas a su fin. Es decir, debe tratarse de medidas coherentes con el interés que se trata de proteger y, además, deben ser proporcionales al mismo y no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzarlo. Esta es una jurisprudencia ya firmemente consolidada, que comenzó con la STJUE de 2 de agosto de 1993, asunto Comisión/Francia.

En este sentido, el TJUE reconoce como un objetivo legítimo la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (cuestión estudiada en la Sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto Marks & Spencer) o la necesaria coherencia del régimen fiscal nacional (Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto Timac Agro Deutschland GMBH), si bien su ejercicio está condicionado pues debe «demostrarse la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de

dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida» (Sentencia de 16 de abril de 2015, asunto Comisión/Alemania).

Esta labor del TJUE ha adquirido una importancia capital, hasta el punto de que se ha considerado a la jurisprudencia comunitaria como «el factor más importante de reforma fiscal en los Estados miembros».

Lo cierto es que las normas impositivas nacionales son fuente de fricciones que distorsionan el correcto funcionamiento del Mercado interior, por lo que desde esta perspectiva resultan justificadas las posturas que demandan un mayor papel de las instituciones comunitarias en el proceso de armonización. Sin embargo, tampoco se puede obviar la dificultad que ello supone. En los últimos años se ha progresado algo en la materia, pero los pasos que se han dado han sido tímidos, especialmente debido a la regla de la unanimidad en esta materia. El TJUE, por el contrario, está avanzando con fuerza por este camino, por lo que unánimemente se resalta el papel que está jugando como garante de las libertades y principios fundamentales recogidos en los Tratados.

En esta línea, en esta obra encontramos un grupo importante de trabajos dedicados en especial al análisis de algunos aspectos de esta labor tan encomiable que el Tribunal está realizando. E, incluso, los que se acometen desde otra perspectiva, reflejan finalmente también la importancia de su papel en este proceso, básico en la consecución de una mayor y más profunda integración.

Completan la edición las aportaciones que abordan cuestiones más concretas, sobre los distintos modelos tributarios en la Unión Europea y su aproximación *de facto*, así como la incidencia de este proceso en nuestro sistema tributario.

Todas ellas no hacen sino poner de manifiesto, como señalamos anteriormente, la importancia que la fiscalidad de los distintos Estados miembros va a tener en la consecución de una mayor integración europea, que requiere mayores conquistas que conseguir un mercado integrado, pero que no podrá darse si este no se alcanza realmente.

Ana Isabel González González

Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea

Antonio Aparicio Pérez
(Universidad de Oviedo)

Resumen:

Uno de los aspectos esenciales de la Unión Europea viene determinado por la existencia de una fiscalidad propia, la cual presenta en la actualidad una doble proyección: la existencia de una imposición propia y la intervención en la fiscalidad de cada uno de los Estados miembros, siendo ésta la labor más compleja y difícil. Esa intervención conlleva la necesidad de que la Unión Europea establezca en tanto se llegue a una plena integración fiscal procesos de armonización y de coordinación fiscal entre y para todos los Estados miembros.

Palabras clave:

Fiscalidad Unión Europea. Coordinación fiscal. Armonización fiscal. Perspectivas de futuro de la fiscalidad europea.

Abstract:

One of the essential aspects of the European Union is determined by the existence of a self taxation which currently presents a double projection: the existence of its own taxation and their involvement in the taxation of each of the Member States, which is the most complex and difficult. This intervention involves the need for the European Union to establish processes of harmonization and fiscal coordination between and for all Member States while full fiscal integration is achieved

Key Words:

Taxation European Union. Fiscal coordination. Tax harmonization. Future prospects of European taxation.

1. PROLEGÓMENO

Avanzada ya la etapa de la reconstrucción europea, mirando hacia el futuro seis países europeos se unen para la creación de un mercado común, con la finalidad de señalar el marco para una economía común que sirviese además para evitar nuevas confrontaciones. Es la primera etapa para la creación de la unión política del futuro. En este período se sentaron las bases de ello.

Una segunda etapa viene determinada por el Tratado de Maastricht (Maastricht) por el cual aquél mercado común se transforma en la Unión Europea, ampliándose con ello sus objetivos que dejan de ser meramente mercantiles, y cuyos principales hitos están constituidos por la creación de ámbitos de cooperación intergubernamental como la política exterior y la seguridad interior, la introducción de elementos de unión política y la preparación hacia una Unión Monetaria.

Finalmente, el tercer momento importante está constituido por la aprobación del Tratado de Lisboa, caracterizado por el intento de crear ya una Unión Política.

Pues bien, si en el marco de un simple mercado común era necesaria una misma fiscalidad ésta se hace imprescindible cuando se quiere consolidar una verdadera unión no solo económica sino política. Pero alcanzar esa uniformidad fiscal está muy lejos de conseguirse, por múltiples y diversas razones. Para llegar a ella, si se llega, es necesario antes culminar unas series de etapas.

El problema de armonizar surge, pues,

en todas las uniones económicas; sin embargo, la necesidad de hacerlo se agudiza cuando nos situamos en estadios más avanzados de Integración económica. Ello se deriva de que a mayor grado de integración mayores serán las ventajas de la armonización y mayores los costes de no llevarla a cabo.¹

En este sentido, se ha dicho, la conveniencia de armonizar será superior en un mercado común que en un área de libre comercio.²

1 PAREDES GÓMEZ, R. (1992), p. 29.

2 Vid. SHOUP, C. S. (1980).

Avanzar en esta materia es muy difícil mientras no se cambien la mentalidad de los Estados miembros y no se piense antes en los intereses nacionales que en los comunitarios.

La cuestión fiscal es una de las más sensibles, pues supone siempre la cesión de soberanía nacional y eso aún hoy día es muy difícil de asumir.

Por ello el proceso ha de ser gradual, pero continuo, sin prisa pero sin pausa.

Ya había dicho Jean Monnet en la Declaración del 9 de mayo de 1950: «Europa no se hará de golpe ni es una construcción de conjunto, se hará a través de realizaciones concretas creando una solidaridad de base».

En ese proceso que duda cabe que es pilar importante, pues, la fiscalidad.

Ha de irse hacia un sistema fiscal europeo; pero hasta que se llegue a él ha de operarse sobre dos pilares esenciales: la armonización y la coordinación fiscal.

Mucho se ha hablado y se sigue hablando de estas cuestiones pero no son muchos los avances conseguidos.

2. LA ARMONIZACIÓN EN LOS TRATADOS

Armonizar y coordinar aunque son voces autónomas en realidad en gran medida bien pudieran considerarse como sinónimas, pues ambas determinan su contenido en relación con su fin que no es otro que la unificación de esfuerzos para la obtención de un resultado, que en el caso presente no es otro que ese intento de igualación de la fiscalidad entre los distintos países miembros de la Unión Europea que insufla en el mismo una mínima neutralidad impositiva.³

3 No existe, por otra parte, uniformidad a la hora de definir lo que es la armonización fiscal. En efecto, un sector doctrinal entiende que la armonización no es un instrumento para conseguir un fin, esto es, un sistema fiscal neutral sino que presenta valores propios, entre ellos, el considerar que la armonización juega un papel intrínsecamente político y no meramente instrumental; otro sector entiende la armonización fiscal como una salvaguarda de la política fiscal de los Estados miembros (GUTIÉRREZ LOUSA, M., 2010, pp.65-66).

Si bien, en la práctica parece que la armonización se aplica más al intento de conjunción de las normas fiscales de los países miembros mientras que la coordinación va dirigida a la colaboración, eso sí uniformizada, de diferentes normas para la búsqueda de un actuar común.

O como ha indicado la profesora VILLAR (2011, p. 91)

la armonización fiscal constituye un concepto instrumental y dinámico al servicio del mercado interior que pertenece al plano jurídico mientras que la coordinación fiscal se mueve en el nivel político y de cooperación intergubernamental, si bien en nuestros días se considera parte del denominado soft law (derecho blando) al contenerse en comunicaciones y recomendaciones de la Comisión Europea, de manera que en la práctica se desdibuja esta clásica y nítida separación conceptual.

Se plantea como un medio para eliminar las restricciones que se oponen al logro de la unión económica.⁴

2.1. Potestad tributaria de la Unión Europea

La potestad tributaria en materia de fiscalidad se limita a establecer unos principios básicos que todos los miembros de la Unión deben cumplir, a saber: libertad de circulación de bienes, personas y servicios, de modo que las normas fiscales no sean obstáculo para ello, no discriminación, armonización básica de las legislaciones entre los países miembros y ya en el orden interno luchar por la coordinación.

2.2. La normativa de armonización

Un primer paso en esa necesaria igualdad fiscal vino determinada por un proceso de armonización de los impuestos de entre los distintos Estados miembros.

4 PAREDES GÓMEZ, R., (1992), p. 29.

Para poder ponerse en marcha un Mercado Común era necesario sentar al menos las bases de una mínima igualdad fiscal. En este sentido ya el artículo 2 del Tratado de la Comunidad Económica Europea de 27 de marzo de 1957, establecía como misión de la Comunidad

promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran,

precepto que en gran medida fue recogido en el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992.

A su vez, en el artículo 3 del Tratado de la Comunidad Económica Europea se señalaba que para alcanzar los fines indicados en el artículo 2 la acción de la Comunidad implicará entre otras actuaciones:

a) La supresión, entre los Estados miembros de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente; b) El establecimiento de un arancel aduanero común y de una política comercial común respecto de terceros Estados; c) La supresión entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales. [...] f) El establecimiento de un régimen que garantice que la competencia no será falsificada en el mercado común; h) La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.

Para hacer realidad esos objetivos, la Unión Europea exige unos determinados comportamientos a los Estados miembros, muchos de los cuales inciden y tienen una importante trascendencia fiscal, lo que hace que los Estados miembros y sus distintos territorios, en su caso, deban de ajustarse a ellos y tenerlos en cuenta al diseñar su modelo fiscal.

En este orden de cosas el Tratado de la Comunidad Económica Europea dedicó los artículos 95, 96 y 98 (artículos 90, 91 y 92 del Texto Consolidado), hoy artículos 110 a 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a establecer distintas restricciones a los Estados miembros en materia de fisca-

lidad con el fin de evitar obstáculos a la libre realización del mercado común y a los logros de diversos objetivos comunitarios.

Dentro de esas restricciones se recogen la prohibición de evitar discriminaciones y restricciones al libre comercio, pero, debiéndose tener en cuenta, que en modo alguno esos preceptos permiten que la legislación comunitaria invada el ámbito de competencia de los Estados miembros en materia de imposición directa.

Por otra parte, el artículo 100 del Tratado (artículo 94 del Texto Consolidado), hoy artículo 115 del Tratado de Funcionamiento del Mercado Común reconoce al Consejo previa consulta al parlamento Europeo y al Comité Económico y Social la posibilidad de aprobar directivas para aproximar las disposiciones legislativas o reglamentarias de los Estados miembros que afecten de forma directa al establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

Estos preceptos han sido la base, y en consecuencia, se han utilizado esencialmente en el ámbito de la imposición indirecta, espacio en el que la labor integradora y armonizadora llevada a cabo por la Comunidad ha sido más intensa.

2.3. Enfoques armonización

Tradicionalmente se habla de tres enfoques en el proceso de armonización: enfoque igualación, aproximación y diferencial.

El enfoque de igualación parte del hecho de que un cambio fiscal es armonizador si deriva a impuestos iguales e idénticos tipos impositivos.

Su valoración ha de ser positiva en la medida en que se basaría en su conformidad con un objetivo esencial de la Unión Europea que es el fomento de la competencia y por constituir el mecanismo ideal para alcanzar una futura unión política.

Ahora bien, este enfoque se ha criticado sobre la base de las tres consideraciones siguientes:

En primer lugar, porque tal igualación en el momento actual no es alcanzable ya que los Estados integrantes de la Unión Europea son reacios a ceder soberanía en este ámbito.

En segundo lugar porque la plena igualación «puede no ser necesaria para el logro de los objetivos del mercado común. En la medida que pueden subsistir diferencias impositivas que no distorsionen el tráfico de bienes, personas, servicios y capitales».⁵

En tercer lugar, este enfoque no sería válido si entre los Estados miembros existen diferencias socioeconómicas, ideológicas, etc., que justifiquen las diferencias fiscales.⁶

El enfoque de aproximación se basa en la necesidad de acercamiento progresivo en el tiempo de los diferentes gravámenes.

La aproximación se producirá sólo «respecto de aquellas figuras tributarias especialmente vinculadas a los objetivos del mercado común, y sólo en la medida necesaria para no obstaculizar el logro de estos objetivos».⁷

El alcance de integración con este enfoque es menor que con el anterior ya que se defienden impuestos con una misma estructura pero pudiendo tener tipos impositivos diferentes, con lo que la cesión de soberanía es mucho menor, y, por ende más aceptable por los Estados miembros.

Este enfoque presenta, en suma,

mayores posibilidades de aplicación práctica debido a que exige un menor grado de cesión de soberanía. Los países conservan parte del control sobre sus instrumentos tributarios, pudiendo utilizarlos para el logro de objetivos planteados a nivel nacional.⁸

El enfoque diferencial parte de la necesidad de tener en cuenta los objetivos de la Unión Europea ya que los Estados miembros deben ajustar sistemáticamente sus estructuras fiscales para maximizar el bienestar social.

La filosofía es distinta del enfoque igualación, pues en el enfoque diferencial el sistema fiscal juega un papel más activo en la búsqueda de los objetivos de política económica siendo posible la utilización de los diferenciales fiscales.

5 GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010), p. 63.

6 PAREDES GÓMEZ, R. (1992), p. 32.

7 GUTIÉRREZ LOUSA, M., (2010), p. 63

8 PAREDES GÓMEZ, R., (1992), p. 32.

El problema está en determinar cuáles son las diferencias fiscales que pueden maximizar el bienestar social.

El análisis se debe desarrollar

introduciendo una matriz de criterios en donde se trata de reflejar la influencia que un determinado cambio fiscal ejercerá sobre una serie de objetivos definidos en distintos ámbitos. Los objetivos básicos son: eficiencia asignativa a corto plazo, estabilidad interna y externa y crecimiento.⁹

Por otra parte, se ha resaltado que la ventaja de este enfoque es que permite la integración de criterios económicos y la decisión política.¹⁰

Para el caso de que se busque más rápidamente una unión política Sería más conveniente la armonización como igualación, debiendo resaltarse, por otra parte, que en un Estado federal será más apropiado el enfoque diferencial, frente, por el contrario, en un mercado común como la C.E.E en el que el segundo supuesto está más cercano a la realidad y, por este motivo, deberían concentrar sus esfuerzos en el problema empírico de calcular los costes de bienestar asociados a la igualación fiscal en el marco de la C.E.E.¹¹

2.4. Estrategias de armonización

Dos son las estrategias definidas por la doctrina en el proceso de armonización fiscal: la llamada armonización competitiva y la denominada armonización institucional.

La primera estrategia no precisa de acciones coordinadas o dirigidas por las instituciones comunitarias ya que cualquier grado de aproximación entre las disposiciones fiscales se produciría a través del libre juego de las leyes del mercado a través de las competencias fiscales entre los Estados miembros.

9 GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010), p. 64.

10 *Ibidem.*

11 PAREDES GÓMEZ, R., (1992), p. 34.

El problema que plantea esta estrategia es que mientras se llega a esa armonización, los impuestos no serían neutrales para determinar la localización de bienes, factores o servicios productivos posibilitándose, además, por otra parte, prácticas de elusión y evasión fiscales.¹²

La segunda estrategia, esto es, la armonización institucional, consiste en que la armonización se producirá a un nivel fijado por la autoridad comunitaria, previo acuerdo de los Estados miembros.

Esta estrategia, como se reitera doctrinalmente, produce ventajas e inconvenientes:

Entre las primeras está evitar los problemas generados por la competencia fiscal, equidad internacional, neutralidad en exportaciones de capital dentro de la Comunidad Económica, equidad horizontal interpersonal en el plano europeo, posibilidad de aplicar políticas redistributivas a nivel europeo, reducción de la incertidumbre y fomento del sentimiento de unidad.¹³

Como inconvenientes cabrían citarse la neutralidad en la exportación de capital entre la Unión Europea y el resto del mundo, cesión de soberanía y equidad interpersonal.¹⁴

3. LA COORDINACIÓN FISCAL

3.1. Aspectos generales

La coordinación fiscal tiene como objetivo básico evitar las distorsiones producidas por la diversidad fiscal manteniendo la soberanía de los Estados miembros.

Esta coordinación donde ha dado sus mayores frutos ha sido en el ámbito de la imposición indirecta, siendo menores los éxitos en el marco de la imposición directa.

12 Cfr. GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010), p. 66.

13 *Ibidem*, p. 67.

14 *Ibidem*, p. 67.

También es cierto que es más fácil actuar en el ámbito de la imposición indirecta, gravámenes sobre circulación, sobre el consumo o sobre el gasto, ya que la propia naturaleza de la materia imponible permite conseguir la neutralidad fiscal entre los distintos países mediante el gravamen en el país de destino.

En definitiva, como se ha reiterado

a la desgravación de las exportaciones con devolución de la carga interna soportada y al sometimiento de las importaciones a una carga equivalente a la que habrían soportado los productos importados de haberse obtenido en el interior del país.¹⁵

En la imposición directa, por el contrario no existe un único criterio de asignación impositiva, pues puede seguirse el criterio de territorialidad o el personalista, con lo que se producen distorsiones en la aplicación de la fiscalidad.

3.2. Los instrumentos de coordinación

En ese intento de evitar distorsiones y hacer más fluida la fiscalidad entre los distintos países miembros se han ido adoptando muy diversas disposiciones al respecto.

En ese proceso de igualación fiscal la Unión Europea ha aprobado, asimismo, todo un conjunto de disposiciones para la coordinación en materia fiscal.

Estas disposiciones las podemos agrupar en tres apartados: normas para asistencia mutua entre las diversas Administraciones, normas de transparencia y normas de homogeneización.

Dentro del grupo primero encuadramos todos aquellos reglamentos que de forma directa inciden en la asistencia mutua entre administraciones.

15 *Ibíd.*, p. 71.

Entre esas normas se han aprobado instrumentos de coordinación y asistencia mutua entre las diversas Administraciones, a saber: Reglamento (CE) 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria, Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude fiscal en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reglamento (UE) 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los Impuestos Especiales.

El Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, cuya entrada en vigor se inició en enero de 2012 ha supuesto un enorme avance en la coordinación intracomunitaria; y ello, por, en primer lugar, establecer la exigencia a los Estados miembros de comprobar la correcta aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido adeudado en su propio territorio y por la obligación de ayudar a otros Estados miembros a garantizar la adecuada aplicación del gravamen relativo a la actividad realizada en su territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro, y en segundo lugar, por la creación de un sistema de información específico el EUROFISC.

Además, en primer lugar, este Reglamento

homogeneiza el control del ROI –Registro de Operadores Intracomunitarios– estableciendo obligaciones mínimas respecto del alta censal y posibilitando, como ya es una realidad, la confirmación de la validez o invalidez de los números de identificación a efectos del IVA en Internet.

En segundo lugar, también exige a los Estados miembros una base de datos, de acceso automatizado mediante un sistema de mensajería, que permita a los Estados el conocimiento de unos datos mínimos de los diferentes operadores en lo relativo a su volumen de operaciones intracomunitarias, su tipo de actividad, su fecha de inicio o el número de consultas existentes sobre el mismo.

Y en tercer lugar, aprovechando la reciente experiencia práctica adquirida a raíz de la aplicación del anterior Reglamento (CE) nº1798/2003 en el marco de la lucha contra el fraude «carrusel» apuesta por la instauración de un mecanismo de intercambio de información más rápido que cubra información más extensa y selectiva para luchar de forma eficaz con-

tra el fraude. Es sin duda ésta la gran novedad del presente Reglamento que establece, con efectos desde el 1 de noviembre de 2010, una red descentralizada sin personalidad jurídica denominada EUROFISC, para todos los Estados miembros, para promover y facilitar una cooperación multilateral y descentralizada que permita luchar de forma selectiva y rápida contra tipos específicos de fraude.¹⁶

Pues bien, en el marco del presente Reglamento se establece una red descentralizada sin personalidad jurídica denominada Eurofisc, para todos los Estados miembros, para promover y facilitar una cooperación multilateral y descentralizada que permita luchar de forma selectiva y rápida contra tipos específicos de fraude, cuya regulación específica se recoge en sus artículos 33 a 37.¹⁷

16 GARCÍA VARELA, A., (2011), pp. 183-184.

17 El artículo 33, de dicha disposición establece: 1. Para promover y facilitar la cooperación multilateral en la lucha contra el fraude del IVA, el presente capítulo establece una red para el intercambio rápido de información selectiva entre los Estados miembros (denominada en lo sucesivo «Eurofisc»). 2. En el marco de Eurofisc, los Estados miembros: a) establecerán un mecanismo multilateral de alerta temprana para combatir el fraude en el IVA; b) coordinarán el intercambio rápido de información selectiva en las áreas temáticas en las que será operativo Eurofisc (denominadas en lo sucesivo «ámbitos de trabajo de Eurofisc»); c) coordinarán el trabajo de los funcionarios de enlace de Eurofisc de los Estados miembros participantes en respuesta a las alertas recibidas. El artículo 34, añade: Los Estados miembros participarán en los ámbitos de trabajo de Eurofisc de su elección y podrán también decidir dar por terminada su participación. 2. Los Estados miembros que hayan decidido participar en un ámbito de trabajo de Eurofisc participarán activamente en el intercambio multilateral de la información selectiva entre todos los Estados miembros participantes. 3. La información intercambiada será confidencial, tal como establece el artículo 55. El artículo 35, dice: La Comisión proporcionará a Eurofisc respaldo técnico y logístico. La Comisión no tendrá acceso a la información a la que se refiere el artículo 1, que pueda ser intercambiada por Eurofisc. El artículo 36, establece: 1. Las autoridades competentes de cada Estado miembro designarán, al menos, un funcionario de enlace de Eurofisc. Los funcionarios de enlace de Eurofisc serán funcionarios competentes en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), y realizarán las actividades mencionadas en el artículo 33, apartado 2. Estos funcionarios seguirán siendo responsables únicamente ante sus respectivas administraciones nacionales. 2. Los funcionarios de enlace de los Estados miembros participantes en un determinado ámbito de trabajo de Eurofisc (en lo sucesivo, «los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes») designarán un coordinador (en lo sucesivo, «el coordinador de los ámbitos de trabajo de Eurofisc») entre los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes, por un período limitado de tiempo. Los coordinadores de los ámbitos de trabajo de Eurofisc: a) reunirán la información recibida de los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes y harán que toda la información se encuentre disponible para los demás funcionarios de enlace de Eurofisc participantes. La información se intercambiará por vía electrónica; b) se asegurarán de que la información recibida de los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes es tratada según lo convenido por los participantes en el ámbito de trabajo y pondrán el resultado a disposición de los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes; c) aportarán información de retorno a los funcionarios de enlace de Eurofisc participantes. Y el artículo 37 finaliza: señalando que los coordinadores de los ámbitos de trabajo de Eurofisc presentarán un informe anual de las actividades de todos los ámbitos de trabajo al Comité mencionado en el artículo 58, apartado 1.

También se han ido realizando esfuerzos en el marco de la imposición directa. En este sentido cabe citar la Directiva 2011/16/CE del Consejo, de 15 de febrero que viene a sustituir a la Directiva 77/799/CEE, que queda derogada con efectos de 1 de enero de 2013.

Esta Directiva supone un avance importante tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo.

Desde el punto de vista cualitativo porque concreta la obligaciones de los Estados miembros y desde el cuantitativo porque establece nuevas obligaciones. Así se ha escrito

Primero, porque amplía el ámbito de aplicación (objetivo) de la directiva a todos los impuestos directos e indirectos, incluidas las cotizaciones obligatorias de Seguridad Social (a excepción del IVA y de los impuestos especiales que ya tienen su propia formativa), lo que es evidente redundará en una gestión tributaria más eficaz. Desde un punto de vista subjetivo cubre, además, a todas las personas físicas y jurídicas de la Comunidad, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidos los fondos fiduciarios, las fundaciones, las sociedades de inversiones, o cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros.

En segundo lugar porque consagra y concreta el intercambio automático de información, como regla general frente a la actual preferencia por un sistema de intercambio con previa solicitud. Los supuestos concretos en los que el intercambio automático puede resultar más efectivo para las diferentes categorías de renta y de capital se considera que son las rentas del trabajo, las retribuciones y primas de directivos, los dividendos, las ganancias de capital, regalías, productos de seguros de vida u otra naturaleza, pensiones, propiedades de bienes inmuebles, rentas sobre los mismos, o cualesquiera otros que redunden en mayores posibilidades de control de las Administraciones tributarias de la Unión Europea. Será a partir de 2015, cuando cinco de las ocho categorías antes señaladas se comunicarán automáticamente con la sola condición de que la misma esté fácilmente disponible. Además, el 1 de julio de 2017, la Comisión presentará un informe y si lo considera necesario solicitará ampliar a las ocho categorías de renta la automatización del intercambio de información. La Directiva además limita los plazos para el suministro de información con el objeto de garantizar que el intercambio de información es oportuno y, por lo tanto, eficaz.

En tercer lugar porque introduce, como novedad más destacada, una regulación más exhaustiva de la participación en las investigaciones administrativas de inspectores de otro Estado miembro y la práctica de controles multilaterales. De esta forma, de la mera posibilidad que se menciona en la normativa actual, se pasa, en esta propuesta de directiva, a una mayor concreción y detalle en el procedimiento, lo que debe facilitar la presencia y

participación de funcionarios de un Estado miembro en otro, cuando las circunstancias así lo aconsejen.¹⁸

Dentro del grupo segundo, recogemos todos aquellos esfuerzos encaminados a la supresión del secreto bancario.

A este respecto la Directiva 2011/16/CE del Consejo de 15 de febrero encierra una propuesta de Directiva en la que se establezcan los mecanismos más adecuados para una mayor transparencia en la información fiscal y se consolida la tendencia a la supresión del secreto bancario.

A su vez, la Directiva 2014/107/UE, del Consejo de 9 de diciembre modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad

Esta Directiva introduce un intercambio automático de información a partir del 1 de enero 2015. Se hará sobre cinco categorías de renta y patrimonio -ingresos del empleo, los honorarios del director, los productos de seguros de vida no cubierta por otras directivas, las pensiones, la propiedad y los ingresos procedentes de bienes inmuebles.

En 2017 entrarán en vigor tres nuevas áreas sobre las que habrá que informar: dividendos, ganancias de capital y cánones. Además, hará desaparecer la condición de que la información esté disponible para tres de las ocho categorías.¹⁹

El intercambio automático de la información implica la transmisión sistemática y periódica de información a granel de los contribuyentes por el país fuente de ingresos hacia el de residencia del contribuyente, sobre diversas categorías de ingresos -por ejemplo, los dividendos, Intereses, regalías, salarios, pensiones.²⁰

En lo referente a la homogeneización fiscal merece destacarse, en el ámbito de la imposición directa, la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio, que tiene por objeto permitir que los rendimientos del ahorro, en forma

18 GARCÍA VALERA, A., (2011), p. 185.

19 *Ibidem*

20 *Ibidem*

de pago de intereses efectuado en un Estado miembro en favor de personas físicas con residencia en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro.

Por último, otro instrumento de coordinación viene constituido por la aprobación de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo sobre asistencia mutua en materia recaudatoria.²¹

Esta Directiva procede a extender el ámbito objetivo de aplicación del modelo de Asistencia Mutua Comunitaria, en materia de recaudación, pues ya no se limita a un listado cerrado de tributos, como hacia la Directiva anterior, sino que lo extiende esencialmente a todo tipo de tributos e ingresos de derecho público, referidos a cualquier tipo de titular público del mismo (no sólo el Estado). El punto de conexión no es la nacionalidad del deudor sino el Estado miembro donde nace el crédito tributario o ingreso público que se quiere cobrar. Queda pendiente de decidir quién será el organismo centralizador, que en nuestro caso parece que debe ser la Agencia Tributaria.

La asistencia mutua en materia de recaudación se inspira en los siguientes cuatro pilares:

La autoridad requerida debe proporcionar a la autoridad requirente la información que esta última precise para el cobro de los créditos nacidos en su propio Estado miembro, permitiendo, es su caso, la presencia en sus oficinas

21 La Ley General Tributaria española, 58/2003, de 17 de diciembre, dio cobertura a todos los tipos de actuaciones de asistencia que la Administración tributaria española pueda solicitar o tenga que prestar a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, incluyendo las derivadas de la Directiva 2011/16/UE. El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público incluye en la Ley General Tributaria un conjunto de disposiciones para incorporar los principios y normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por la aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados Miembros de la Unión europea o en el marco de los convenios para evitar la Doble imposición o de otros convenios internacionales. Por Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, se adaptan normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

administrativas y la participación en las investigaciones administrativas de los funcionarios del Estado requirente.

La asistencia incluye la notificación al deudor de todos los documentos relativos a los créditos que emanen de un Estado miembro, y que se comunicarán desde el mismo por medios normalizados de carácter telemático.

La autoridad requerida debe proceder asimismo, a petición de la autoridad requirente, al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente a partir del título jurídico único estandarizado emitido por el mismo y que actuará como providencia de apremio.

Se permite que el Estado requerido pueda adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de dichos créditos a partir de aquel documento.²²

La presente Directiva se aplicará a los créditos correspondientes al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión;

A las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (Feaga) y del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader), incluidos los importes que hayan de recaudarse en el marco de estas acciones;

A las exacciones y otros derechos previstos en la organización común de mercado del sector del azúcar.²³

Los países de la Unión Europea debían notificar a la Comisión quién constituye su autoridad o autoridades nacionales competentes antes del 20 de mayo de 2010 para su publicación en el Diario Oficial. Cada autoridad competente designará una oficina central de enlace que se encargará de los contactos con los demás países de la Unión Europea en lo referente a este ámbito²⁴.

22 Vid. artículos 5 a 16 de la citada Directiva.

23 Vid. artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

24 Vid. artículo 4 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

Respecto a las solicitudes de información se establece que cualquier autoridad competente facilitará toda información que sea previsiblemente pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos, con las excepciones siguientes:

En los casos en los que la autoridad requerida no estuviere en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido;

Que revelaran un secreto comercial, industrial o profesional;

O que la comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del país de la Unión Europea requerido.²⁵

Respecto a la solicitud de notificación de documentos, con carácter general, se establece:

En el caso de que se solicite notificación de documentos relativos a créditos, la autoridad requerida notificará al destinatario todos los documentos que emanen del país de la Unión Europea requirente y se refieran a un crédito o a su cobro.

La solicitud de notificación deberá incluir información relevante, como el nombre y la dirección del destinatario, la finalidad de la notificación, una descripción de la naturaleza y el importe del crédito, y los datos de contacto de las oficinas responsables de los documentos, en las que se puede obtener información adicional.^{26, 27}

Respecto a los procedimientos de cobro, a su vez, se establece:

Antes de presentar una petición de cobro, la autoridad requirente deberá agotar los demás procedimientos oportunos de cobro a su disposición, salvo en los casos en los que resulta evidente que la persona afectada no dispone de bienes o que estos son insuficientes a efectos del cobro en el país de la Unión Europea requirente, pero sí dispone de los bienes necesarios en el país de la Unión Europea requerido o si la aplicación de otros procedimientos da lugar a dificultades desproporcionadas.²⁸

25 Vid. artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

26 Vid. artículo 8 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

27 eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri..., 24 de marzo de 2016.

28 eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri..., 24 de marzo de 2016.

Toda petición de cobro deberá ir acompañada de un instrumento uniforme que permita la adopción de medidas de ejecución en el país de la Unión Europea requerido.²⁹

La autoridad competente requerida hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro requirente aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares. Si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro aplicables a los créditos relativos al impuesto sobre las personas físicas.³⁰

En cuanto a las controversias suscitadas en relación con los créditos la Directiva establece que los litigios relacionados con el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido, y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por la autoridad competente del Estado miembro requirente recaerá en el ámbito de revisión de las instancias competentes del Estado miembro requirente. Los litigios relacionados con la validez de una notificación realizada por una autoridad competente del país de la Unión Europea requerido se someterán al arbitraje de la autoridad competente de dicho país.^{31, 32}

La autoridad requirente podrá presentar peticiones de cobro de créditos impugnados. Si la impugnación resulta favorable, la autoridad requirente será responsable de la devolución de la cantidad cobrada, junto con las indemnizaciones debidas.^{33, 34}

Respecto a la modificación o retirada de la solicitud de asistencia en materia de cobro se fija que la autoridad requirente informará inmediatamente

29 *Ibidem*.

30 Vid. artículo 13. 1 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

31 Vid. Vid. artículo 14. 1 y 2 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

32 eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=..., 24 de marzo de 2016.

33 Vid. artículo 14. 4, apartado tercero.

34 eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=..., 24 de marzo de 2016.

a la autoridad requerida cualquier modificación o retirada de su solicitud de cobro, indicando los motivos de dicha modificación o retirada.³⁵

Por último en relación con las medidas cautelares se establece que a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.³⁶

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.³⁷

La solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente.³⁸

Cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el país de la Unión Europea requirente sea impugnado en el momento de efectuar la solicitud, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares, siempre que lo permita su legislación nacional, para garantizar el cobro si así se lo solicita la autoridad requirente.³⁹

Respecto a los límites de las obligaciones de la autoridad requerida se establecen:

La autoridad requerida no tendrá la obligación de conceder la asistencia prevista en los artículos 10 a 16 cuando, debido a la situación del deudor,

35 Vid. artículo 15.1 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

36 Vid. artículo 16.1, apartado primero de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

37 Vid. artículo 16.1, apartado segundo de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

38 Vid. artículo 16.2, de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

39 eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri..., 24 de marzo de 2016.

el cobro del crédito pueda crear graves dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido, y siempre que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en ese Estado miembro permitan tal excepción en relación con los créditos nacionales.⁴⁰

La autoridad requerida no tendrá la obligación de conceder la asistencia prevista en los artículos 5 y 7 a 16 cuando la petición inicial de asistencia efectuada con arreglo a los artículos 5, 7, 8, 10 o 16 se refiera a créditos de más de cinco años, que empezarán a contar a partir de la fecha de su vencimiento en el Estado miembro requirente, hasta la fecha de la solicitud inicial de asistencia.⁴¹

No obstante, en caso de que se impugne el crédito o el instrumento inicial que permita su ejecución en el Estado miembro requirente, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del momento en que se determine en el Estado miembro requirente que el crédito o el instrumento que permita su ejecución ya no puede impugnarse.⁴²

Asimismo, en caso de que las autoridades competentes del Estado miembro requirente concedan un aplazamiento del pago o un plan de pago a plazos, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del vencimiento del plazo completo de pago.⁴³

Sin embargo, en estos casos la autoridad requerida no estará obligada a conceder la asistencia respecto de los créditos de antigüedad superior a diez años, contados a partir de la fecha en que el crédito hubiese debido pagarse en el Estado miembro requirente.⁴⁴

Los Estados miembros no estarán obligados a conceder ayuda en caso de que el importe total del crédito cubierto por la presente Directiva para el que se solicite la asistencia sea inferior a 1.500 EUR.

La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que sea satisfecha la petición de asistencia.⁴⁵

40 Vid. artículo 18.1 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

41 Vid. artículo 18.2, párrafo primero, de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

42 Vid. artículo 18.2, párrafo segundo de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

43 Vid. artículo 18.2, párrafo tercero de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

44 Vid. artículo 18.2, párrafo cuarto de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

45 Vid. artículo 18.4 de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo del Consejo.

Finalmente, dentro del marco de cooperación y colaboración fiscal ha de recordarse que la Unión Europea viene aprobando Planes de acción para obstaculizar las conductas de fraude y evasión fiscales.

Así, el 17 de junio de junio de 2015 la Comisión Europea ha publicado otro Plan de Acción para obstaculizar las conductas en fraude a la ley realizadas sobre todo por parte de empresas multinacionales que, aprovechando las asimetrías entre los diferentes sistemas fiscales de los Estados miembros, consiguen reducir de manera consistente sus obligaciones tributarias. Para alcanzar este objetivo-que conllevaría el pago de la cuota de impuestos en el país en el que se obtienen los beneficios-la Comisión ha propuesto diferentes medidas. La primera sería el relanzamiento de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BIICIS), que ofrece a las empresas transfronterizas un marco de reglas único para calcular los beneficios producidos en todo el territorio de la Unión. La segunda consiste en la publicación, por primera vez, de una lista europea de paraísos fiscales destinada posiblemente a sustituir la práctica actual de elaboración por cada país de su propio listado de referencia.⁴⁶

4. LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN EL MARCO DE LA ARMONIZACIÓN Y COORDINACIÓN FISCALES

Ha sido, no obstante, la labor llevada a cabo por la Jurisprudencia comunitaria sobre la base de los objetivos a alcanzar señalados como fundamentos del Mercado Común en un principio, luego de la Unión Europea, en especial, en relación con las llamadas cuatro libertades básicas: libertad de movimientos de personas, cosas, capitales y servicios, la que ha ido delimitando el poder tributario de los Estados miembros, y sentando las bases de armonización.

Los puntos de partida básicos utilizados por el Tribunal han sido dos: el principio de libertad, que se proyecta en todo el ámbito comunitario y el principio de no discriminación.

46 IPPOLITO, M., (2016).

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha señalado que la citada cláusula general de no discriminación sólo ha de emplearse cuando no exista otra disposición en el Tratado que pueda invocarse en el caso concreto planteado.

Respecto a la libertad de circulación de personas el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha contribuido especialmente a confirmar que razones impositivas no pueden obstaculizar la circulación de las personas.

La libre circulación de personas puede, a su vez, proyectarse en dos direcciones: en la de la libre circulación de trabajadores y en la de libertad de establecimiento. Estas libertades lo mismo que la libertad de circulación de mercancías van más allá de la regla de no discriminación por razón de la nacionalidad para reconocer que están prohibidas todas las restricciones a la libre circulación de personas.⁴⁷

La libre circulación de trabajadores significa el reconocimiento del derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro a otro Estado miembro con la finalidad de realizar un trabajo asalariado en cualquier actividad económica.

Esta libertad de circulación se reconoce básicamente en los artículos 39 a 42 del Texto Consolidado de la Unión Europea (antiguos artículos 41 a 48).

La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha ido reiteradamente afirmando este principio.

Así, a título de ejemplo podemos citar la Sentencia de 3 de julio de 1974, caso Casagrande, asunto 9/74, en el que se señalaba que este principio opera en aquellas materias reservadas a los Estados miembros incluso si no están contempladas en el Tratado de la Comunidad Económica Europea.⁴⁸

En cuanto a la libertad de establecimiento se puede decir que es una modalidad de la libertad de circulación de las personas, si bien en muchos casos se muestra con sustantividad propia.

Esta libertad aparece regulada en los artículos 43 a 48 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (antiguos artículos 52 a 58) y conforme a ella

47 APARICIO PÉREZ, A., (2008), p. 2.

48 *Ibidem*, p. 3.

se reconoce a los nacionales de un Estado miembro el derecho a acceder en otro Estado comunitario a actividades no asalariadas y a desarrollarlas allí, así como a la posibilidad de establecer y gestionar empresas en las mismas condiciones que los nacionales de ese Estado.

El principio de la libertad de establecimiento otorga en materia fiscal determinados derechos a sus titulares.

Así a las entidades y personas jurídicas en relación con el Estado de la fuente les otorga el derecho a un trato igual a las sociedades nacionales de un Estado con el exigido a los establecimientos permanentes de terceros países comunitarios en dicho territorio. Así se reconoce en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, caso Schumacker, asunto C-279/93.

Lo mismo cabe decir en relación con las personas físicas.

Así, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 27 de junio de 1996, caso Asscher, asunto C-107/94, entendió que la aplicación a un no residente de un tipo impositivo superior al aplicable a los residentes constituía una infracción de la normativa comunitaria en relación con el principio de la libre circulación de trabajadores y de establecimiento.

Frente al Estado de la fuente también este principio genera una serie de derechos en el ámbito fiscal.

Así para las entidades y personas jurídicas se les extienden los efectos del artículo 43 (antiguo artículo 52) del Tratado de la Comunidad Económica Europea permitiendo invocar la libertad de establecimiento no sólo frente al Estado en el que se realiza una determinada inversión sino también frente a aquél Estado de nacionalidad de una persona física o jurídica cuando existe algún elemento transnacional. Esto es, en todo caso, el principio de libertad de establecimiento permite invocarle contra su Estado de nacionalidad y no sólo contra el Estado donde se realice la inversión directa o contra el Estado en el que es residente pero no nacional.⁴⁹

Y lo mismo cabe decir para las personas físicas. Así, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en la Sentencia de 11 de marzo de 2004, caso

49 *Ibidem.*

Lasteyrie du Saillant, asunto 9/02, el Tribunal se pronuncia garantizando el principio de libertad de establecimiento y de igualdad de trato oponiéndose a aquellas normas internas orientadas a favorecer a los residentes o a proteger las bases imponibles nacionales.

El Tratado de la Comunidad Económica Europea dedica toda una serie de preceptos a garantizar la libre circulación de mercancías, resaltando a tal efecto, los artículos 23 y 25 (antiguos artículos 9 y 12, hoy artículos 28 a 37 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), a prohibir el establecimiento de gravámenes aduaneros o de medidas de efecto equivalente (artículos 28 a 30 (antiguos artículos 30, 34 y 36, hoy artículos 30 a 36 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea); a exigir la adaptación de los monopolios fiscales (artículos 87 a 89, antiguos artículos 92 a 94, hoy artículos 37 y 106 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), y a prohibir las ayudas de Estado que afecten al comercio intracomunitario (artículo 90, anterior artículo 95, hoy artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

La mayoría de estas disposiciones afectan de forma directa a la imposición indirecta.

No obstante, ha de recordarse que los artículos 23, 25 y 28 a 30, hoy artículos 28 a 37 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, si bien de forma indirecta afectan también a la imposición directa, habiendo servido los mismos, además, para fundamentar en gran medida la acción del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en pro de las libertades básicas señaladas.

Muchas son las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea relativas a la prohibición de establecer restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación y de medidas de efecto equivalentes.

Entre estas, a título de orientación y ejemplo, cabe citar las Sentencias de 24 de noviembre de 1993, caso Keck, asuntos acumulados C-267/91 y C-268/91 y la Sentencia de 7 de marzo de 1990, caso Krant, asunto C-69/88, debiendo resaltar que la relevancia de esta última Sentencia estriba en que situó los incentivos fiscales a la inversión en materia de la imposición sobre las sociedades en el ámbito de influencia de las libertades comunitarias y ello

a pesar de que el Tratado de la Comunidad Económica Europea no contiene ninguna referencia explícita a la imposición directa.⁵⁰

Pero también como sabemos la libre circulación de mercancías admite restricciones. Así, en la Sentencia de 20 de febrero de 1979, caso Rewe-Zentral Ag, asunto 120/78, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea reconoció que ciertas medidas de carácter restrictivo que obstaculicen la libre circulación de mercancías podrían estar justificadas para salvaguardar la efectividad de los controles fiscales, la protección de la salud pública, la equidad de las transacciones comerciales y la protección de los consumidores.

Es la doctrina de las llamadas «exigencias imperativas de interés general» que sirven para crear excepciones a la aplicación de las normas del Tratado de la Comunidad Económica Europea en materia de libre circulación de mercancías. Ahora bien, estas restricciones, al igual que las excepciones del artículo 30 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, deben interpretarse de forma estricta y se encuentran sujetas a un control de proporcionalidad. Además, no deben ocultar una discriminación arbitraria o una restricción encubierta al comercio intracomunitario.⁵¹

Otra de las libertades básicas defendidas por la Unión Europea, y que presenta, además, una significación especial es la libertad de circulación de capitales.

Muchos han sido, también, los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea recalando la obligatoriedad de la libre circulación de capitales, debiendo, ahora citar la Sentencia de 23 de noviembre de 1978, caso Thompson, asunto 7/78 y la Sentencia de 11 de noviembre de 1981, caso Casati, asunto 203/80.

Pero, asimismo, lo mismo que en otras libertades comunitarias existen ciertas excepciones a la libre circulación de capitales.

Estas excepciones son las derivadas, en lo que aquí estamos analizando, de los artículos 57. 2, 58, 59 y 60 (antiguos artículos 73 C, 73 D, 73 F y 73 G, hoy artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

50 CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y TRAPÉ VILADOMAT, M. (COORD. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), (2007), p. 662.

51 *Ibidem*, pp. 661-662.

Excepciones que se concretan en: Admitir con carácter excepcional adoptar medidas relativas a aquellos movimientos de capitales que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Ahora bien, este precepto no especifica la clase de medidas que se pueden adoptar, pero como dice la mayor parte de la doctrina ha de entenderse que pueden ser cualquiera siempre que cumplan los requisitos que se haya fijado el Consejo en su actuación, respetando la proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos; Aplicar las disposiciones fiscales 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 medidas necesarias para impedir las infracciones a su derecho 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; Permitir a la Comunidad Europea que cuando se den circunstancias especiales y en las condiciones y plazo establecidos adoptar restricciones respecto de los Estados no miembros.⁵²

Proclama también como libertad básica y fundamental el Tratado de la Unión Europea la libertad en la prestación de servicios.

En este sentido la Unión Europea ha aprobado la Directiva de liberalización de los servicios conocida como Directiva Bolkestein, Directiva 123/2006/CE, del Parlamento y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, en vigor desde el 28 de diciembre de 2006, que prohíbe la elaboración de leyes o reglamentos que limiten el ejercicio de dicha libertad, cualquiera que sea la naturaleza de estos.

También en este ámbito, la Unión Europea admite restricciones a la libre circulación de prestación de servicios, pero para ello exige la existencia de la necesidad de un interés general.

52 APARICIO PÉREZ, A., (2008), p. 5.

Sobre el alcance de esta libertad, se ha pronunciado, también, reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, pudiendo consultarse, a tal efecto, entre otras, la Sentencia de 26 de enero de 2006, asunto C-514/03.

En suma, que la pertenencia a esa entidad supranacional que es la Unión Europea lleva consigo la sujeción a principios y libertades que deben respetarse también en el ámbito fiscal y que, por lo tanto, condicionan el sistema fiscal de los Estados miembros, tanto al sistema estatal propiamente dicho como el de los distintos entes territoriales que lo constituyen.⁵³

Junto a estos pronunciamientos nos encontramos con toda una serie de fallos interpretativos de las distintas disposiciones fiscales, que van armonizando la fiscalidad y van sentando las bases de una aplicación uniforme.

Así, podemos citar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000, asunto *Gabalfrisa*, en materia de deducciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En ella se establecía la incompatibilidad de la Sexta Directiva con el artículo 111 de la Ley española, Ley 37/1992, de 28 de diciembre tanto por obligar a la declaración previa como por limitar al plazo del año el inicio de la actividad, para reconocer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad.

Además, en su continuo quehacer armonizador el Tribunal ha ido sentando las bases de aplicación respetando diversos principios de aplicación general, así: principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica.

Respecto al primer principio la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de enero de 2007 caso *Comisión contra Suecia* declaró la vulneración de los principios de la Unión Europea por el Estado sueco por otorgar una ventaja fiscal al factor residencia en territorio sueco, reconociendo Suecia que tal medida obstaculizaba la libre circulación de personas y de

53 *Ibidem.*

capitales por su efecto disuasorio, pero la decisión del Tribunal da a entender que no se demostró que la medida obedecía a un objetivo de interés general, era adecuada al fin y proporcionada (apartado 25) aunque se alegaba la coherencia del sistema fiscal (apartado 9) y que de haberse probado tal circunstancia, el incumplimiento no hubiera sido declarado.⁵⁴

También en el caso Elisa (de 11-10-2007) se declaró el incumplimiento por parte de Francia a la libre circulación de capitales por constituir la medida de condicionar la exención del impuesto a las sociedades establecidas en otro Estado miembro, una restricción desproporcionada al poder dar lugar los requisitos «de facto» a un régimen permanente de no exención.⁵⁵

De otro lado, en el caso de las medidas de coordinación fiscal para atajar el fraude en el IVA -y en particular el fraude carrusel- diversos documentos de la Comisión Europea han insistido en la necesidad de que tales medidas se integren en una estrategia respetuosa con el marco fijado por el TJUE en sus sentencias sobre la admisibilidad de medidas nacionales anti-fraude y en concreto con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.⁵⁶

Así, conforme a la jurisprudencia fiscal, se ha dicho que

sobre el tema no cabe responsabilidad sin culpa (Sentencia Optigen de 11-5-2006), la deducibilidad no puede negarse si se cumplen los requisitos sino tan sólo si resulta acreditado mediante datos objetivos que la adquisición es parte de un fraude, siendo así que pagar un precio reducido no revela el conocimiento de la existencia de fraude.⁵⁷

En consecuencia,

las normas anti-fraude nacionales deben pues, ser respetuosas con lo establecido por la jurisprudencia, siendo en este tema las medidas de coordinación fiscal las más adecuadas para garantizar la efectividad del control del fraude fiscal en el IVA de forma respetuosa con el ordenamiento jurídico comunitario.⁵⁸

54 VILLAR EZCURRA, M., (2011), p. 96.

55 *Ibidem*.

56 *Ibidem*.

57 *Ibidem*.

58 *Ibidem*.

5. LIMITACIONES A LA ARMONIZACIÓN Y COORDINACIÓN

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no introduce pues ninguna novedad sustancial en materia de fiscalidad en relación con la normativa anterior.

Las disposiciones fiscales recogidas en artículos 110 a 113 que forman el capítulo 2 del título VII bajo la rúbrica general «Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones», son transcripción de los ya existentes.

Por ello, a las dificultades técnicas que su aplicación llevaba consigo, hay que añadirse otra si cabe más importante de carácter político: la insuficiencia de las normas ubicadas en el primer nivel del ordenamiento comunitario.⁵⁹

Mucho queda todavía por hacer en el ámbito de la colaboración aunque importantes sean los pasos recientes dados al efecto. Por lo que entendemos que en estos tiempos es primordial afianzar las normas de colaboración.

Creemos también como necesario ahondar en la armonización de la imposición directa.

Consideramos conveniente, también, armonizar las disposiciones normativas punitivas frente a las conductas antijurídicas.

Aunque seguimos pensando que el verdadero problema es político: la falta de una verdadera voluntad de crear un sistema fiscal único para todos los Estados miembros.

6. CONCLUSIONES

Primera: La unión política exige inexorablemente la existencia de un único sistema fiscal.

Segunda: Es imprescindible como paso previo a la plena integración fiscal, o sistema fiscal único, que todos los Estados miembros tengan una misma

59 Cfr. Lasarte Álvarez, J., (2011), p. 37.

y única moneda. Además, porque de esta forma al desaparecer la posibilidad de políticas monetarias propias se reducen asimismo las posibilidades de influir y condicionar con ellas sus particulares políticas económicas en detrimento de las de la Unión.

Tercera: Hoy la Unión Europea está muy lejos de conseguir este objetivo. Los Estados miembros siguen siendo enormemente celosos de su soberanía fiscal, lo que hace que la situación actual esté muy lejos de esa realidad.

Cuarta: Siendo así la situación, debe insistirse sobre todo en reforzar los instrumentos de coordinación y con ello la colaboración.

Quinta: La política fiscal que está persiguiendo la Unión Europea y los propios Estados miembros implica la desaparición de los paraísos fiscales sobre todo en el continente europeo, lo que exige el refuerzo de las políticas de colaboración. Con ello esas medidas en vía de implementación contribuirán a reducir la evasión y el fraude fiscal internacional, mejorando el equilibrio competitivo y la estabilidad presupuestaria en Europa y en el mundo.

Sexta: Pero, quizá, el hecho de la situación actual y de que no se avance hacia una plena Unión política sea debido a la actual crisis de conciencia europea. Es pues, condición previa para avanzar en esa situación el superar esta crisis.

7. BIBLIOGRAFÍA

APARICIO PÉREZ, A. (2011): «Las interrelaciones fiscales entre los distintos niveles de gobierno y administración en el ordenamiento jurídico español así como con la Unión Europea, con especial referencia a Castilla y León», *11º Congreso de Economía de Castilla y León*, Burgos.

CALDERÓN CARRERO, J. M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. Y TRAPÉ VILADOMAT, M. (COORD. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), (2007): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, edit. CISS, Bilbao.

GARCÍA VARELA, A. (2011): «Eurofisc: un paso adelante en la coordinación fiscal entre los estados de la Unión Europea», *Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo Olavide/

Scuola europea di alti studi tributari Universidad de Bolonia, Sevilla, formato digital.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2010): «Armonización y coordinación fiscal en los Tratados de la Unión Europea», *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y líneas de reforma*, edic. CEF., Madrid.

IPPOLITO, M. (2016): «La cooperación internacional de las Administraciones tributarias. Las recientes novedades sobre la transparencia fiscal y la experiencia italiana», peri.difusionjuridica.es/index.php/RERI/article/download/94/80.

LASARTE ÁLVAREZ, J. (2011): «Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea», *Unión Europea armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Universidad Pablo Olavide. Sevilla. Scuola Europea di Alti Studi Tributari Universidad de Bolonia, Sevilla, formato digital.

PAREDES GÓMEZ, R. (1992): *La restricción comunitaria a la reforma del Impuesto de Sociedades en los países miembros de la C.E.E.*, Documento de Trabajo, Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense, Madrid.

SHOUP, C. S. (1980): *Public Finance*, Ed. by H. G. JOHNSON, Unlvarsity of Chlcago and London School of Economics, traducción española *Hacienda Pública* de ALBI, E., edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VILLAR EZCURRA, M. (2011): «El impacto de la Jurisprudencia comunitaria en la armonización y cooperación fiscal», Universidad Pablo Olavide/*Scuola europea di alti studi tributari*, Sevilla, formato digital.

Incidencia sobre el sistema tributario español de la armonización fiscal comunitaria

Santiago Álvarez García
Universidad de Oviedo

Resumen

A lo largo de los últimos treinta años el sector público español ha experimentado una profunda transformación, cuyas causas se encuentran en buena medida vinculadas a la integración de nuestro país en la Unión Europea. En este contexto, el objetivo de este trabajo consiste en analizar uno de sus principales aspectos, la incidencia del proceso de armonización fiscal comunitaria en la configuración del sistema tributario español, tanto en lo que se refiere a nivel estatal como en sus efectos sobre la descentralización que se ha llevado a cabo hacia las Comunidades Autónomas

Palabras clave:

armonización fiscal, coordinación de políticas tributarias, descentralización impositiva.

Abstract:

In the last thirty years the Spanish public sector has undergone a profound transformation, whose causes are largely linked to the integration into the European Union. In this context, the aim of this paper is to analyze one of its main aspects, the impact of the process of Community tax harmonization in the Spanish tax system at the state level but also in their effects on decentralization to the Autonomous Communities

Key words:

tax harmonization, tax policies coordination, tax decentralization.

1. INTRODUCCIÓN

El sector público español ha experimentado una intensa transformación, a lo largo de las cuatro últimas décadas como consecuencia de tres procesos que se han desarrollado en buena medida de manera simultánea:

1. Un proceso de modernización y expansión de las políticas públicas, que arranca en los Pactos de la Moncloa, firmados el 25 de octubre de 1977. En los veinte años que median entre la mitad de la década de los setenta y la de los noventa, se experimentó el proceso de crecimiento más intenso del gasto público en la historia de nuestro país, pasando del 23,5% del Producto Interior Bruto en 1975 al 47,6% en 1993, para producirse posteriormente un cambio de tendencia, similar al registrado en otros países desarrollados, y estancarse en el entorno del 40% del PIB hasta el comienzo de la crisis económica actual.¹ Las transformaciones no solamente han sido cuantitativas, sino también cualitativas, con importantes cambios en la naturaleza y la composición del gasto. El consumo y la inversión pública perdieron importancia, frente a las transferencias a familias y empresas, a la vez que se dedicaban mayores recursos a la producción de bienes preferentes y se expandían los gastos sociales, con un fuerte impulso al desarrollo del Estado del Bienestar. El proceso de expansión del gasto público llevó también a un importante aumento de la presión fiscal² y a una reforma profunda del sistema fiscal español, que tuvo sus orígenes en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas fiscales urgentes, y se consolidó en los dos años siguientes, con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley 61/1979, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. Al mismo tiempo, con la nueva estructura de organización territorial del Estado diseñada en la Constitución Española de 1978, hemos asistido a una intensa descentralización del sector público, desde el gobierno central hacia los gobiernos de las Comunidades Autónomas. De nuevo este proceso ha

1 Ver ÁLVAREZ, PRIETO Y ROMERO, (2003), pp. 47-75.

2 De todas formas, insuficiente para financiar la expansión del gasto, lo que provocó un creciente endeudamiento del sector público, limitado a partir del año 1996 para poder cumplir las condiciones para formar parte de la Unión Económica y Monetaria Europea.

afectado a las dos vertientes de la actividad financiera del sector público, gastos e ingresos, a pesar de ser más intensa en la primera de las mismas. Desde el momento en que arrancaron los trasposos de competencias del Estado, a principios de la década de los ochenta, hasta el año 2002, en que se completa la transferencia de la sanidad, las Comunidades Autónomas han pasado a gestionar aproximadamente el 20% del gasto total de las Administraciones públicas³, asumiendo importantes políticas, como la sanidad, la educación o los servicios sociales. Por el lado del ingreso, los regímenes de Concierto y Convenio, de que disfrutaban las Comunidades Forales de Navarra y el País Vasco, les ha dotado de una amplia autonomía en materia tributaria. Esta autonomía ha sido mucho menor para las Comunidades Autónomas de régimen común, aunque el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, en el que se aprueba el sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001, comenzó a atribuirles capacidad normativa sobre los tributos cedidos. En todo caso, las sucesivas reformas del sistema de financiación autonómica han producido importantes cambios en la configuración del sistema tributario español.

3. El tercer eje sobre el que han pivotado los cambios experimentados por la economía española, en general, y por el sector público, en particular, ha sido la integración, el 1 de enero de 1986, en la entonces Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea (UE). En lo que se refiere a la hacienda española, la integración europea ha incidido en tres áreas fundamentales. En primer lugar, las medidas de armonización fiscal aprobadas por las autoridades comunitarias limitan la autonomía tributaria de las autoridades nacionales, y tienen especial relevancia en la configuración del sistema impositivo español. En segundo lugar, debemos tener en cuenta las relaciones financieras entre la hacienda española y la hacienda de la UE y, en particular, como país beneficiario de la política de cohesión, la importancia de los fondos estructurales comunitarios, especialmente en la financiación de las Comunidades Autónomas.⁴ Finalmente, debemos referirnos a las reglas de coordinación de las políticas presupuestarias

3 GIL-RUIZ E IGLESIAS QUINTANA, (2007), pp. 187.

4 Ver ÁLVAREZ, APARICIO Y GONZÁLEZ (2006).

nacionales, en el marco de la Unión Económica y Monetaria, y las restricciones que suponen en la configuración de la política fiscal.

El objetivo de este trabajo consiste en realizar un comentario, sobre los efectos principales que el primero de estos elementos, el proceso de armonización fiscal comunitaria, ha tenido sobre el desarrollo del sistema impositivo español, tanto en lo referido al sistema tributario estatal como a la descentralización impositiva, sobre todo en el caso de las CA de régimen común.

2. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA Y SU INCIDENCIA EN LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Podemos definir la armonización fiscal como el proceso de acercamiento de los sistemas fiscales nacionales, necesario para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria, que impiden la consecución de los objetivos de la UE y, en particular, que dificultan la realización del mercado interior común. En este sentido, la Comisión Europea fijó en 1991 el alcance que debía tener el proceso armonizador:

la armonización fiscal perseguida por las Comunidades -entendida como una aproximación de las legislaciones y no su unificación- debe llevar a la creación de un espacio comunitario sin fronteras interiores, en el que puedan libremente circular personas, mercancías, servicios y capitales (...) La política fiscal comunitaria no pretende recaudar impuestos comunitarios. Su verdadero objetivo es crear un Mercado interior operativo.

La armonización fiscal tiene su fundamento en el propio Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, que en el Artículo 99 encargó a la Comisión 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 del mercado interior.

Este precepto encuentra su continuidad actualmente en el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículo 93 del anterior Tratado CE), que establece que

el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará 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.

La firma del Acta Única Europea en febrero de 1986, significó un importante avance en la necesidad de llevar a cabo esta armonización fiscal, al introducir en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea el artículo 8A en el que se definen las cuatro libertades básicas que pretende alcanzar la UE: «El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, servicios y capitales será garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente tratado». Para cumplir estos objetivos el Libro Blanco para la consecución del mercado interior de 1985 señalaba la necesidad de suprimir tres tipos de barreras en el interior del espacio comunitario: las barreras físicas, las técnicas y las fiscales.

No vamos a entrar a valorar los avances que se han producido en el proceso de armonización fiscal, ya que no es el objeto de este trabajo.⁵ Sin embargo, es preciso destacar que la soberanía en materia tributaria de los Estados miembros de la UE tiene importantes limitaciones, tanto por el deber de realizar la trasposición al derecho nacional de las normas comunitarias de carácter armonizador, Directivas y Reglamentos, como por la obligación de respetar los derechos recogidos en los Tratados Comunitarios: mercado interior, no discriminación, libertades de circulación y establecimiento, etc.

5 Sobre los avances alcanzados en la armonización y coordinación de políticas fiscales y los principales temas pendientes, vid. Varios Autores, (2010).

Sin pretensión de exhaustividad,⁶ podemos citar algunos ejemplos que ilustran esta cuestión.

En primer lugar, como es de sobra conocido, la entrada de España en la UE obligó a reformar la imposición indirecta, mediante la sustitución del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Ese mismo año, la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, introdujo una nueva regulación de los Impuestos Especiales, para adaptarlos a la normativa comunitaria. En este ámbito de la imposición indirecta, en que el proceso de armonización fiscal ha sido especialmente intenso, se han ido sucediendo los cambios legislativos para incorporar la normativa europea. Los más importantes entraron en vigor el 1 de enero de 1993, tras la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Ley 38/1992, también de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Recogieron los cambios en estos tributos como consecuencia de la creación del mercado interior comunitario, particularmente el concepto de entregas y adquisiciones intracomunitarias en el régimen transitorio del IVA, y la nueva regulación de los tipos impositivos de este impuesto. Posteriormente, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta,⁷ 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.⁸

6 En ÁLVAREZ Y APARICIO, (2009), se realiza un estudio en profundidad sobre la incidencia de la normativa europea en materia de fiscalidad en el sistema tributario español.

7 Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y Directivas posteriores de modificación de la misma.

8 Así, la de 17 de enero de 2013, denominada «sentencia de productos sanitarios», referida a los tipos aplicables en el IVA a los mismos; la de 26 de septiembre de 2013, relativa al régimen especial de las agencias de viajes; la de 19 de diciembre de 2012, que modifica la regla de valoración de las operaciones cuyas contraprestaciones no tienen carácter monetario; y la de 14 de marzo de 2014, relativa a la diferencia entre las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella. Ver HERNANDO, (2015), pp. 9 y 10.

En el ámbito de la imposición directa, a pesar de que el proceso armonizador ha tenido una relevancia mucho menor, podemos hacer referencia a la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Esta norma incorporó el régimen fiscal relativo a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, y el régimen fiscal aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes de la UE,⁹ además de modificar la tributación de las operaciones societarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y otra serie de tributos. En relación con el Impuesto de Sociedades hay que recordar el Código de Conducta referido a la fiscalidad de las empresas, destinado a eliminar las medidas fiscales susceptibles de afectar a la localización de la actividad empresarial, conocido como «Informe Primarolo», presentado en el Consejo ECOFI celebrado en Helsinki el 29 de noviembre de 1999, así como diversas Directivas aprobadas entre los años 2003 y 2009 y que fueron posteriormente incorporadas en el Impuesto sobre Sociedades español.¹⁰ También podemos traer nuevamente a colación la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. En la imposición sobre la renta de las personas físicas los avances han sido todavía menores. En realidad se han limitado, a los acuerdos de cooperación y de intercambio de información entre las autoridades fiscales nacionales en materia de impuestos directos, que se iniciaron con la aprobación de la Directiva 77/779/CE, de 19 de diciembre de 1977, continuaron

9 En 1990 se habían aprobado la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros. La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. El Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de beneficios de las empresas asociadas.

10 La Directiva 2003/49/CEE, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades de diferentes Estados miembros. La Directiva 2003/123/CE, de 22 de diciembre de 2003, que modifica la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990. La Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero de 2005, que modifica la Directiva 90/434/CEE. La Directiva 2009/133/CE, 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 realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una Sociedad de un Estado miembro a otro.

con la Directiva 2003/48/CEE, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses, la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, que regula la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad entre los Estados miembros y, finalmente, con las Directivas 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, en la que se modifica la anterior, y la Directiva 2015/2060/UE, de 10 de noviembre de 2015, que deroga la Directiva 2003/48/CE. El objeto de todas estas normas es garantizar que los rendimientos del ahorro percibidos en forma de intereses por los residentes en un Estado miembro, que sean pagados en otro, puedan ser sometidos a tributación efectiva en el país de residencia del beneficiario efectivo de los mismos.

3. LOS EFECTOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL SOBRE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS CA. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO DE LAS COMUNIDADES DE RÉGIMEN COMÚN

La armonización fiscal comunitaria no solamente ha tenido efecto sobre el sistema tributario estatal. También ha incidido sobre el proceso de descentralización impositiva hacia las Comunidades Autónomas y sobre alcance de su autonomía en materia tributaria.

Comenzando con las CA régimen común, en el momento en que se aprobó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), a pesar de que España no formaba todavía parte de la CEE, el legislador tuvo en cuenta los cambios en la imposición indirecta que se producirían a partir de la adhesión, a los que nos hemos referido anteriormente. Así, en el artículo decimoprimer de la Ley, en el que se enumeran los tributos susceptibles de cesión, se incluye la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos, también en su fase minorista, excepto los que se recauden mediante monopolios fiscales, y la Disposición Transitoria tercera precisaba que «hasta que el Impuesto sobre el Valor Añadido no entre en vigor se considerará, como impuesto que puede ser cedido, el de lujo que se recauda en destino». Esta previsión se materializó en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CA, por la que se les transfiere el rendimiento ob-

tenido en su territorio procedente, entre otros, de ciertos hechos imposables del Impuesto sobre el Lujo.¹¹ Como la entrada en vigor del IVA supuso la desaparición del Impuesto sobre el Lujo, la pérdida de ingresos para las haciendas autonómicas se compensó mediante la cesión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a partir de enero de 1988.¹²

La posibilidad de ceder a las CA de régimen común la imposición sobre las ventas y los impuestos sobre consumos específicos también en su fase minorista fue analizada en profundidad en el *Informe sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas*, realizado en 1995,¹³ de cara a la reforma del sistema aprobada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 22 de septiembre de 1996. Los autores del Informe defendieron la posibilidad de transferir a las Comunidades la fase minorista del IVA, con competencias normativas para la regulación de los tipos impositivos autonómicos posibilidad que, en su opinión, «equivale a un impuesto monofásico minorista que se aplicase por las Comunidades Autónomas, situación idéntica a la de Estados Unidos o Canadá donde nadie duda que exista un único mercado».¹⁴ Para los autores del Informe, las competencias normativas de las CA deberían circunscribirse a los tipos de gravamen, considerando que la escisión del tipo impositivo entre la hacienda central y las autonómicas no debería vulnerar la normativa comunitaria, siempre que la suma de ambos se situara por encima de los

11 «1.Con el alcance y condiciones establecidas en esta Ley se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento en su territorio de los siguientes tributos:

(...)

d) Impuesto sobre el Lujo, únicamente en cuanto a los siguientes hechos imposables:

1. Adquisición en régimen general de los artículos que se citan a continuación:

- Vehículos de tracción mecánica (artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo).
- Aviones de turismo y embarcaciones de recreo, así como sus accesorios y piezas de recambio, incluso motores auxiliares (artículo 18 del citado texto refundido).
- Joyería, platería y relojería (apartados a) y c) del artículo 20 del citado texto refundido).
- Antigüedades (artículo 21 del texto refundido).
- Esculturas, pinturas y grabados originales en el supuesto comprendido dentro del apartado c) del artículo 23 del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo.
- Artículos de fumador (apartado a) del artículo 28 del repetido texto refundido).

2. Tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves (artículo 30 del repetido texto refundido), (...)

12 Ley 32/1987, de 22 de diciembre, de ampliación del alcance y condiciones de la cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las Comunidades Autónomas.

13 Vid. Varios Autores, (1995), pp. 136-154.

14 Vid. Varios Autores, (1995), p. 148.

tipos mínimos previstos en la misma.¹⁵ En cuanto a los Impuestos Especiales de Fabricación, constatan los problemas que se derivan de la incompatibilidad existente entre la previsión de la LOFCA, cesión de la fase minorista, y la configuración legal de los mismos como tributos que gravan en fase única la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de los bienes comprendidos en su ámbito de aplicación careciendo, por tanto, de fase minorista. Si no se producen cambios en la configuración de estos tributos, que permitieran introducir una fase minorista, proponen una cesión consistente en el establecimiento de participaciones territorializadas.¹⁶ Caso distinto es el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que no está sometido a armonización comunitaria y, al recaer sobre la persona o entidad a cuyo nombre se efectúa la matriculación del vehículo, opera en fase minorista, por lo que puede ser cedido a las CA sin mayores dificultades.

A pesar de las importantes transformaciones que se produjeron en la cesión tributaria a las CA de régimen común en la reforma de la financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001,¹⁷ ni la Ley Orgánica 3/1996, de 27

- 15 Varios Autores, (1995), pp. 145-149. El Informe incluye tres consideraciones a este respecto, pp. 147:
- «Primera. Que, al menos durante el período transitorio, las normas comunitarias solamente han introducido tipos mínimos de gravamen. Por tanto, no solo pueden seguir existiendo hasta tres tipos distintos de gravamen en cada país –como sin ir más lejos sucede en nuestro caso- sino que los tipos pueden diferir y de hecho, difieren entre los distintos países.
- Segunda. Que al operar el mecanismo de las operaciones intracomunitarias tal discrepancia de tipos –que son trasunto, no lo olvidemos, del margen de autonomía financiera de cada Estado miembro compatible con las exigencias de la armonización- no introduce distorsiones en la competencia: todos los productos que se negocian en un mercado están sometidos a idéntica carga.
- Tercera. Que las normas comunitarias no se han planteado nunca la posibilidad que estamos considerando, esto es, que las discrepancias de tipos se circunscribieran a la fase minorista, lo cual permitiría respetar las normas de la armonización y, a la vez, ofrecería ciertos márgenes de autonomía para los Estaos miembros pues no olvidemos que la cuestión que ahora analizamos –margen de autonomía de las CA respecto de la hacienda central- es idéntica a la que pudieran plantear sobre este mismo tema los Estaos miembros frente a la Unión».
- 16 Vid. Varios Autores, (1995), pp. 149-154. Así, por ejemplo, en el caso concreto de la imposición sobre hidrocarburos se concluye (pp. 152) que
- «no parece razonable suponer, al menos a corto plazo, una reforma del impuesto que lo haga cedible en los términos de la LOFCA. Por tanto, como se ha indicado con carácter general, la vía más sencilla de participación de las CA sería la participación territorializada que, no obstante, puede llevarse a cabo con gran precisión dado que, al parecer, existe información suficiente acerca del lugar donde se produce el consumo final de los productos gravados».
- 17 Que se tradujeron fundamentalmente, en incluir entre los tributos cedidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con límite del 15%, y en la cesión a las Comunidades de capacidad normativa para regular distintos aspectos de los impuestos cedidos (IRPF, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Trans-

de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, ni la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CA, contemplaron la posible inclusión del IVA o los Impuestos Especiales en la cesta impositiva autonómica, siguiendo las recomendaciones del Informe.

Sin embargo, en la reforma del sistema de financiación aprobada en julio de 2001, si se incluyeron importantes avances en esta materia. La Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, modificó el artículo 11 de la LOFCA, eliminando como tributos susceptibles de cesión tanto la imposición general sobre las ventas en su fase minorista como los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, excepto los que se recauden mediante monopolios fiscales. En cambio, incluyó la posibilidad de ceder el Impuesto sobre el Valor Añadido con carácter parcial con el límite máximo del 35 por 100; de otro, la posibilidad de ceder los Impuestos Especiales de Fabricación –con excepción del que recae sobre la electricidad–, también con carácter parcial y también con un límite máximo del 40 por 100, y, por último, la posibilidad de ceder tanto el Impuesto sobre la Electricidad como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.¹⁸ También modificó el artículo décimo de la LOFCA, de forma que la atribución a las Comunidades Autónomas de los tributos cedidos graven el consumo se llevará a cabo bien en función del lugar de consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística. Finalmente, descartó la posibilidad de ceder competencias normativas en materia de IVA e Impuestos Especiales de Fabricación a las CA, que dispondrán de ellas en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para modificar los tipos impositivos.

Estos cambios tuvieron su origen en los trabajos realizados por la *Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las*

misiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Tributos sobre el Juego).

18 La última modificación de la LOFCA, operada mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 28 de diciembre, amplió los porcentajes de cesión, en el caso del IVA al 50%, y en los Impuestos Especiales de Fabricación, excluido el Impuesto sobre la Electricidad, al 58%.

CCAA aplicable a partir de 2002, a la que se planteó, entre otras cuestiones, el análisis de la compatibilidad con las Directivas de la Unión Europea en materia de armonización tributaria de una posible cesión parcial del IVA y de los IE a las autonomías de régimen común. La Comisión, a su vez, elevó tales preguntas a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea que concluyó lo siguiente:¹⁹

1. La cesión a las CA de a totalidad o parte de la recaudación de los IE de fabricación armonizados obtenida en su territorio y del IVA, es compatible con la normativa europea.

2. La cesión de competencias normativas para regular los tipos impositivos no es compatible con la normativa europea, porque daría lugar a la existencia de tipos distintos dentro de un Estado miembro para un mismo producto sujeto a accisas armonizadas en función del lugar donde se realizara la operación, lo que sería contrario al principio de unidad de tipos dentro de un mismo Estado. Además, la Comisión sostuvo que esta cesión podría tener efectos perjudiciales para la libre circulación de mercancías y para el buen funcionamiento del mercado interior.

3. La cesión de competencias en materia de gestión tributaria, no es procedente, ya que el IVA es un impuesto plurifásico y los IE se establecen en la fase de producción o importación de los bienes.

Todas estas consideraciones llevaron a descartar la atribución a las CA de competencias normativas y de gestión sobre el IVA y los IE de Fabricación, dando lugar a la cesión parcial de estos tributos mediante un mecanismo de participaciones territorializadas cuyo alcance se concreta en los artículos 28 a 33 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.²⁰

También se abrió la vía al establecimiento de nuevos tributos indirectos, planteándose a implantación de tres nuevos impuestos estatales que gravaran

19 Vid. Varios Autores, (2002), pp. 193-215.

20 En el presente, artículos 35 a 44 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

la adquisición por consumidor final de alcohol, tabaco e hidrocarburos, que posteriormente se cederían a las CA. Las dos primeras propuestas fueron descartadas, pero se implantó un nuevo gravamen sobre el consumo de carburantes, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, al considerarlo compatible con lo establecido en el artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1991, relativa al régimen general de tenencia, circulación y control de los productos objeto de Impuestos Especiales.²¹ La Sentencia de 27 de febrero de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró a este impuesto contrario a la normativa comunitaria, al no estimar que persiga una finalidad específica distinta de la recaudatoria en los términos previstos en la Directiva 92/12/CEE.²²

En el caso de las CA de régimen foral de Navarra y el País Vasco, también tienen efecto estas restricciones comunitarias de forma que los impuestos indirectos armonizados están incluidos en el ámbito del concierto (y convenio) económico, pero resulta de aplicación la normativa estatal. En este caso, como las transferencias de gestión están transferidas a las haciendas forales en función de una serie de puntos de conexión que no suponen en realidad que cada Administración perciba los rendimientos que corresponden a los consumos efectuados en su territorio, se realizan con posterioridad una serie de ajuste entre la hacienda común y las forales para tratar de compensar las diferencias entre recaudación y consumo.

Por otra parte, el ejercicio por parte de las haciendas forales de sus competencias en materia de impuestos directos, particularmente la concesión de incentivos o beneficios fiscales selectivos en el Impuesto sobre Sociedades, ha ocasionado diversos litigios con las autoridades comunitarias, que así ha considerado en varios casos como ayudas de Estado contrarias a a libre competencia y al principio de libertad de establecimiento.²³

21 Vid. Varios Autores, (2002), pp. 201-215 y LASARTE ÁLVAREZ, (2003), pp.247-259.

22 La supresión del IVMH condujo a una modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para establecer con carácter supletorio un tipo de gravamen autonómico en el impuesto especial sobre hidrocarburos (art. 50 ter).

23 Así sucedió, por ejemplo, con las Normas Forales 28/1988, de 18 de julio, 8/1988, de 7 de julio y 6/988, de 14 de julio, sobre incentivos fiscales a la inversión, aprobados por las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, estableciendo una serie de ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades a favor

Finalmente, la posición de Canarias, Ceuta y Melilla en relación con el ordenamiento comunitario y la no aplicación de los impuestos armonizados a nivel europeo, lleva a la aplicación de tributos propios sobre el consumo, en el caso de Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y en el caso de Ceuta y Melilla, el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), en lugar del IVA.

4. REFERENCIAS

ÁLVAREZ GARCÍA, S.; APARICIO PÉREZ, A. (2009): «Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas». Instituto de Estudios Fiscales, *Documento de Trabajo 6-2009*.

ÁLVAREZ GARCÍA, S.; APARICIO PÉREZ, A. Y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (2006): «Financiación Autonómica y solidaridad interregional. La relación entre los Fondos Europeos y el Fondo de Compensación Interterritorial», *Papeles de Economía Española*, 107, pp. 231-242.

ÁLVAREZ GARCÍA, S.; PRIETO RODRÍGUEZ, J.; ROMERO JORDÁN, D. (2003): «Principales rasgos de la evolución del gasto público en España en el período 1975-2003», en SALINAS JIMÉNEZ, J., y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (Coordinadores): *El gasto público en la democracia. Estudios en el XXV Aniversario de la Constitución Española de 1978*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 47-75.

COMISIÓN EUROPEA (1991): *Armonización fiscal, ¿por qué?* Bruselas.

GIL-RUIZ GIL ESPARZA, C.; IGLESIAS QUINTANA, J. (2007): «El gasto público en España en un contexto descentralizado», *Presupuesto y Gasto Público*, 47, pp. 185-206.

HERNANDO, B. (2015): *La reforma del IVA*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

de las empresas domiciliadas fiscalmente en los respectivos territorios forales, que además limitasen su ámbito de actuación al País Vasco. La Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, las consideró contrarias al principio de libertad de establecimiento.

LASARTE ÁLVAREZ, J. (2003): «El establecimiento de nuevos impuestos sobre consumos específicos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas», en Varios Autores: *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 247-259.

VARIOS AUTORES (1995): *Informe sobre el Actual Sistema de Financiación Autonómica y sus Problemas*. Informe Elaborado por el Grupo de Estudios constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VARIOS AUTORES (2002): *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Informe Elaborado por la Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VARIOS AUTORES (2010): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ediciones CEF, Madrid.

Modelos tributarios en la UE: ¿hacia una armonización de facto de los sistemas tributarios?

Juan José Rubio Guerrero
(Universidad de Castilla-La Mancha).

Resumen:

Las sucesivas crisis económicas durante la década de los 90 y principios de siglo pusieron de manifiesto la necesidad de alterar la jerarquía de los principios impositivos sobre los que debería edificarse un modelo racional de imposición sobre la renta. Esta nueva perspectiva hizo aflorar un modelo de imposición casi común en todos los países de la OCDE conocido como Modelo Extensivo de imposición sobre la renta. En este artículo vamos a tratar de resumir la dinámica de las reformas fiscales en los últimos treinta años y analizar los objetivos de una reforma fiscal en España.

Palabras clave:

Sistema tributario, principios impositivos, reforma fiscal.

Abstract:

The successive economic crises during the 90s and beginning of the century highlighted the need to alter the hierarchy of tax principles that should be built a rational model of income taxation. This new perspective brought out a model of common taxation in almost all OECD countries known as Extended Model of income taxation. In this article we will try to summarize the dynamics of tax reforms in the last thirty years and analyze the objectives of tax reform in Spain.

Key words:

Tax system, tax principles, tax reform

1. INTRODUCCIÓN: MODELOS TRIBUTARIOS Y SU EVOLUCIÓN

En los últimos treinta años hemos asistido a un proceso generalizado de reformas tributarias produciéndose un cambio significativo de las estructuras fiscales y tributarias de los países de la OCDE. Estos cambios se han fundamentado en una alteración de los principios impositivos imperantes en modelos fiscales periclitados, anteriores a la década de los ochenta del siglo pasado, donde el principio de equidad fiscal y progresividad se constituían como referencia obligada y restricción de partida de cualquier reforma tributaria. Sin embargo, las sucesivas crisis sufridas por las economías occidentales durante la década de los 90 y principios de siglo pusieron de manifiesto la necesidad de alterar la jerarquía de los principios impositivos sobre los que debería edificarse un modelo racional de imposición sobre la renta como fundamento de un sistema fiscal moderno que no supusiese una rémora a las potencialidades de crecimiento económico. Esta nueva perspectiva hizo aflorar un modelo de imposición casi común en todos los países de la OCDE y que se ha venido en denominar, en el mundo académico, como Modelo Extensivo de imposición sobre la renta. Esta dinámica, pues, exigía poner orden y repensar los principios impositivos ordenadores de los sistemas fiscales modernos a partir de los nuevos fundamentos teóricos basados en la teoría de la imposición (Imposición óptima, exceso de gravamen, análisis micro del comportamiento de los contribuyentes,...) y su concreción en un serie de actuaciones operativas en las estructuras fiscales tratando de adaptarlas a los nuevos condicionamientos teóricos, aplicados e institucionales. En este artículo vamos a tratar de resumir la dinámica de las reformas fiscales en los últimos treinta años y analizar los objetivos de una reforma fiscal en España, que serán ofrecidos a modo de decálogo, a partir de sus enseñanzas como forma de fijar los fundamentos reformadores de un sistema tributario coordinado con el de los países modernos y desarrollados de los que somos socios, pero también leales competidores en la atracción de inversiones y capital.

2. ALTERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS BÁSICOS

El primer elemento distintivo de los modelos extensivos de imposición sobre la renta imperantes en los países desarrollados no es otro que la ya citada alteración en el ranking en los principios impositivos a favor de:

- la **eficiencia económica** tratando de edificar un sistema tributario lo más neutral posible desde el punto de vista de la asignación de los recursos económicos que realiza el mercado y, en consecuencia, reduciendo, en lo posible, las distorsiones fiscales que sobre esta asignación genera cualquier impuesto, como garantía de un crecimiento sostenido a largo plazo, capaz de generar empleo estable.

Si el objetivo de un sistema fiscal es favorecer el crecimiento económico, el criterio normativo que debiera regir su diseño no es otro que el de la búsqueda de la eficiencia en la asignación de los recursos. En la tradición hacendística clásica, un sistema fiscal es eficiente si evita, en lo posible, el dirigismo impositivo, reduciendo al máximo las interferencias que produce sobre los comportamientos estratégicos de los agentes económicos. Esto es, la eficiencia económica exige que los individuos adopten sus decisiones por razones estrictamente de costes y productividad/rentabilidad económica y no por razones de naturaleza fiscal. Dicho esto, es casi imposible diseñar sistemas fiscales absolutamente neutrales bajo este concepto, e incluso indeseables, por, al menos, tres razones: primero, porque los sistemas fiscales deben cumplir con otros objetivos de política económica además de la meramente asignativa (suficiencia recaudatoria, justicia distributiva, estabilización económica, etc.). En segundo lugar, por la existencia de fallos de mercado que hacen que el sistema económico no sea eficiente por sí mismo. Por ello, para reconstruir niveles de eficiencia en los mercados, es razonable que se produzcan intervenciones en forma de actuaciones regulatorias y/o que compensen o atenúen tales fallos de mercado. En tercer lugar, la tendencia a la utilización del sistema fiscal como instrumento central de política económica con fines y criterios políticos. Sin cuestionar la legitimidad de estos criterios, las intervenciones en la economía desde la vertiente política originan, por definición, cambios no neutrales en el funcionamiento del sistema económico.

Sin embargo, la inviabilidad operativa de diseñar impuestos absolutamente neutrales no debe interpretarse como patente de corso a favor de las distorsiones impositivas. Al contrario, cualquier ausencia de neutralidad debería justificarse de forma precisa por alguno de los motivos citados ya que su interferencia supone trasladar a la sociedad importantes costes con graves consecuencias sobre el crecimiento económico y la generación de empleo.

La Teoría de la Hacienda Pública ha venido, secularmente, identificando cuatro clases de costes en relación a las cargas que imponen los sistemas fiscales: a) los costes asociados a la pura transferencia de renta del sector privado al sector público (recaudación estricta); b) los costes vinculados a las distorsiones generadas en los procesos de decisión de los agentes económicos como consecuencia de los cambios en los precios relativos de bienes/ factores productivos; c) los costes de administración en los que incurre el sector público para asegurar el cobro de los impuestos por aplicación de las normas (gestión e inspección y control), y d) los costes de cumplimiento a los que debe hacer frente el contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales formales y registrales (tiempo, asesoría fiscal, contabilidad, ...). Dado que los costes asociados a la recaudación son los buscados para financiar las funciones del sector público, los impuestos deben diseñarse de modo que el resto de los costes se minimicen en lo posible. De todos ellos, los más perniciosos son los del tipo b) ya que suponen una merma de recursos que no recupera nadie, ni el contribuyente ni el sector público, por lo que reciben el nombre técnico de «exceso de gravamen o pérdidas de peso muerto» en la imposición.

En nuestro sistema fiscal, los costes de administrar el sistema fiscal reducen el volumen neto de recaudación disponible para el gasto público efectivo. Esto se concreta en que para gastar un euro efectivo en, por ejemplo, construir un hospital necesitamos recaudar entre 1,32 y 1,45 euros. Es decir, según la evidencia empírica existente, los costes de eficiencia, de administración y cumplimiento son poco visibles pero su factura es muy elevada. Por último, pero no menos importante, los costes de cumplimiento son regresivos pues recaen en mayor grado en aquellos que carecen de medios

para asumirlos, ofrece oportunidades adicionales a los mejor informados o asesorados y, en ocasiones, sirve para ocultar conductas defraudatorias.

En definitiva, los costes de la imposición se originan tanto por un mal diseño de los elementos estructurales de los impuestos como por la intensidad de la respuesta del contribuyente al sistema fiscal. El *policy maker* tiene capacidad de influir sobre ambos elementos, por tanto el poder distorsionante de un sistema fiscal depende esencialmente de la acción ejecutiva y legislativa de los políticos.

- Un segundo principio que alcanza relevancia a nivel internacional en los últimos años es el de **equidad horizontal** como principio que evita tratamientos diferenciados en función de las diferentes fuentes de renta. No obstante, en la última década del siglo XX los fenómenos de globalización y la competencia fiscal internacional desarrollada al calor imparable de los enormes avances asociados a la tecnología informática y su conexión con los servicios financieros ha provocado un proceso de deslocalización del capital y una enorme volatilidad en sus movimientos internacionales, por lo que se ha generalizado un tratamiento fiscal favorable a las rentas del capital con el fin de atraer y/o mantener capitales en el propio territorio. Actuaciones de organizaciones internacionales como la OCDE o la UE están tratando de ordenar este proceso de desfiscalización del capital a través del desarrollo de fórmulas de control e intercambio de información que permitan reconstruir una fiscalidad razonable de las rentas del capital a nivel internacional.

- La **sencillez** en su aplicación. Es decir que sea fácil su administración, bien entendido que los costes de aplicación de cualquier sistema fiscal debe juzgarse no sólo según los costes de gestión y administración de las Agencias Tributarias, sino también según los costes incurridos por los contribuyentes con el fin de cumplir con sus obligaciones fiscales. Cualquier sistema será más sencillo y preciso cuanto menos tiempo se necesite «gastar» en la preparación y cumplimentación de las declaraciones al Fisco. Así pues, el coste social total de una determinada recaudación fiscal debe incorporar tanto la presión fiscal indirecta, de corte administrativo, sobre el ciudadano como los costes administrativos públicos. Según la evidencia empírica existente, los costes de administración y cumplimiento son poco visibles pero su factura es sorprenden-

temente elevada. Cuanto más simple es un impuesto menores son sus costes de cumplimiento y administración. En este sentido, uno de los elementos que mayor incidencia tienen sobre los costes de administración es la complejidad en la definición de la base liquidable, que directamente incide sobre la facilidad con la que los contribuyentes pueden ocultarla o manipularla para darle apariencias diferentes. Asimismo, es posible detectar una correlación positiva entre los costes de administración y cumplimiento y la magnitud de los tipos de gravamen. La razón fundamental de esta correlación reside en que mayores tipos impositivos supone mayores incentivos a eludir o evadir impuestos por parte del contribuyente; y mayores incentivos para detectar cuotas ocultas por parte de la Administración, desviando recursos desde la gestión a la inspección y control y modificando la relación Administración-contribuyente desde un enfoque amigable a una perspectiva más agresiva.

En el otro plato de la balanza, pasan a nivel secundario las cuestiones de **equidad vertical**, desde la perspectiva tributaria. Gran parte de los economistas modernos (p.e., HABERGER) consideran que la política redistributiva del Estado debe hacerse a través del instrumento presupuestario; a través de políticas activas de gasto público en educación, sanidad, integración social, dependencia, etc. Para ello es necesario recaudar con eficiencia para poder aumentar el volumen de recaudación disponible para las políticas de gastos público. La realidad fiscal ha puesto de manifiesto que, en todo caso y con sordina, la progresividad ha podido contribuir a un reparto más justo de la carga tributaria pero que, en absoluto, ha contribuido a reducir la desigualdad social y la desvertebración social. Por ello, la tendencia comparada en este ámbito ha sido la de evitar que fuertes niveles de progresividad fiscal formal puedan incidir de forma negativa sobre comportamientos económicos estratégicos fundamentales como la oferta de trabajo, el ahorro, la inversión o la asunción de riesgos empresariales que inciden sobre el crecimiento económico y la recaudación fiscal. En definitiva, se hace una opción clara, respecto a la implementación de las políticas redistributivas o de carácter social, conduciéndolas a la vertiente del gasto público, liberando parcialmente al sistema fiscal de esta función redistributiva en aras a conseguir una mayor neutralidad fiscal y con el sobreentendido de que la reducción de las

distorsiones fiscales contribuirán a un mayor crecimiento económico que generará retornos recaudatorios suficientes para financiar políticas exigentes de gasto público social.

3. SOLUCIONES TÉCNICAS PARA INCORPORAR ESTA ALTERACIÓN

Lógicamente esta reordenación de criterios se ha concretado en un conjunto de soluciones técnicas que internalizan estas corrientes de modificación en los principios tributarios y que se resumen en las siguientes:

- una reducción generalizada e importante de los tipos marginales máximos y de los tipos medios de gravamen en la imposición personal sobre la renta.

- Una reducción de los tipos nominales y efectivos de los impuestos de sociedades

- Una reducción del número de tramos impositivos en las tarifas de la imposición personal sobre la renta evitando tarifas muy escarpadas que, en la mayor parte de los casos, sustentan más una voluntad política de progresividad formal y que no se traduce en progresividad efectiva.

- La ampliación y racionalización de las bases imponibles, en la búsqueda de una tributación efectiva de la renta discrecional del contribuyente.

- Revisión de los tratamientos preferenciales y de los sistemas tradicionales de incentivos para adecuarlos o ajustarlos a políticas claras y selectivas de trascendencia económica y social.

- Cambio en la participación relativa de la imposición indirecta respecto a la directa, como consecuencia de la mayor fortaleza de los impuestos sobre el Valor Añadido, los impuestos especiales y el surgimiento de la imposición medioambiental.

- Si bien, todo ello, sujeto a una restricción financiera muy estricta que ha venido exigiendo la práctica neutralidad recaudatoria de los cambios, en una primera fase por los elevados niveles de déficit público generados en las economías occidentales en los años 80 y primeros 90, y, en una segunda fase en la UE, por las obligaciones fiscales derivadas de la puesta en funcionamiento

de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria y la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

4. MODELOS DINÁMICOS DE REFORMA TRIBUTARIA: DE ALTERNATIVAS ACADÉMICAS A SOLUCIONES OPERATIVAS

Con estas premisas se están perfilando algunas alternativas o Modelos fiscales que están pasando a ser referencias de la fiscalidad del siglo XXI y que nutren, en todo o en parte, el debate sobre las reformas fiscales en los países desarrollados, incorporándose de una u otra manera y en mayor o menor medida a los sistemas fiscales operativos. Se trata de los:

- modelos «Flat Tax» o Imposición Lineal sobre la Renta.
- Modelos de Imposición Dual
- Modelos de Reforma Fiscal Verde.

1. Modelo «Flat Tax»

Una de las propuestas más conocidas en el ámbito académico es el denominado Flat Tax, que, desde un punto de vista técnico, se caracteriza por aplicar sobre una base imponible extensiva un tipo impositivo fijo, lo que, en principio, daría lugar a un impuesto proporcional si no es por la incorporación de un mínimo exento elevado que le dota de cierta progresividad al crecer los tipos medios de gravamen, pero con una tendencia a la proporcionalidad para niveles de renta elevada. Si, como sugiere la exposición que realizamos al principio, entendemos el modelo español de una manera dinámica, los continuos achatamientos de tarifas, con tipos marginales cada vez más reducidos y menor número de tramos en la estructura de los IRPFs, conducen en el límite a un impuesto de tramo único con tipo único.

Esta evidencia teórica ha hecho que el Flat Tax sea visto por los hacendistas como el límite deseable en términos de eficiencia y sencillez para las reformas fiscales de naturaleza extensiva. Sin embargo, sus potenciales costes recaudatorios y de equidad vertical, junto con las dificultades de su marketing

político (ya que los principales perdedores se concentrarían en los contribuyentes de rentas medias), han impedido hasta el momento su plena consideración como opción reformista aplicable en los países avanzados. Las propuestas de linealización del impuesto sobre la renta están funcionando bien en países sin tradición fiscal donde no existen ganadores o perdedores post-reforma y no son evaluables los efectos distributivos positivos y negativos que se derivan de un cambio tan trascendental (Estonia, Letonia, Lituania, Rusia, Serbia, Ucrania, Eslovaquia, Georgia y Rumania).

En la práctica fiscal de los países avanzados, el modelo Flat Tax cabe considerarlo como indicador de una dirección fiscal deseable, si bien la mayoría de los países han sido más cautos y se han conformado con tarifas progresivas de 4, 3 y hasta 2 tramos.

2. Modelo Dual de reforma de los impuestos personales

El tránsito desde el modelo clásico de imposición sobre la renta de carácter global, y sintético con una base imponible única e integrada, existente en España hasta comienzos del siglo XXI, hacia un Modelo Dual de reforma del IRPF puede entenderse de manera bastante sencilla. Los IRPFs tradicionales, que alcanzan carta de naturaleza con el Informe de la Comisión Carter, son definidos como impuestos sintéticos, de una única base imponible donde se suman algebraicamente todos los componentes de renta y las ganancias patrimoniales, aplicándose sobre esta base única una única tarifa. Pues bien, durante las dos últimas décadas las excepciones a esta fórmula de tributación integral de la renta han sido continuas y crecientes, especialmente para las rentas del capital. Por ejemplo, la aplicación de retenciones liberatorias para dividendos e intereses, exenciones para ganancias de capital a medio/largo plazo, exenciones para no residentes, bases diferenciadas a tipos especiales, etc. La reflexión que algunos países se plantean en un determinado momento es qué sentido tiene mantener esta ficción y por qué no aceptar esta realidad competitiva con claridad y transparencia. Esto es lo que propone el Modelo de Imposición Dual sobre la renta. Su objetivo es doble:

- aligerar la tributación de las rentas del capital en un marco internacional fuertemente competitivo y con riesgos graves de defiscalización de estas rentas, y

- simplificar al máximo la estructura de los actuales IRPFs, recurriendo a fórmulas proporcionales o casi (en el límite, un solo tramo-un solo tipo).

Sus propuestas de diseño tributario implica:

1. En primer lugar, separar las rentas sometidas a los actuales IRPFs en dos grupos o bases diferenciadas:

- rentas laborales (trabajo dependiente, pensiones y autónomos), y
- rentas del capital (dividendos, intereses y ganancias de capital).

2. En segundo lugar, aplicar a cada base tratamientos diferenciados, lo que supone:

- un impuesto proporcional para las rentas del capital, y
- un impuesto progresivo para las rentas laborales, con una tarifa reducida de 2-3 tramos y un tipo marginal mayor que el aplicado a las rentas del capital.

3. Además, en la versión básica del modelo, el tipo marginal mínimo del impuesto que grava las rentas laborales coincidiría con el tipo del impuesto proporcional sobre rentas del capital, y ambos, a su vez, con el tipo fijo del impuesto de sociedades.

Las primeras experiencias, en este sentido, se produjeron en Dinamarca en 1987, Suecia en 1991 y Noruega en 1992. Constituye también una variante interesante que podría incorporarse a esta clasificación la reforma aprobada por Holanda en el año 2000, con un IRPF dividido en tres bases imposables (box model). España ha comenzado a caminar en esta dirección a raíz de la última reforma del IRPF (2008) incorporando un tipo impositivo fijo sobre las rentas del capital mobiliario y las plusvalías en general, aunque lejos aún de una estructura dual formal que podría adoptar la forma propuesta en el cuadro adjunto, siempre que la restricción presupuestaria lo admita. La principal características de esta experiencia es su flexibilidad para ajustarse a todo tipo de objetivos y estructuras socio-institucionales. Y esta misma diversidad de soluciones y su versatilidad resta valor a las críticas que le tildan como un esquema tributario excesivamente

ESQUEMA BASICO DE FUNCIONAMIENTO DE LA IMPOSICION SOBRE LA RENTA EN UN MODELO DUAL. Una propuesta para España

UN IRPF CON DOS BASES IMPONIBLES	Renta Laboral	<ul style="list-style-type: none"> - Salarios - Pensiones - Renta salarial de Autónomos 	Tarifa progresiva	1º. Tramo: 20% 2º. Tramo: 30% 3º. Tramo: 40%
	Renta Capital	<ul style="list-style-type: none"> - Beneficios - Intereses - Increm. Patrimon. - Rentas del Capital de Autónomos 	Impuesto proporcional	Tipo fijo: 20%
UN IS CON UNA BASE IMPONIBLE	Renta Societaria	<ul style="list-style-type: none"> - Beneficios - Intereses - Increm. Patrimon. 	Impuesto Proporcional	Tipo fijo: 20%

simplista. En principio, y sin perjuicio de la modalidad que se adopte, ni implica una tributación personal débil, ni desfiscaliza las rentas del capital más allá de lo que lo hacen los actuales IRPFs, aunque en ambas cosas permite ir tan lejos como se desee.

En cualquier caso, su principal crítica/obstáculo es la presión social ejercida por el debate progresividad/proporcionalidad, aplicado sobre todo al tratamiento diferenciado de rentas.

5. MODELO DE «REFORMA FISCAL VERDE»

El fundamento teórico de esta alternativa descansa en la idea de asociar cambios fiscales desfiscalizadores en los impuestos personales sobre la renta con la incorporación de tributos de regulación medioambiental. Desde una perspectiva de reforma fiscal integral, la imposición ambiental deja de ser una «añadido testimonial» a los modelos tributarios tradicionales para convertir-

se en actriz fundamental de los cambios tributarios. Lo que se propone es que los impuestos ambientales sean utilizados para contrapesar los cortes producidos en la imposición directa, básicamente el IRPF y las Cotizaciones Sociales. Las características definitorias del modelo de Reforma Fiscal Verde son:

- profundización en los recorte de la imposición directa aplicados por el modelo extensivo, básicamente en los tipos marginales del IRPF.
- Suavización de la fiscalidad sobre el empleo, con propuestas de reducción de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social.
- Compensaciones recaudatorias con imposición ambiental por una triples vía:
 - adaptando las accisas tradicionales al argumento ambiental,
 - incorporando nuevos impuestos ambientales «puros» (emisiones de Co2 y So2, NoX, ...), e
 - incorporando beneficios fiscales en la imposición directa tradicional con fines medioambientales.



Este planteamiento reformista permite obtener una serie de objetivos básicos (lo que se denomina el «dividendo múltiple»):

- en primer lugar, un objetivo económico-fiscal que consiste en reducir las pérdidas de eficiencia derivadas de altos tipos marginales de gravamen,
- en segundo lugar, un objetivo estrictamente regulatorio-ambiental, para lo que se propone la utilización de nuevas figuras impositivas de carácter específico, y
- en tercer lugar, un objetivo económico-laboral, esto es el apoyo a la generación de empleo reduciendo su fiscalidad y utilizando la imposición ambiental para compensar las pérdidas recaudatorias.

Este es el esquema reformista defendido por la Comisión Europea a partir de 1993 y que, con diversas variaciones, ha sido el modelo de reforma fiscal parcial que han aplicado los países nórdicos y centroeuropeos, con un conjunto muy amplio de aplicaciones y variantes. En cualquier caso, no conviene olvidar que la imposición ambiental vinculada a movimientos en otras figuras del sistema fiscal tiene una incidencia económica compleja que va a generar efectos distributivos sustanciales, sin olvidar su previsible impacto inflacionario y en esta incidencia reside su principal dificultad.

En definitiva, estas opciones de reforma fiscal integral, con sus puntos fuertes y débiles, permiten combinaciones fiscales diversas y, por tanto, soluciones mixtas adaptables a cualquier ideología política y a cualquier país con sus restricciones políticas e institucionales propias.

6. A MODO DE CONCLUSIÓN: LIMITACIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Repasados los fundamentos de la fiscalidad europea, nos centramos en España. En primer lugar, parece conveniente mantener el esquema de reformas tributarias graduales, sin rupturas de modelo que puedan generar problemas de transición entre ambos. La idea de la competitividad empresarial debe servir de marco, en los momentos actuales, a la discusión de los criterios de reforma de la fiscalidad española. La profundización

de nuestras relaciones con el exterior pasa inevitablemente por la instrumentación de una política económica, y como parte de ella de una política tributaria, orientada hacia la mejora de la capacidad de competir. Se trata, en definitiva, de que los impuestos no ahoguen, sino que coadyuven a las posibilidades de consolidación de empresas eficientes capaces de mantener los mercados interiores y abrir nuevos mercados ya que el elemento locomotor de una salida a la crisis en el momento presente pasa por un comportamiento expansivo del sector exterior que complemente la demanda interna de consumo.

Mejorar los estándares de vida de una sociedad, desde el punto de vista económico, implica un crecimiento de la renta real que a su vez exige una mayor productividad de las empresas y de la economía en su conjunto y mejor competitividad. Los crecimientos reales de renta y de riqueza se obtienen con procesos de acumulación e inversión a través del funcionamiento de mercados competitivos, y de forma subsidiaria, con la intervención pública. Los factores de un proceso de acumulación son diversos, pero son fundamentales: la formación humana, la inversión física y las mejoras tecnológicas y organizativas. En este objetivo estratégico tiene un papel fundamental la política tributaria y, a pesar de la importante modernización de nuestro sistema fiscal desarrollada en los últimos años, existen algunas cuestiones pendientes susceptibles de mejora:

- la calidad «jurídica» de las sucesivas reformas, incluida la última de 2014, no es del todo satisfactoria. Una buena parte de la legislación tributaria vigente, a pesar de los esfuerzos desplegados, requiere de simplificación y de mayor nitidez. Este requisito se vería mejor cumplido sí se lograra una mejor coordinación entre los impuestos que conforman el cuadro tributario español. A la vez, se deberían reconsiderar áreas completas como la tributación patrimonial en función de los desarrollos de nuestros socios de la UE. Reconsideración que no significa simple eliminación. Por ejemplo, la imposición sucesoria debería seguir teniendo un papel relevante aunque con alguna simplificación y armonización a nivel del Estado.

- Otro aspecto problemático es el referente a la Administración Tributaria. Es un tópico decir que un sistema tributario vale lo que valga la Admi-

nistración que lo aplica, pero justamente por eso es fundamental insistir en este tema. La AEAT, organización que debería seguir la línea de los nuevos sistemas de gestión pública, tiene unos retos importantes en el desarrollo de una política de personal coherente, en el uso de métodos «empresariales» en su organización interna, atemperados por los criterios de generalidad y equidad que han de estar presentes en la función pública, y en la obtención y tratamiento de la información tributaria. Además, será necesario establecer mecanismos de integración y coordinación de las diferentes administraciones tributarias autonómicas si se quiere optimizar la gestión del sistema tributario en su conjunto dentro del debate del nuevo modelo de financiación autonómica que se abrirá de forma inminente.

- La reducción del fraude es la cuarta área problemática de nuestro sistema tributario. Los últimos datos de la UE sitúan a España con una economía sumergida de, en torno, al 20% del PIB. Aproximar nuestro país a la media de fraude fiscal existente en la UE liberaría unos 20.000 millones de euros que nos situarían dentro de los requerimientos del Plan de Ajuste Fiscal de la UE. Los incentivos al fraude fiscal dependen de diversas circunstancias tanto económicas como psico-sociológicas que interactúan entre sí para potenciar la tendencia a la evasión fiscal. Desde el punto de vista estrictamente económico, hay tres variables cuyo comportamiento incentiva o limita la probabilidad del fraude fiscal. La primera de ellas es la cuantía de la cuota a ocultar y esto depende claramente del nivel de presión fiscal en los impuestos que afectan al contribuyente: a mayores tipos impositivos, mayor incentivo al fraude dado que, si no declaro, me ahorro esa cuantía y a mayor tipo marginal del contribuyente más rentable es la ocultación. Aquí entra en juego la segunda variable, la probabilidad de ser inspeccionado, es decir, la posibilidad de que me llame Hacienda para revisar mis impuestos y declaraciones: a mayor probabilidad de ser inspeccionado menor incentivo al fraude fiscal. Por ello, la eficiencia de la Administración Tributaria es determinante del nivel de fraude fiscal jugando un papel fundamental los recursos humanos y materiales de que disponga y su dispersión geográfica. La tercera variable de referencia es la tipología de infracciones y la cuantía de las sanciones además la posibilidad de incurrir en delito fiscal. Un bajo nivel de sanciones y una regulación o interpretación

judicial poco exigente de delito fiscal supone para el infractor un bajo coste de oportunidad por no cumplir con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma. En definitiva, nivel de carga fiscal individual razonable unido a una administración tributaria eficiente y un régimen de infracciones y sanciones proporcionado a la gravedad de las conductas infractoras son los pilares sobre los que debe descansar una política sensata de lucha contra el fraude. Sin olvidar los factores psico-sociológicos, entre los que está la aversión al riesgo que pueda tener el contribuyente ante la obligación del pago de los impuestos y la señalización social que, en sociedades democráticas, supone no contribuir a las obligaciones tributarias que cualquier ciudadano tiene en relación a la cobertura de servicios públicos y la sociedad del bienestar.

Un adecuado programa de lucha contra el fraude debidamente ponderado por los efectos económicos que cada medida genera, podría permitir aumentar la recaudación disminuyendo la carga fiscal que recae sobre los contribuyentes reales del sistema. Es, además, una fórmula idónea para mejorar la equidad del sistema.

- El quinto grupo de dificultades de nuestro sistema tributario se centra en las distorsiones económicas que origina. Por ejemplo, el efecto combinado del IRPF y de las contribuciones empresariales para financiar la Seguridad Social ha sido bastante negativo para la recuperación de empleo *estable* en España. Por otro lado, los altos tipos marginales del IRPF han tenido un efecto negativo en comportamientos económicos fundamentales como son la oferta de trabajo, el ahorro y la inversión, la asunción de riesgos empresariales y de estímulo al fraude fiscal. Otro tema pendiente es el tratamiento impositivo diferenciado de las diferentes clases de activos reales y financieros que acaban distorsionando la composición del ahorro familiar y nacional y que, a pesar de los esfuerzos desplegados en los últimos años, sigue pendiente de solución. Esta falta de neutralidad impositiva, bastante general, aparece también con fuerza en el IS, pues su normativa ha introducido una dispersión importante de la carga fiscal según sectores de producción y afecta a la composición de la inversión.

El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la armonización de la imposición directa: especial referencia a las rentas de artistas y deportistas

Luis Fernando Toribio Bernárdez
Universidad de Sevilla

Resumen:

Tras treinta años de experiencia resulta casi obligado hacer un análisis recapitulativo de los avances que ha supuesto la entrada de España en la Unión Europea. En materia fiscal, la armonización de los sistemas impositivos de los diferentes Estados miembros se presenta como una de las vías a seguir en la persecución del deseado mercado común. Sin dejar de ser competencia exclusiva de los Estados, la imposición directa debe respetar el Derecho de los Tratados europeos y, en concreto, no debe suponer obstáculo alguno a las libertades de circulación. Como garante de tales normas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea viene desarrollando un papel fundamental en dicho proceso de armonización. En este trabajo se analizan varias sentencias relacionadas con la tributación de artistas y deportistas, un colectivo que tradicionalmente, por sus singularidades, ha recibido un tratamiento fiscal especial, siendo objeto de numerosas cláusulas anti-abuso, convencionales y unilaterales, que también se encuentran en el punto de mira del TJUE.

Palabras Clave:

Jurisprudencia, TJUE, armonización fiscal, artistas, deportistas.

Abstract:

After thirty years of experience, a summary analysis must be made to review the progress that has led to the entry of Spain into the European Union. In tax matters, harmonization of tax systems from each of the Member States is presented as one of the ways to proceed in pursuit of the desired common market. While remaining to be an exclusive competence of the States, direct taxation should respect European treaty law and, specifically, should not pose any obstacle to the single market's four freedoms of movement. As guarantor of such rules, the Court of Justice of the European Union has been developing a fundamental role in said harmonisation process. This paper analyses some of the rulings related to the taxation of artists and sportsmen, a group that traditionally, given their singularities, has received special tax treatment, being the subject of many, conventional and unilateral, anti-avoidance clauses, which have also been put under the spotlight of the CJEU.

Key words:

Jurisprudence, CJEU, tax harmonization, artists, sportsmen.

1. INTRODUCCIÓN

La aplicación de sistemas impositivos diferentes por los Estados miembros de la Unión Europea (UE), es uno de los elementos que, en mayor medida, puede distorsionar el correcto funcionamiento de un mercado competitivo. Aun cuando en el caso de la Unión se han arbitrado algunas soluciones para que esto no suceda, en modo alguno es una cuestión resuelta totalmente ya que las medidas adoptadas, sin dejar de ser importantes, siempre han tenido un cierto grado de parcialidad y de compromiso.

Así pues, cuando acaban de cumplirse 30 años de la entrada de España en la Unión Europea, toca echar la vista atrás para evaluar los avances que se han ido produciendo en materia fiscal, especialmente en lo referente a la coordinación y armonización de los diferentes sistemas impositivos de los Estados miembros.

La armonización de la fiscalidad en el territorio de la Unión es necesaria para garantizar la neutralidad impositiva, elemento imprescindible para asegurar el correcto funcionamiento del mercado común. Esta armonización afecta tanto a la imposición directa como a la indirecta puesto que de aquella depende, en buena medida, el grado de movilidad de las libertades de circulación.

En este sentido, mientras que en la armonización indirecta se han dado avances indiscutibles, en la directa prácticamente no se ha hecho nada, principalmente por el gran recelo que muestran los Estados miembros a aceptar injerencias externas en un ámbito que consideran de su exclusiva competencia. Estas dificultades para adoptar medidas armonizadoras han provocado que sea la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la que se erija como protagonista de lo que se conoce como «armonización negativa» en el ámbito de la imposición directa.

El TJUE, en su papel de principal garante de los principios y libertades de los Tratados, ha venido dictando un importante número de sentencias en las que ha declarado contraria al Derecho de la Unión la normativa interna de los Estados miembros, principalmente, por imponer obstáculos al desenvolvimiento de las libertades de circulación. Tales sentencias han provocado que los Estados tuvieran que adecuar su legislación doméstica a los postulados

jurisprudenciales, lo que ciertos autores han comparado con el efecto traspositivo de las Directivas.¹

Dentro de dicho ámbito, y en concreto, en lo que afecta a aquellos impuestos que repercuten más directamente sobre el factor trabajo, encontramos un sector especialmente sensible a la necesidad de armonización fiscal: el de las rentas obtenidas por artistas y deportistas.²

Y decimos que se trata de un colectivo especialmente sensible por varios motivos. En primer lugar, porque artistas y deportistas han venido experimentando un gran aumento en su grado de movilidad internacional (es el caso, por ejemplo, de lo que ocurre con las competiciones europeas de diferentes disciplinas deportivas, las giras de conciertos de grupos musicales, los rodajes de películas, etc.) generando rentas transfronterizas que tributarán en función del Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional suscrito entre el estado de la residencia y el estado de la fuente (estado en el que tiene lugar la actuación). En este sentido, el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOCDE), en su artículo 17, referente a la tributación de las rentas obtenidas por artistas y deportistas, ha venido a consagrar el principio de imposición en la fuente, permitiendo la tributación sin límites en el estado donde se desarrolla la actividad, y así lo han recogido la gran mayoría de Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos entre Estados miembros.

De ahí que estemos ante un colectivo que, valiéndose de la libre circulación de trabajadores o la libre prestación de servicios, se va a ver obligado frecuentemente a tributar en países distintos a los de su residencia, poniendo en juego la normativa interna de éstos en materia de imposición de no residentes y su compatibilidad con el Derecho de la Unión.

1 Se habla incluso de un proceso continuado de «pseudo-trasposición» de la doctrina del TJUE. Véase CUBERO TRUYO (2011) o CUBERO TRUYO Y RUANO (2005).

2 Si bien en un contexto totalmente ajeno al tributario, no podemos dejar de recordar, como claro ejemplo de los cambios que la jurisprudencia del TJUE puede llegar a provocar en el ámbito deportivo, la célebre Sentencia Bosman (STJUE, de 15 de diciembre de 1995, C-415/93) a partir de la cual aparecieron dos categorías de futbolistas: los comunitarios (que dejaban de ser catalogados como extranjeros a efectos de la limitación del número de jugadores que cada equipo puede inscribir) y los no comunitarios. Puede encontrarse un exhaustivo análisis del alcance social y político de dicha sentencia en GIL ARAUJO (2002).

Ante este escenario adquieren una especial relevancia las resoluciones que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado en esta materia. Nos referimos, entre otras, a las célebres Sentencias C-234/01 (Caso Gerritse), C-290/04 (Caso Scorpio) o C-345/04 (Caso Centro Ecuestre de Leziria Grande), que serán objeto de análisis en la primera parte del trabajo, sentencias que han provocado cambios muy relevantes en la tributación de los sujetos residentes en otros Estados miembros y que han obligado a nuestro legislador a reaccionar adaptando nuestra normativa interna a las exigencias jurisprudenciales.³

Otro de los motivos que explica el especial interés que suscita la tributación de las rentas generadas por artistas y deportistas es que se trata de un colectivo que siempre ha estado muy ligado al fenómeno del fraude o la elusión fiscal en contextos internacionales, lo cual ha provocado la aparición de cláusulas anti-abuso específicas, tanto en normas convencionales, como en la normativa interna de los Estados miembros.

En el primer ámbito nos referimos al apartado segundo del artículo 17 del MCOCDE,⁴ que fue introducido en el año 1977 con el objeto de evitar la utilización de sociedades interpuestas por parte de artistas y deportistas, pero que, sin embargo en la actualidad, se aplica de manera indistinta ante situaciones típicamente fraudulentas o abusivas y ante situaciones que no tienen una finalidad elusiva y que simplemente obedecen a la configuración normal de este tipo de actividades artísticas o deportivas, que en muchas ocasiones implica que terceras personas obtengan rentas derivada de la actuación de aquéllos (piénsese, por ejemplo, en el premio que obtiene un club deportivo por ganar una competición celebrada en otro estado).

Por su parte, en el plano interno, hablamos del artículo 13.1.b).3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que califica como renta obtenida en el estado español, y en consecuencia sujeta a tributación, aquella que deriva de la actuación personal en nuestro territorio de artistas y de-

3 Sobre la presión que ejerce la jurisprudencia del TJUE en la regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la inestabilidad que ello general, puede consultarse CUBERO TRUYO (2013).

4 Para estudiar la evolución histórica del Artículo 17, así como la interpretación que se le ha venido dando por parte de nuestros tribunales, véase CAÑERO VERA (2011).

portistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

Estas cláusulas anti-abuso específicas de ámbito internacional, en las que se presume la conducta o el ánimo fraudulento del contribuyente a partir de una serie de indicios objetivos, también han sido objeto de análisis en diversas sentencias del TJUE, al suponer una amenaza para las libertades fundamentales.

Así pues, en la segunda parte del trabajo, repasaremos la jurisprudencia del TJUE en este punto para analizar la compatibilidad de las dos cláusulas señaladas, convencional y nacional, con los criterios que ha establecido el Tribunal para apreciar el carácter discriminatorio o restrictivo de las mismas.

Aunque son ya varias las décadas que venimos asistiendo a la génesis de un escenario tan globalizado como el actual, en el que cada vez existen menos barreras al movimiento de los factores de producción en todo el mundo, no ha sido hasta estos últimos años que hemos podido comprobar cómo dicho fenómeno de internacionalización económico-financiera también ha calado definitivamente en el ámbito artístico y deportivo. Cada vez son más los países con economías emergentes que se interesan por la cultura europea y que muestran cierta tendencia a «occidentalizarse», lo cual pasa, necesariamente, por intentar captar la atención de sectores importantes de nuestra cultura, como son el artístico y el deportivo.⁵ Frente a esta «amenaza» exterior, el prodigado mercado común europeo se ha de mostrar más fuerte que nunca, y para ello es preciso contar con un sistema fiscal, sino único, lo más armonizado posible, de forma que se eviten distorsiones y discriminaciones que puedan afectar decisivamente a las libertades de circulación. Como hemos visto, y ahora desarrollaremos, el papel del TJUE ha resultado, e intuimos que seguirá resultando, fundamental en ese proceso de armonización fiscal de la Unión.

5 Volviendo sobre el fútbol, deporte con mayor influencia económica y social en Europa, asistimos en los últimos tiempos a una «fuga de talentos» hacia ligas de países principalmente orientales que ofrecen ingentes cantidades de dinero a los clubes europeos por el traspaso de sus derechos federativos.

2. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA TRIBUTARIA QUE HAN DECLARADO VULNERADAS LAS LIBERTADES DE CIRCULACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS, Y SU RECEPCIÓN POR NUESTRA LEGISLACIÓN INTERNA

La legislación europea permite a los Estados miembros una gran libertad a la hora de establecer sus sistemas de imposición directa, de manera que puedan adaptarlos a sus políticas y objetivos nacionales. Sin embargo, esta libertad puede generar un tratamiento fiscal incoherente al aplicarse en un contexto transfronterizo; un contribuyente que genera rentas transfronterizas, algo relativamente frecuente cuando hablamos de artistas y deportistas profesionales, puede ser víctima de la doble imposición, sufrir un trato discriminatorio respecto a los residentes de otro Estado o tener que incurrir en gastos o cargas suplementarias para ajustarse a la normativa de varios Estados.

Artistas y deportistas conforman un colectivo singular, también a nivel fiscal (hasta el punto de que la tributación internacional de sus rentas ha recibido un tratamiento excepcional en el MCOCDE), que, cada vez con mayor frecuencia, se ve ante la necesidad de trasladarse de un país a otro a realizar sus actividades profesionales. Se trata de sujetos que, en muchas ocasiones, no van a tener una residencia fija, en el sentido de regular o continuada a lo largo del año, en un concreto Estado.

Así pues, cuando nos referimos a este colectivo nos vamos a encontrar frecuentemente con sujetos no residentes que desarrollan su actividad en otros Estados miembros valiéndose de la libre circulación de trabajadores (cuando se trata de trabajadores por cuenta ajena) o la libre prestación de servicios (si hablamos de profesionales independientes).

En este contexto, la legislación tributaria de los diferentes Estados miembros y el tratamiento dispar que dispensa a residentes y no residentes puede encerrar una discriminación encubierta por razón de nacionalidad en la medida en que la mayoría de los residentes de un país son nacionales del mismo y la mayoría de los no residentes extranjeros.⁶

6 Fue la famosa sentencia de 14 de febrero de 1995, asunto Schumacker (C-279/93), - que, por cierto, nada tiene que ver con el célebre piloto - la que consagró dicha doctrina (apartados 27 a 29):

Esto no quiere decir que en un determinado Estado no pueda existir un régimen fiscal diferente para residentes y no residentes, ya que de hecho la residencia es el elemento de conexión fundamental en el que se basa actualmente el Derecho Internacional Fiscal para repartir la competencia fiscal entre Estados, ni que cualquier diferencia de trato deba considerarse discriminatoria, pues la regla general es que ambos sujetos, residentes y no residentes, no están en situaciones comparables.⁷

Ahora bien, hay situaciones en las que residentes y no residentes sí se encuentran en situaciones comparables (por ejemplo, cuando el no residente obtiene la mayor parte de su renta en el otro Estado) y en las que, por tanto, la diferencia de trato resulta injustificada y discriminatoria.⁸ Es ese juicio de comparabilidad el que debe realizar el TJUE para determinar cuándo una determinada norma tributaria resulta contraria al Derecho de la Unión por dispensar un trato discriminatorio a los residentes de otro Estado miembro y obstaculizar la libre circulación de trabajadores o libre prestación de servicios.

En los siguientes apartados comentaremos varias sentencias en las que el TJUE, enjuiciando la situación fiscal de varios artistas/deportistas⁹ que obtuvieron rentas en otros Estados, llegó a la conclusión de que la normativa interna de dichos Estados resultaba discriminatoria. Del mismo modo, veremos el reflejo que dichas sentencias han tenido en nuestro ordenamiento, principalmente en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

«Es cierto que la normativa controvertida en el procedimiento principal se aplica independientemente de la nacionalidad del sujeto pasivo de que se trate. Sin embargo, una normativa nacional de este tipo, que establece una distinción basada en el criterio de la residencia en el sentido de que niega a los no residentes determinadas ventajas fiscales que, por el contrario, se conceden a los residentes en el territorio nacional, implica el riesgo de producir efectos principalmente en perjuicio de los nacionales de otros Estados miembros. En efecto, los no residentes son con mayor frecuencia no nacionales. En estas circunstancias, las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad».

7 Para ver cómo ha ido evolucionando el alcance del análisis de «comparabilidad» en la jurisprudencia del TJUE, CUBERO TRUYO (2015).

8 FALCÓN Y TELLA Y PULIDO GERRA (2013), pp. 176-181.

9 Huelga decir que, aunque se trate de sentencias cuyos antecedentes fácticos tenían como protagonista a un artista/deportista, el alcance de su fallo no se circunscribe exclusivamente a tal colectivo, sino que se han visto favorecidas por el mismo la generalidad de sujetos residentes de otros Estados miembros, en tanto que se trataba de normas fiscales aplicables a los sujetos pasivos en general.

2.1. Caso Gerritse: STJUE 12 de Junio de 2013 (Asunto C-234/01)

Supuesto de hecho:

Arnoud Gerritse es un músico holandés, residente en los Países Bajos, que en 1996 recibió una retribución por actuar en una radio en Berlín. Dicha renta fue gravada, en su importe bruto, por el impuesto sobre la renta de no residentes alemán mediante una retención en la fuente al tipo fijo del 25%.

El Sr. Gerritse presentó declaración como si de un residente se tratase, para que le resultara de aplicación el régimen de obligación personal (por el cual no tendría que haber tributado al no superar el mínimo exento y, en cualquier caso, lo habría hecho por el beneficio neto, una vez deducidos los gastos asociados a la actividad), lo que fue denegado por la agencia tributaria alemana. Ante tal negativa el Sr. Gerritse interpuso recurso alegando un supuesto de discriminación contraria al Tratado de la UE.

El TJUE entró a conocer dos cuestiones, la compatibilidad de la normativa alemana con el principio de no discriminación y de libertad de prestación de servicios en la UE, en concreto por lo que se refiere:

- la imposición a un tipo único del 25% para no residentes mediante imposición definitiva, retenida en la fuente, cuando los residentes tributan por escala progresiva con mínimo exento,
- la imposibilidad de deducir gastos en los supuestos de tributación por obligación real, mientras que si es posible en caso de tributación por obligación personal.

Consideraciones del TJUE:

En relación con la existencia de un mínimo exento solo aplicable a los residentes, el Tribunal, siguiendo las alegaciones del Gobierno de Finlandia personado y la Comisión, considera que persigue una finalidad social: garantizar al contribuyente un mínimo vital exento de todo gravamen sobre la renta, por lo que es razonable reservar esta ventaja únicamente a las personas que obtengan la parte esencial de sus rentas en el Estado de imposición, es decir, casi siempre, a los residentes.

Pero dado que los Países Bajos incluirán todas las rentas mundiales del Sr. Gerritse, tomarán en cuenta el mínimo exento y concederán un crédito fiscal por el impuesto satisfecho en Alemania, el Tribunal concluye (apartado 53) que en relación con la 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 de la Unión.

Esta línea argumental, en cierto modo apuntada en el asunto Asscher (C-107/94), lleva al Tribunal a concluir que un esquema de tipo fijo aplicable a no residentes y tarifa progresiva (con mínimo exento) aplicable a residentes no se opone al Tratado en la medida en que ese tipo fijo no sea superior al que resultaría de aplicar la escala progresiva a la suma de los rendimientos netos y el mínimo exento (lo cual no ocurría en el supuesto del Sr. Gerritse, puesto que, de haberle aplicado la escala de gravamen progresiva, hubiera resultado un tipo impositivo del 26,5%, superior al que realmente se aplicó).

Respecto a la posibilidad de deducir gastos, el Tribunal de Justicia entiende que los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable (eso sí siempre que estemos ante gastos «relacionados directamente con la actividad que generó los rendimientos imponible en Alemania», apartado 27). En tales circunstancias, una normativa nacional que impide a los no residentes la deducción de los gastos, y que sí lo permite en cambio a los residentes, puede perjudicar a los nacionales de otros Estados miembros y, por tanto, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad no justificada e incompatible con el Derecho de la Unión Europea (apartados 28 y 29).

Consecuencias en la legislación española:

En cuanto a la aplicación de los tipos de gravamen y la prohibición de que los no residentes salgan perjudicados, nuestra legislación ha reaccionado situando el tipo fijo del IRNR aplicable a los residentes en otros Estados miembros a la misma altura que el tipo inferior de la escala progresiva aplicable a los

residentes en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (a excepción de la tributación de las pensiones privadas, que siguen gravándose a una escala progresiva), de manera que ningún residente en otro Estado miembro pueda tributar a un tipo superior de lo que le correspondería si fuera residente en España.

Como ha venido advirtiendo el profesor CUBERO TRUYO,¹⁰ esta reacción comenzó con la Ley 35/2006, a través de la cual ya quedaron igualados en el 24% el tipo general del IRNR y el tipo aplicable para el tramo inferior de la escala progresiva del IRPF. Pero la reciente Ley 26/2014 ha ido un paso más allá y ha creado dos «categorías» diferentes de contribuyentes por el IRNR en lo que al tipo de gravamen se refiere. Así, mientras que los residentes en países que no forman parte de la Unión Europea siguen tributando al 24%, los residentes en Estados miembros ahora pasan a tributar al 19% (20% durante el ejercicio 2015), tipo que coincide con el del tramo inferior de la escala progresiva aplicable en el IRPF.¹¹

En el caso de la deducción de gastos, la reacción vino de la mano de la Ley 2/2010, que añadía un apartado 6 al artículo 24¹² de la Ley del IRNR para permitir que los contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea puedan deducir de la base imponible aquellos gastos deducibles que nuestra legislación reconoce a los residentes¹³ siempre que estén «relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España».

Si bien la reacción de nuestro legislador ha limitado en buena medida el riesgo de discriminación hacia los residentes de otros Estados miembros, tal limitación no ha sido absoluta, pues aún se aprecian varios defectos que

10 CUBERO TRUYO (2015), pp. 295-298.

11 Nos referimos al tipo que resulta de multiplicar por dos el 9,5% que se aplica como tipo inferior en la escala de gravamen estatal, siendo conscientes de que el tipo real depende de la escala aprobada por cada Comunidad Autónoma.

12 Repárese en que el artículo 24 se refiere, con carácter general, a la base imponible de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, esto es, con independencia de la calificación de la renta en cuestión, por lo que, como ya hemos apuntado, de la Sentencia Gerritse (entre otras) han resultado beneficiados todos los contribuyentes residentes en otros Estados miembros, no solo los artistas y deportistas.

13 La Ley 26/2004 ha venido a puntualizar que los gastos que pueden deducir los no residentes en estos casos serán para las personas físicas los previstos en la Ley del IRPF y para las personas jurídicas los que se recogen en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

podieran dar lugar a un trato desfavorable en comparación con los sujetos residentes. Nos referimos, entre otras, a la imposibilidad de beneficiarse de las reducciones previstas en la Ley del IRPF, a la necesidad de presentar una declaración posterior para poder deducir los gastos o a la dificultad de aplicar ciertas deducciones que, computadas anualmente en la normativa del IRPF, no casan bien con el devengo instantáneo del IRNR.¹⁴

2.2. Caso Scorpio: STJUE 3 de octubre de 2006 (Asunto C-290/04)

Supuesto de hecho:

FKP Scorpio es una sociedad con domicilio en Alemania dedicada a la organización de conciertos y que en el año 1993 contrató a una persona física residente en los Países Bajos para que pusiera un grupo de música a su disposición.

En virtud de la normativa Alemana, la entidad Scorpio, en el momento de abonar la retribución a la persona física contratada, debía retener e ingresar un tipo fijo del 15% sobre el importe bruto, en concepto de impuesto sobre la renta de las personas que no tienen su residencia en territorio alemán ni son nacionales alemanes. Y ello con independencia de que, en virtud del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Alemania y los Países Bajos, la renta abonada a la persona jurídica contratada estuviera exenta de tributación en Alemania (para ello hubiera necesitado un certificado de exención emitido por la Dirección General Tributaria alemana).

Como Scorpio no ingresó la correspondiente retención, la administración tributaria alemana le imputó la responsabilidad y le exigió mediante liquidación el 15% de la renta bruta abonada.

La sociedad Scorpio recurrió la liquidación girada, recurso que fue desestimado tanto por la administración tributaria como por la justicia en primera instancia. Scorpio interpuso recurso de casación alegando que la normativa

14 CUBERO TRUYO (2015), pp. 318-321.

alemana aplicada era contraria a los artículos 59 y 60 del Tratado CE en la medida que no permite deducir los gastos profesionales del importe que es objeto de retención (invocando la Sentencia Gerritse) e impide al retenedor aplicar la exención tributaria de la que se beneficia el acreedor de la retribución.

Ante las cuestiones prejudiciales planteadas, el TJUE, al igual que ocurriera en el asunto Gerritse, entró a conocer la compatibilidad de la normativa alemana con el principio de no discriminación y la libertad de prestación de servicios en la UE, en concreto por lo que se refiere a las siguientes cuestiones:

- Si es compatible con el Derecho de la Unión que al deudor alemán de un acreedor establecido en otro Estado miembro pueda imputársele la responsabilidad por no haber practicado la retención en la fuente, mientras que tal responsabilidad no es imputable cuando el acreedor es nacional alemán, al no exigirse en tal caso retención.

- Si es contrario a la libertad de prestación de servicios la normativa que impide la deducción de gastos a efectos de calcular el importe objeto de retención por la retribución abonada a un residente en otro Estado miembro, cuando sí se permite tal deducción a los residentes.

- En relación con lo anterior, si es suficiente, para no infringir el derecho comunitario, con que la deducción se lleve a cabo posteriormente en un procedimiento de devolución en el que se declaren los gastos soportados.

- Si es compatible con la libre prestación de servicios la imposibilidad de invocar la exención tributaria de la que se beneficia en Alemania el acreedor establecido en los Países Bajos por parte del pagador y retenedor, mientras que los rendimientos exentos de los nacionales alemanes no generan obligación de retener y, por tanto, no provocan la imputación de responsabilidades en el pagador.

Consideraciones del TJUE:

En cuanto a la obligación de retener cuando el acreedor es residente de otro Estado miembro, si bien el Tribunal comienza afirmando que se trata de una medida que puede obstaculizar la libre prestación de servicios, disuadiendo a las sociedades como Scorpio de recurrir a prestadores de servicios

residentes en otros Estados miembros, finalmente concluye que dicha medida está justificada «por la necesidad de garantizar la eficaz recaudación del impuesto sobre la renta» y constituye un medio legítimo, adecuado y proporcionado de evitar que se eluda la tributación tanto en el Estado de residencia como en el de la fuente. Lo mismo se aplica a la posible responsabilidad del retenedor, en cuanto que forma parte del mecanismo de recaudación del impuesto (apartados 28 a 39).

Por lo que respecta a la posible deducción de los gastos directamente relacionados con la actividad desarrollada en el estado de la fuente, el TJUE remitiéndose a su sentencia *Gerritse* vuelve a declarar contraria a la libre prestación de servicios aquella normativa que obligue a los residentes de otros Estados miembros a tributar por la renta bruta. Pero en este caso, el Tribunal va un paso más allá y declara igualmente contraria al Derecho de la Unión la norma que impide a los residentes de otros Estados miembros deducir los gastos relacionados directamente con la actividad en la fase de retención del impuesto (por ejemplo, informando al deudor de su retribución del importe de tales gastos), obligándoles a presentar una declaración a posteriori para deducir dichos gastos y solicitar la devolución de la cuota abonada en exceso.

El Tribunal considera que «iniciar tal procedimiento conlleva cargas administrativas y económicas adicionales, y que recae inevitablemente en el prestador de los servicios», lo cual supone un obstáculo prohibido a la libre prestación de servicios (apartados 41 a 52).

En relación con la necesidad de contar con un certificado emitido por la autoridades fiscales de Alemania para poder invocar la exención de las retribuciones por parte del pagador y así evitar la obligación de practicar retención, así como exonerar su responsabilidad, el Tribunal considera que, si bien puede suponer un obstáculo a la libre prestación de servicios, se encuentra plenamente justificado en la medida en que garantiza el buen funcionamiento del procedimiento de tributación en la fuente, toda vez que es la única manera de que el deudor tenga la certeza de que el prestador de servicios cumple los requisitos que le permiten gozar de la exención (apartados 53 a 61).

Por último, el TJUE aclara que el Derecho de los Tratados no extiende el beneficio de las disposiciones que regulan la libre prestación de servi-

cios a los prestadores nacionales de un Estado tercero, aun cuando estén establecidos dentro de la Comunidad y se trate de una prestación intracomunitaria.

Consecuencias en la legislación española:

Ya hemos visto, al analizar las secuelas de la sentencia Gerritse, que la reacción de nuestro legislador, en cuanto a la posible deducción de gastos, vino de la mano de la Ley 2/2010, añadiendo el apartado 6 al artículo 24 de la Ley del IRNR. A buen seguro que la Sentencia Scorpio, del año 2006, también coadyuvó a una reacción que tardaría aún cuatro años en llegar.

Pero como ya apuntábamos, se trata de una reacción deficitaria, precisamente porque, entre otros vicios, no tuvo en cuenta las consideraciones del TJUE en la sentencia Scorpio en lo que al momento de deducción de los gastos se refiere. Entiende el Tribunal que una norma que no permita deducir los gastos que estén directamente vinculados con la actividad en el momento en el que el pagador practica la correspondiente retención en la fuente, obligando al contribuyente no residente a iniciar un procedimiento posterior para declarar los gastos y solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso, es contraria al Derecho de la Unión por suponer un obstáculo prohibido a la libre prestación de servicios.

Pues bien, justo ese es el esquema de nuestra normativa vigente en materia de tributación de no residentes. La Ley del IRNR obliga al pagador¹⁵ a practicar una retención sobre el importe bruto de la retribución satisfecha al sujeto no residente¹⁶ y a declararla a través del Modelo 216. Por su parte, el contribuyente residente en otro Estado miembro que quiera deducir gastos en

15 Siempre que estemos ante un sujeto obligado a practicar retención de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la LIRNR.

16 El artículo 31, en su apartado segundo, de la Ley del IRNR, prohíbe expresamente la deducción de gastos a la hora de calcular el importe a retener en los siguientes términos:
«Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44».

virtud del artículo 24.6 de la LIRNR, se verá en la necesidad de presentar el Modelo 210 para solicitar la correspondiente devolución del importe ingresado a cuenta en exceso por parte del retenedor.¹⁷

Como acertadamente señalaba el TJUE en el apartado 47 de la sentencia Scorpio «iniciar tal procedimiento conlleva cargas administrativas y económicas adicionales, y que recae inevitablemente en el prestador de los servicios». Estas cargas serán especialmente gravosas cuando nos referimos a artistas y deportistas que, actuando por cuenta propia, han de desplazarse por numerosos países a lo largo del año en el ejercicio de su profesión. Tales sujetos¹⁸ tendrán que, o bien contratar asesoramiento específico en cada Estado en el que presten sus servicios, o bien dedicar un tiempo y un esfuerzo nada desdeñable para, en un idioma que generalmente no será el propio, entender la legislación fiscal de cada país, rellenar y presentar el modelo de declaración y solicitar la devolución correspondiente. Obviamente se trata de una circunstancia que muchos profesionales no estarán dispuestos a asumir y, por lo tanto, se verán desincentivados a buscar oportunidades de trabajo en otros Estados miembros de la Unión Europea en el ejercicio de la libre prestación de servicios.

Por el contrario, sí que resulta plenamente compatible con el Derecho de la Unión, a la luz de la sentencia Scorpio (apartados 53 a 61), la obligación de presentar un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales¹⁹ o de acreditar la procedencia de exención en virtud de un Convenio para evitar la Doble Imposición,²⁰ en la medida en que «está justificado para garantizar el buen funcionamiento del procedimiento de tributación en la fuente».

17 Artículo 16.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes: «Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota. A tal efecto, se practicará la autoliquidación del Impuesto en el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda».

18 No nos referimos a las grandes figuras del mundo del espectáculo y el deporte que, por el volumen de ingresos que generan, se pueden permitir contar con asesoramiento específico en esta materia, sino a aquellos otros que, siendo amateurs o semi-profesionales, se desplazan a otros Estados en busca de oportunidades profesionales que le reporten ciertos ingresos.

19 Artículo 7.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

20 Artículo 10.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

3.2. Caso CELG: STJUE 15 de Febrero de 2007 (Asunto C-345/04)

Supuesto de hecho:

Centro Equestre da Lezíria Grande (CELG) es una sociedad con domicilio en Portugal que, durante el año 1996, organizó una gira de espectáculos ecuestres en catorce ciudades de distintos Estados de la Unión Europea, once de ellas situadas en Alemania.

En Alemania, como sujeto pasivo por obligación real, le fue retenido el importe correspondiente a cuenta del impuesto de sociedades sobre su retribución bruta, declarando posteriormente los gastos que consideraba deducibles y solicitando la devolución del impuesto abonado en exceso.

En concreto, presentó un listado certificado de gastos de toda la gira que incluía: desplazamientos, alojamientos, manutención, comunicación, gastos corrientes, publicidad, personal, equipamiento, transporte, asesoría, amortización de los caballos, contabilidad y cánones por licencias. Del total de los costes, imputó una 11/14 parte a los ingresos obtenidos en Alemania.

La agencia tributaria alemana denegó la deducción porque entendía que no existía relación económica directa entre determinados gastos y los ingresos obtenidos en Alemania y porque, al no superar los gastos deducibles el 50% de los ingresos, de conformidad con la normativa alemana, no correspondía deducción alguna.²¹

CELG presentó reclamación ante las autoridades tributarias alemanas y posteriormente recurso ante la jurisdicción ordinaria que fueron desestimados por los mismos motivos esgrimidos por la agencia tributaria alemana. Formuló entonces recurso de casación que dio lugar al planteamiento de la siguiente cuestión prejudicial:

21 El precepto en cuestión, vigente en aquel momento, disponía que:

«Un sujeto pasivo por obligación real, cuyos ingresos estén sometidos a la retención en la fuente con arreglo al artículo 50 a, apartado 4, números 1 o 2, [puede] solicitar la devolución total o parcial del impuesto retenido y percibido. La devolución está supeditada a la condición de que los gastos de explotación o gastos profesionales que tengan un vínculo económico directo con estos rendimientos superen el 50 % de estos rendimientos».

- Si es compatible con la libre prestación de servicios una normativa que exige a los no residentes de un Estado miembro, para poder deducir los gastos de su actividad, que exista un vínculo económico directo con los rendimientos obtenidos en el estado de la fuente y que sean superiores a la mitad de los citados rendimientos.

Consideraciones del TJUE:

Sobre la existencia de un vínculo económico directo entre los gastos profesionales y los rendimientos, el TJUE comienza recordando que, conforme al principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y aceptado por el Derecho comunitario, es perfectamente válido un sistema fiscal conforme al cual «para calcular la base imponible del impuesto de los sujetos pasivos no residentes de un Estado miembro determinado, únicamente se tienen en cuenta los beneficios y las pérdidas que procedan de su actividad en dicho Estado» (apartado 22).

Citando nuevamente su sentencia Gerritse, el Tribunal vuelve a declarar que un estado que permita a sus residentes deducir los gastos directamente relacionados con la actividad ejercida, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes. Obviamente, lo que sí podrá hacer, aclara el Tribunal, es ir un paso más allá permitiendo también la deducción de aquellos gastos que no guarden una relación directa con los ingresos obtenidos.

La clave está, por tanto, en determinar qué ha de entenderse por gastos relacionados directamente con los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente. Según el Tribunal, serán aquellos gastos

que presenten un vínculo económico directo con la prestación que dio lugar a la imposición en este Estado y que, por tanto, son indisolubles de ésta, como los gastos de viaje y de alojamiento. En este contexto, el lugar y el momento en que se incurrió en tales gastos carecen de relevancia (apartado 25).

En este sentido, señala el Tribunal que será el órgano jurisdiccional (y previamente las autoridades tributarias) el que deba comprobar si los gastos declarados por el contribuyente están directamente relacionados con las prestaciones realizadas en Alemania.

Concluye el TJUE que una norma que supedita la deducción de los gastos en el país de la fuente a que estos tengan una relación económica directa con los ingresos obtenidos en dicho país no supone un obstáculo para la libre prestación de servicios, «siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisociables de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos» (apartado 27).

En cuanto a la necesidad de que el importe de los gastos, para que puedan ser objeto de deducción, supere la mitad de los ingresos, el Tribunal entiende que se trata de una medida que restringe la libre prestación de servicios, en tanto que se trata de un requisito no exigido para los residentes y no está justificada su imposición a los sujetos con residencia en otro Estado miembro, desestimando la alegación del Gobierno alemán, según la cual tal norma está destinada a evitar el doble cómputo de los gastos en el estado de residencia y en el estado de la fuente.²²

Consecuencias en la legislación española:

En relación con la posibilidad que tienen los residentes de otros Estados miembros de deducir los gastos soportados en nuestra Ley del IRNR, valga lo apuntado en el epígrafe anterior al referirnos a la sentencia Scorpio, si bien con un matiz no exento de importancia.

El apartado 6 del artículo 24 de la LIRNR, incorporado por la Ley 2/2010, permite la deducción de gastos «siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España».

A primera vista pudiera parecer que la legislación española se ha limitado a incorporar la doctrina del TJUE de las sentencias Gerritse y CELG, sin embargo, un análisis más detenido de la norma nos lleva a pensar que nuestro

²² El Tribunal entiende que no existe riesgo de que se produzca la doble imputación de gastos alegada por Alemania en la medida en que el mecanismo para evitar la doble imposición que establece el Convenio entre Alemania y Portugal (método de imputación) permite al estado de la residencia comprobar los gastos profesionales que ya han sido computados al calcular el impuesto pagado en el estado de la fuente y, por otro lado, porque existían mecanismos de cooperaciones entre los Estados que, del mismo modo, permitían conocer los gastos declarados en el otro país.

legislador, siendo consciente de que estamos ante una cuestión que en definitiva va a depender del criterio de la Administración Tributaria y, en su caso, de los órganos jurisdiccionales, ha querido «rizar el rizo» exigiendo al contribuyente la acreditación de tres requisitos cumulativos²³ para la deducción de los gastos:²⁴

- Relación directa con los rendimientos obtenidos en España.
- Vínculo económico directo con la actividad realizada en España.
- Vínculo económico indisociable con la actividad realizada en España.

En este sentido, creemos que lo correcto, de conformidad con la Sentencia CELG, hubiera sido utilizar la conjunción disyuntiva «o», exigiendo los requisitos de manera alternativa, puesto que el Tribunal ha declarado que los gastos indisociables de la actividad siempre deben ser considerados como gastos directamente relacionados con los rendimientos obtenidos, de manera que cumplir el primer requisito (que sea indisociable) implica necesariamente que se cumpla el segundo (que haya relación directa).

Pero más allá de esta cuestión, que podría considerarse de pura terminología, también resulta bastante significativo que nuestro legislador no haya incorporado al precepto el elemento más novedoso que se extrae de la sentencia CELG y es que los gastos se podrán deducir (siempre y cuando sean indisociables) con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos.

En definitiva, se trata de una cuestión de prueba que habrá que hacer valer ante la administración tributaria y los órganos jurisdiccionales, pero lo cierto es que los primeros siempre han mostrado una «casi natural» preponderancia a aplicar rigurosamente las normas tributarias internas, que obligaría al contribuyente a acudir a los segundos para alegar la jurisprudencia del TJUE como fuente del derecho jerárquicamente superior al derecho positivo interno.

23 Nótese que la redacción literal del precepto utiliza las conjunciones copulativas «y» y «e» que indican adición o suma.

24 A los que habrá que añadir los requisitos propios que, para cada gasto deducible, exigen tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el caso.

3. CLÁUSULAS ANTI-ABUSO ESPECÍFICAS, REFERENTES A LA TRIBUTACIÓN DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS, Y SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN

Las singularidades que presentan las actividades de artistas y deportistas a todos los niveles han provocado que también las normas tributarias (tanto las normas internas de los diferentes Estados miembros,²⁵ como normas de carácter convencional) le dediquen, con más o menos énfasis, un tratamiento específico.

En nuestra legislación interna es cierto que la tributación de sus rentas no cuenta con un régimen especial y diferenciado del régimen que establece la LIRPF para la generalidad de contribuyentes, si bien sí que encontramos varios preceptos que van dirigidos concretamente a este colectivo.²⁶

Entre tales preceptos nos interesa destacar el artículo 13.1.b) de la LIRNR que, en su epígrafe tercero, considera renta obtenida en territorio español (y sujeta por tanto al IRNR en virtud del artículo 12) las que

deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

Dicha norma, que se ocupa de definir el punto de conexión de las actividades artísticas y deportivas con nuestro territorio, también contiene una evidente cláusula anti-abuso, en la medida en que considera incluidas entre las rentas del artista o deportistas aquellas que sean percibidas por otra persona o entidad, tratando de evitar así que, mediante la interposición de una sociedad, se eluda la tributación en el IRNR de las rentas generadas por una actuación en nuestro territorio.

Ahora bien, el citado precepto será aplicable siempre y cuando España tenga potestad para someter a tributación la renta en cuestión, lo cual ocurrirá en dos situaciones: en ausencia de Convenio para evitar la Doble Imposición,

25 Para conocer el régimen aplicable en la normativa interna de diversos Estados, PLAZA ROMERO (2010).

26 Podemos citar, entre otras, las exenciones aplicables a deportistas de alto nivel, las deducciones por aportación a mutualidad de deportistas, su reciente exclusión del régimen especial de impatriados o el régimen fiscal de los derechos de imagen.

esto es, cuando el artista o deportista sea residente en un Estado con el que España no tenga suscrito CDI, o bien cuando el correspondiente CDI que resulte de aplicación permita la tributación de la renta en el Estado de la fuente, es decir, el Estado donde tiene lugar la actuación artística o deportiva.

Nos encontraremos en este segundo supuesto cuando el artista o deportista sea residente en un Estado con el que España tiene suscrito un CDI que sigue el Modelo de Convenio aprobado por la OCDE, puesto que, como ya apuntábamos, el artículo 17 del citado modelo autoriza la tributación sin límites en el estado de la fuente.

El apartado segundo del artículo 17 MC OCDE, al igual que nuestra norma doméstica, autoriza la tributación en la fuente incluso cuando la renta es atribuida a una tercera persona, física o jurídica, distinta del artista o deportista. Nos encontramos, por tanto, ante otra cláusula anti-abuso, en este caso de carácter convencional, que trata de evitar el fraude fiscal y el uso abusivo de los convenios a través de la interposición de personas.

Así pues, dependiendo del Estado donde resida el contribuyente por el IRNR y de los términos del CDI que tenga suscrito con España (si lo tiene), serán de aplicación la cláusula anti-abuso convencional y/o la interna, puesto que ambas cláusulas están fuertemente interrelacionadas, sobre todo a partir de los Comentarios²⁷ del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio que admiten que se aplique la cláusula anti-abuso de la legislación interna de cada Estado incluso en ausencia de la cláusula anti-abuso convencional.

3.1. Las cláusulas anti-abuso específicas y la jurisprudencia del TJUE

Las rentas obtenidas por artistas o deportistas han estado tradicionalmente muy vinculadas a la elusión fiscal y los usos abusivos, ya sea por la interposición de entidades en la percepción de las retribuciones, o bien por la

²⁷ La última versión de estos comentarios, en lo que se refiere al Artículo 17 del MC OCDE, ha sido publicada con fecha 26 de Junio de 2014.

dispersión y calificación artificial de los diversos componentes de las rentas derivadas de la actuación artística o deportiva (especialmente en lo que afecta a la cesión de los derechos de imagen). En todos estos casos con la finalidad última de eludir el impacto de la tributación en el Estado de la fuente, a través de la no aplicación del artículo 17 MCOEDE.

Frente a este fenómeno, los Estados reaccionan estableciendo una serie de mecanismos de defensa entre los que cabe destacar las cláusulas antiabuso, que permiten a las autoridades tributarias recalificar una determinada actividad cuando se detecta un ánimo elusivo. En última instancia, estas medidas constituyen un límite al derecho del contribuyente a configurar y planificar sus operaciones y negocios en la forma que tenga más conveniente y reducir de este modo en todo lo posible su carga fiscal.

En primer lugar, se establecen cláusulas anti-abuso generales, en las que el supuesto de hecho se configura de una manera amplia, como un concepto jurídico indeterminado que consiste en la propia noción de abuso. El problema está, por un lado, en que tales cláusulas encierran inevitablemente un considerable grado de indeterminación, ocasionando una cierta inseguridad jurídica, y por otro, en que su aplicación requiere una actividad probatoria administrativa especialmente intensa y en muchas ocasiones problemática.

Precisamente para evitar tales problemas surgieron las cláusulas antiabuso específicas (CAE) que pueden definirse, siguiendo las palabras del profesor SANZ GÓMEZ,²⁸ como

una *lex specialis* respecto del régimen tributario aplicable con carácter general a una situación, donde el cumplimiento de un presupuesto de hecho adicional (configurado a través de uno o varios criterios) determina la aplicación de una consecuencia jurídica diferente, bien sea la denegación de un beneficio fiscal o la aplicación de un régimen más gravoso.²⁹

28 SANZ GÓMEZ (2010), p. 16.

29 En nuestro caso, el régimen general aplicable sería la no tributación en la fuente de las rentas abonadas a una determinada persona física o jurídica (puesto que el artículo 7 del MCOEDE, relativo a los beneficios empresariales, admite la tributación en exclusiva en el Estado de residencia cuando las rentas son obtenidas sin mediación de establecimiento permanente), sin embargo la presencia de un presupuesto de hecho adicional, a saber, que la renta percibida derive de la actuación personal de un artista o deportista en un determinado Estado, determina una consecuencia jurídica diferente: que tal renta pueda someterse a imposición en este último Estado.

Ahora bien, en la medida en que se trata de cláusulas que persiguen la aplicación de un régimen más gravoso para el contribuyente, generalmente en el ámbito internacional, son susceptibles de generar una discriminación entre residentes y no residentes o una restricción a alguna de las libertades de circulación.³⁰ El Derecho de la Unión trata de conciliar la necesidad de evitar programaciones elusivas de la tributación con la exigencia de seguridad jurídica, en este caso, desde el prisma de las libertades comunitarias.

La doctrina del TJUE en materia de normas anti-abuso ha venido a establecer que las CAE con incidencia internacional, en tanto que hacen menos atractivo el ejercicio de una libertad fundamental, serán declaradas contrarias al Derecho de la Unión salvo que cumplan una serie de requisitos. La comprobación de tales requisitos en la jurisprudencia del Tribunal consiste básicamente en un cuestionario de tres fases, que se ha venido denominando «test de comparabilidad» de situaciones análogas (en inglés se conoce como «rule of reason»):

- Primera: constatar la existencia de un uso impropio de las libertades del Tratado, en la medida en que habrá que comprobar si existe protección del Tratado y si, existiendo tal protección, el efecto que provoca la cláusula es discriminatorio o restrictivo.

- Segunda: comprobar si el quebrantamiento de la libertad vulnerada está justificado por un objetivo legítimo compatible, esto es, si existe un motivo justificativo de interés general.³¹

- Tercera: ponderar que la aplicación de la norma sea la adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue (test de idoneidad) y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (test de proporcionalidad).

Por su parte, la Comisión,³² a raíz de la jurisprudencia del TJUE, también se ha pronunciado sobre esta cuestión, considerando que el interés público por

30 Puede ahondarse en la delimitación de los conceptos discriminación y restricción en SANZ GÓMEZ (2010), pp. 21-26.

31 Según MARTÍN JIMÉNEZ, (2007), p. 7, el TJUE habría reconocido cinco motivos de interés general que defienden el interés fiscal de los Estados: la garantía de la coherencia del ordenamiento tributario, el principio de territorialidad, la necesidad de fijar criterios racionales de distribución del poder tributario, la necesidad de preservar los controles fiscales y la necesidad de prevenir el abuso o fraude fiscal.

32 COM (2007) 785 final, de 10 de diciembre de 2007, sobre la aplicación de medidas contra las prácticas

combatir prácticas tributarias abusivas debe conjugarse con la necesidad de evitar una restricción desmesurada de la actividad transfronteriza dentro de la Unión.

La Comisión nos recuerda que, en la jurisprudencia dictada en materia de imposición directa, el TJUE mantiene que la necesidad de impedir las prácticas abusivas o la evasión fiscal puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción de las libertades fundamentales. No obstante, el concepto de evasión fiscal se limita a «los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal nacional». Por tanto, para que sean lícitas, las cláusulas antiabuso nacionales deben ser proporcionadas y aplicarse exclusivamente con el fin de evitar «montajes puramente artificiales».

Para la Comisión, a fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos, y garantizar la seguridad jurídica, sería preciso establecer las medidas adecuadas de forma que los sujetos pasivos tengan la oportunidad de aportar pruebas de cualquier justificación comercial que exista para demostrar la realidad económica de sus operaciones.

3.2. El Artículo 17.2 del MC OCDE como cláusula anti-abuso convencional

El artículo 17 se incorporó en 1963 al Proyecto de Convenio de la OCDE para evitar las dificultades prácticas que habían surgido, al amparo del Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones, para determinar la tributación internacional de artistas y deportistas. En 1977 se introduce en el MCOCDE, en el apartado 2 del artículo 17, la cláusula conocida como «rent a star company», que representaba un paso determinante para combatir la elusión fiscal de estas rentas mediante la interposición de sociedades controladas por los artistas y deportistas. Esta modificación sustrae del ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 MCOCDE) las rentas derivadas de la actuación de artis-

abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa –dentro de la UE y en relación con terceros países–.

tas y deportistas que, sin embargo, eran percibidas por una persona física o jurídica distinta.

Los Comentarios al Modelo de Convenio aclaraban la finalidad anti-elusión de dicho precepto destinado a hacer frente a la interposición de una sociedad entre el artista o deportista y el pagador de las rentas en el Estado donde tiene lugar la actividad, evitando de este modo la atribución de competencia tributaria al Estado de la fuente.³³

Diversos autores, como SERRANO ANTÓN³⁴ o CARMONA FERNÁNDEZ³⁵ también han defendido el carácter antiabuso de esta cláusula. Para GARCÍA PRATS³⁶ estamos ante una norma, sobre todo en su origen, con una clara función anti-evasión. Sin embargo, entiende que no es esta su única, ni principal, función, pues sobre todo actúa como medida de salvaguarda de la competencia tributaria del Estado de la fuente («cláusula de garantía y de rescate de la competencia del Estado de la fuente»). Por su parte, TRAPÉ VILADOMAT³⁷ considera que «de su redacción no se desprende que su ámbito de aplicación se reduzca a supuestos de elusión fiscal».

Alineándonos con esta última corriente, nos inclinamos a pensar que, más que una cláusula anti-abuso pura (por más que naciera con ese ánimo), de los Comentarios al Modelo de Convenio y de la práctica administrativa y jurisprudencial se infiere claramente que su ámbito de actuación va mucho más allá de los montajes puramente artificiales, resultando de aplicación en todos aquellos supuestos en los que una tercera persona, física o jurídica, reciba una remuneración directamente vinculada con la actuación personal de un artista o deportista.

En concreto, los Comentarios recogen tres supuestos en los que se ha de aplicar la cláusula del artículo 17.2 (no se trata de una lista cerrada) y sólo en el último de ellos se llega a apreciar con cierta nitidez el posible ánimo elusivo en la interposición de un tercero:

33 Párrafo 4 de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 1977

34 SERRANO ANTÓN (2002), pp. 97-99.

35 CARMONA FERNÁNDEZ (2010), pp. 993-995.

36 GARCÍA PRATS (2004), p. 859

37 TRAPÉ VILADOMAT (2006), p. 361

1. El primer caso se refiere a las sociedades de gestión o dirección, que serían aquellas encargadas de intervenir en eventos de esta naturaleza mediando entre el promotor y los artistas y gestionando y planificando la actuación de éstos.

2. En el segundo supuesto, los comentarios se refieren a un equipo, orquesta o similar constituido como persona jurídica que recibe las rentas de las actuaciones que llevan a cabo.

3. Por último, y es aquí donde se aprecia claramente la finalidad de contrarrestar determinados mecanismos de elusión fiscal, estaría la actuación frente a las sociedades de artistas propiamente dichas, que serían aquellas entidades que son manejadas en última instancia por los propios artistas o deportistas y que no tienen una actividad económica propia más allá de la de gestionar el cobro de las actuaciones.

De hecho, si bien la mayoría de países se han alineado con la interpretación dada por la OCDE en sus Comentarios, hay ciertos Estados, entre los que destacamos EEUU, Canadá o Suiza, que han apoyado una interpretación restringida exclusivamente a este último supuesto, lo que sí nos situaría ante una cláusula anti-abuso plena.

Dada la naturaleza híbrida de la cláusula que venimos apuntando, cabría preguntarse si le es de aplicación la doctrina jurisprudencial del TJUE en materia de cláusulas anti-abuso, en el sentido de si, estando ante una cláusula convencional que pretende salvaguardar la potestad tributaria del estado de la fuente, en virtud de un principio sobradamente asumido en el Derecho Fiscal Internacional, como es el de territorialidad, existe protección de las libertades de los Tratados que puede ser transgredida.

Se trata de una cuestión compleja que algunos autores han apuntado, sin llegar a pronunciarse, como es el caso de GARCÍA PRATS,³⁸ para el cual «el análisis de las libertades comunitarias y el principio comunitario de no discriminación puede insuflar nuevos vientos a la cláusula y una necesaria remodelación», o CAÑERO VERA,³⁹ exponiendo que

38 GARCÍA PRATS (2004), p. 861.

39 CAÑERO VERA (2011), pp. 39-49

desde la perspectiva del Derecho Comunitario se han formulado tachas a la aplicación del artículo 17.2 del MC OCDE, básicamente por entender que, de acuerdo con la Jurisprudencia del TJUE, los mecanismos de lucha contra el fraude que articulen los Estados solo se pueden entender compatibles con las libertades consagradas en los Tratados de Unión Europea cuando admiten la posibilidad de prueba en contrario,

algo que ciertamente no ocurre con la cláusula del artículo 17.2 en los términos que está redactada.

Sin entrar a analizar la cuestión en profundidad, pues escaparía a los objetivos del presente trabajo, sí que podemos dejar apuntadas varias ideas que deberían ser valoradas por el TJUE ante una hipotética cuestión prejudicial planteada sobre el particular:

- Parece claro que, ante diversas alternativas para actuar en el extranjero, una sociedad de artistas o deportistas (ya sea una sociedad de gestión, un equipo deportivo, una compañía de teatro,...) debe valorar, entre otros factores, las consecuencias fiscales de su actuación en ese otro país y, ante tal disyuntiva, normalmente elegirá aquel Estado con el que el Estado de su residencia no tenga firmado un CDI que incluya el Art. 17.2, en la medida en que tal cláusula le va a ocasionar cargas administrativas y económicas adicionales. Así pues, se trata de una cláusula que puede desincentivar la actuación de este tipo de entidades en otros Estados miembros en el ejercicio de la libre prestación de servicios, puesto que la amplia mayoría de Convenios firmados en el seno de la Unión contienen dicha cláusula.

- Como apuntaba CAÑERO VERA, la cláusula del artículo 17.2 del MC OCDE está formulada de tal manera que no admite prueba en contrario, y buena prueba de ello es la contundencia con la que se pronuncia la OCDE a través de sus Comentarios al disponer que «el elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a gravamen con arreglo al apartado 2», lo cual significará que, por ejemplo, un equipo de fútbol que gane una competición europea, tendrá que tributar por el premio obtenido en el estado donde se celebre la final de la competición, sin oportunidad de probar que no se trata de una actuación fraudulenta o una estructura puramente artificial, sino un beneficio obtenido en el desarrollo de su actividad empresarial ordinaria.

- Cuando estemos ante dos personas, físicas o jurídicas, residentes en diferentes Estados miembros, que en el ejercicio de la libre prestación de servicios

desarrollen su actividad profesional (en relación con la actividad de un artista o deportista y siendo remuneradas por ello) en un tercer Estado miembro, y de los CDI firmados entre aquéllos Estados y este último solo uno incorpora la cláusula del artículo 17.2, parece evidente que la persona residente en el país cuyo CDI sí incorpora dicha cláusula va a recibir un trato más desfavorable que el otro sujeto, pudiendo considerarse tal circunstancia discriminatoria.

- En el análisis de idoneidad y proporcionalidad de esta cláusula se ha de ponderar el hecho de que normalmente existen otras medidas, convencionales y nacionales, que persiguen el mismo objetivo anti elusivo y que van a permitir a los Estados donde tiene lugar la actuación reclamar el gravamen de las rentas.

3.3. El Artículo 13.1.b) 3º LIRNR como cláusula anti-abuso interna

La Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes define el hecho imponible en su artículo 12 como «la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes de este impuesto».

Para conocer, por tanto, si la obtención de una renta por parte de un no residente ha de tributar en España por este concepto impositivo,⁴⁰ habrá que determinar si se entiende obtenida en territorio español. De ello se ocupa el apartado 1 del artículo 13 que en su epígrafe b), referido a las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente, incluye, entre otras, aquellas que

deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

Debemos destacar que tal precepto se encuentra referido exclusivamente a las rentas obtenidas en actividades ejercidas por cuenta propia. Si la activi-

40 Recordamos que para ello es requisito indispensable que España tenga atribuida la potestad tributaria, es decir, que el sujeto pasivo sea residente, bien en un Estado con el que no se ha suscrito CDI, bien en un Estado con el que se haya suscrito un CDI que admita la tributación en el Estado donde tiene lugar la actuación personal del artista o deportista (Estado de la fuente).

dad artística o deportiva se ejerce en régimen de dependencia laboral, el epígrafe aplicable será el c), aunque el punto de conexión con nuestro territorio seguirá siendo el mismo: que deriven de una actuación personal desarrollada en territorio español.

Eso no quiere decir que si una determinada entidad no residente cuenta con una plantilla de artistas o deportistas contratados y realizan sus actividades en territorio español, a dicha entidad no se le pueda aplicar el punto de conexión que fija el epígrafe b). Mas al contrario, las rentas de la entidad no residente serán gravadas en España al derivar de una actividad económica relacionada con la actuación personal en territorio español de artistas o deportistas, y las retribuciones que reciban los artistas o deportistas, como personal laboral, también tributarán por el IRNR al tratarse de una actuación personal desarrollada en España.

Dejando a un lado la polémica que suscitan aquellos supuestos en los que se invoca la aplicación de la norma doméstica cuando el CDI que resulta de aplicación no contempla el artículo 17.2 del MCOCDE (cláusula antiabuso convencional),⁴¹ cuestión cuyo tratamiento excedería en mucho la extensión recomendada para este trabajo,⁴² lo importante será analizar la naturaleza de nuestra norma, para confirmar si estamos o no ante una cláusula antiabuso específica de carácter interno. En este sentido, a nadie escapa que el artículo 13.1.b) LIRNR recoge en la definición del hecho imponible una cláusula muy similar a la del apartado 2 del artículo 17 del MCOCDE («...aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista»). Así pues, si la primera parte del precepto se encarga estrictamente de definir el punto de conexión con nuestro territorio (el lugar de la actuación personal del artista o deportista), la segunda parte se dirige a ampliar el ámbito de aplicación de la norma a supuestos que típicamente se han considerado elusivos (la interposición de sociedades), por lo que parece

41 Nos referimos a dos fenómenos particularmente conflictivos: por un lado, la llamada «interpretación dinámica» de los CDI, que ha generado una polémica tremenda a nivel doctrinal y judicial, y por otro la compatibilidad de las normas internas antiabuso con aquellas otras que aparecen recogidas en los CDI.

42 Para ahondar en esta cuestión puede consultarse GARCÍA PRATS (2004), pp. 850-856, TRAPÉ VILADOMAT (2006), pp. 366-367, y CALDERÓN CARRERO (2007).

claro que, al menos desde un punto de vista teleológico, estamos ante una cláusula antiabuso.

No obstante, buena parte de la doctrina ha venido discutiendo la naturaleza jurídica de esta norma, siendo mayoritaria la opinión de que nos encontramos ante una regla de localización o de determinación del origen de las rentas obtenidas por el sujeto no residente o meros puntos de conexión, y no frente a una regla de transparencia que habilite el levantamiento del velo de la persona interpuesta permitiendo la imputación de la renta en sede del artista o deportistas (enfoque «look-through»⁴³). Para estos autores, no existe en nuestra normativa interna ninguna regla específica para «mirar a través» de la sociedad y, prescindiendo de ella, imputar las rentas al artista o deportista persona física, por lo que habría que acudir a las cláusulas generales de transparencia y/o a las reglas generales de atribución o individualización de rentas que rigen en el IRPF o IS.

Esta opción casaría bastante mejor con la jurisprudencia del TJUE en torno a la aplicación de cláusulas antiabuso de carácter interno y la posible vulneración de las libertades fundamentales, en tanto que, para atribuir la renta a la persona física, sería necesario que la Administración probara que la entidad interpuesta tiene una elevada dosis de artificialidad.

Sin embargo, no parece que sea esta la interpretación que se le ha venido dando por parte de nuestra jurisprudencia. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 11 de Junio de 2008 (caso Julio Iglesias), señala que el antiguo artículo 70.1.e) RIRPF (similar a la norma vigente en el artículo 13 LIRNR)

exime a la Administración de tener que poner de manifiesto la vinculación entre las partes, la simulación, el fraude, la obtención efectiva de las rentas por el artista, la desproporción con los precios de mercado, la actuación de mala fe, la evasión o la ocultación que pudiera existir.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en la sentencia de 28 de enero de 2010 (caso U2).

43 BÁEZ MORENO (2010).

Esta interpretación, que convierte la norma en una regla de mera objetivación del abuso, difícilmente casa con los pronunciamientos del TJUE, que exige, como ya hemos visto, que tales normas no se apliquen de forma generalizada y automática y que se otorgue al contribuyente la posibilidad de presentar pruebas en contrario.

Buena síntesis de este planteamiento lo encontramos en la observación (27.7) de los Países Bajos a los Comentarios al artículo 1 del MC de la OCDE de julio de 2008. En su observación, dicho Estado manifestó su no adhesión

a las declaraciones contenidas en los Comentarios que sostienen que, con carácter general, las normas internas contra la evasión y el fraude fiscal no son incompatibles con las disposiciones de los Convenios en materia fiscal. La compatibilidad de tales normas con las disposiciones de los Convenios, entre otras cosas, depende de la naturaleza y la redacción de cada disposición específica, el texto y la finalidad de la disposición, y la relación entre el derecho nacional e internacional en cada uno de los Estados. Siendo que el Derecho de los Tratados no pretende facilitar el uso indebido del mismo, la aplicación de las normas nacionales anti-abuso puede estar justificada sólo en supuestos específicos de abuso o de uso claramente inadecuado. En tales situaciones, la aplicación de medidas nacionales ha de respetar el principio de proporcionalidad y no debe ir más allá de lo necesario para prevenir el abuso o el uso claramente indebido.

4. BIBLIOGRAFÍA

BÁEZ MORENO A. (2010): «El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010», *Revista Aranzadi de derecho del deporte y entretenimiento*, nº 29, pp. 311-327.

CALDERÓN CARRERO, J.M. (2007): «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los convenios de doble imposición», en Néstor Carmona Fernández, *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, CISS, Madrid, pp. 139-161.

CAÑERO VERA, A. (2011): «Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales es-

pañoles», *III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 39-49.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2010): «Medidas antiabuso en los Convenios sobre Doble Imposición», en Fernando Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

CUBERO TRUYO, A. Y RUANO, L. (2005): «¿Integración por la puerta trasera? La incursión del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia tributaria», *Documentos de Trabajo*. División de Estudios Internacionales. CIDE, nº 130.

CUBERO TRUYO, A. (2011): «La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como factor de transformación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes», en Sánchez Pino, Antonio José y Sanz Clavijo, Alfonso (Dir.), *Derecho de la Unión Europea y reformas del ordenamiento jurídico español*, Universidad de Huelva, pp. 75-100.

CUBERO TRUYO, A. (2013): «El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma». *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Aranzadi, Navarra, pp. 239-328.

CUBERO TRUYO A. (2015): «Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia», en García Berro, Florián (Dir.), *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Madrid, pp. 291-322.

FALCÓN Y TELLA, R. Y PULIDO GERRA, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, pp. 176-181.

GARCÍA PRATS, F.A. (2004): «Artículo 17. La tributación de los artistas y deportistas», en José Ramón Ruiz García y José Manuel Calderón, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro Barrié de la Maza, A Coruña.

GIL ARAUJO, S. (2002): «Fútbol y migraciones. La Sentencia Bosman en el proceso de construcción de la Europa comunitaria», *Migraciones Internacionales*, vol. I, nº 3.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2007): «Globalización y Derecho de la Unión: el impacto del Derecho de la Unión sobre las cláusulas antielusión/antiabuso del Derecho interno», *Documentos de trabajo* del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7.

PLAZA ROMERO, F. (coord.) (2010): *Fiscalidad internacional de los deportistas*, Aranzadi, Pamplona.

SANZ GÓMEZ, R. (2010): *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona.

SERRANO ANTÓN, F. (2002): «Las medidas anti-abuso en los Convenios para evitar la Doble Imposición», en María Teresa Soler Roch y Fernando Serrano Antón (Dir.), *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

TRAPÉ VILADOMAT, M. (2006): «Rentas de artistas y deportistas», en Néstor Carmona Fernández (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid.

Approaching the tax systems in the EU countries during the economic crisis

Jarosław Kundera
University of Wrocław

Abstract

In a situation as deep a crisis as 2008 the EU countries have carried out policy to restore macroeconomic equilibrium comprising various fiscal instruments. They have not opted for the classic methods of fight against the crisis by increasing public expenditure, but favored rather austerity programs to restore budgetary balance by increase taxes and reduce budgetary expenditure. Taking into consideration the economic consequences of these fiscal policy the main objective of this article is to examine the evolution of the tax system in the EU member states during the economic crisis. On the basis of the statistical data the analysis shows the EU members significantly reshaped the tax structure during the crisis with noticeable shift from direct taxes to indirect taxes as a less harmful for economic growth. Increasing the consumption taxes in the EU members was accompanied by «fiscal devaluation» in direct taxation due to CIT rates reduction. Although most of the EU countries decided that the level of taxation of personal income level been sustained during the crisis, but tax paid by the richest individuals increased slightly on the solidarity basis. Furthermore the economic crisis has influenced not only budgetary revenue in member countries, but also budgetary expenditure where their share in GDP after a short-lived increase finally has been reduced. Empirical estimates for euro area have revealed that taxes changes appeared to imply lower multiplier than public spending, so tax increase usually entail lower effects on GDP and unemployment than austerity policy. The specify of the EU high trade integration and transfrontier linkage effects speak for the need of coordinating tax and budgetary coordination policies between the member states as an optimum policy to overcome the crisis.

Key words:

Austerity program, Euro area, Direct taxes, Indirect taxes, Fiscal and Expenditure multipliers

1. INTRODUCTION

Fiscal and tax changes in the EU members countries were considered as one of the most important methods of overcoming economic crisis and condition of their returning on the path of economic growth. The Maastricht Treaty obliging the member states to comply with the rules as far as a balanced budget and public debts and not exceeding the level of the budget deficit over the 3% and public debt over 60% in reference with GDP.¹ After 2008 the EU member countries burdened by excessive debt and budget deficits was forced to restore the balance to the Maastricht level with the implementation of austerity program that includes, inter alia, an increase in several taxes or a reduction in budgetary expenditure. In the euro area where monetary policy is conducted by the ECB, hence is beyond the reach of member countries and their individual needs, conduct of coordinated fiscal policy has gained in importance on both the expenditure and revenue. Coordination must be subject to the father tax harmonization between countries to avoid the distortion of competition in the single market, as well as changes in expenditure, in order to ensure an optimal level of expenditure. Tax changes to be effective need of course to be coordinated not only among member states but also in conjunction with the European Central Bank (ECB) and its monetary policy (quantitative easing).

Budgetary policy of the EU member countries have an important role for macroeconomic stabilization and need to perform at least a twofold aim: first has a shock-absorption function at the national level, and second to allow the establishment of optimal budgetary spending for all the euro area.² After 2008 taxes and government spending are also essential tools to overcome the emerging economic downturn, particularly where budget deficits and excessive borrowing led to the fracture of the public finances. Need to change fiscal policy became apparent in the EU member states,

1 Protocol No 5 on the excessive deficit procedure. European Union. Selected instruments taken from the Treaties. Luxembourg 1993, p. 575-578.

2 BALDWIN, R., WYPLOSZ, CH., (2004), p. 382.

because changes to taxes and budget expenditure could not only stimulate the growth of investment and production in individual states, but also have positive in the partner countries only when the actions acts in a harmony. The increasing awareness of the interlinkages of the EU economies in the time of area crisis has led to an acknowledgement of the need to detailed examination of the evolution of the tax systems. Therefore, the main objective of this article is to examine the evolution of the tax system in the EU member states during the economic crisis. Given the huge role played by fiscal policy in contemporary economic policy, the author tries to answer the question of what changes have been made in the fiscal policies of the EU countries to overcome the crisis of the euro area.

Taxes are the source of budget revenue, which allow the implementation of economic policies in accordance with the financial plan of the state. Therefore, there is a huge difficulty for changes of taxes and thus the expenditure policy and their international coordination. Some freedom in the conduct of fiscal policies (room for maneuver) is particularly needed in countries that are affected by the recession. In crisis period the focus of tax policy in the EU was clearly shifting towards needed consolidation of public finances. The move towards consolidation was always accompanied by increasing taxes and amending tax structure. Although the increase in taxation is often the necessary action to restore budgetary balance, in economic theory it is believed that high taxes are generally harmful to economic growth. Too high an increase in taxes can not only be used to balance the budget, but to be a brake growth. The same as too extensive reduction in expenditure may impede and delay the exit from the crisis of the countries with a weak internal demand. Furthermore, from the point of view of economic incentives some taxes should be preferred to others. The personal income taxes, social security contribution, and corporate taxes are at the most detrimental to achieve growth in economy. In contrast increase taxes on consumption and real estate don't affect accumulation of factors of production. Reducing corporate tax will reduce the cost of capital and stimulate investments, production and economic growth. Cutting personal income tax increase both labor supply and demand.

2. THE AMOUNT OF TAXES IN THE EU MEMBER COUNTRIES

The EU countries belongs to areas with high levels of tax burdens, that put them in an inferior competitive position on international markets. The overall tax ration (the sum of taxes and social security contributions) as % of the GDP in the UE-27 amounted to 35.7%, that is high not only compared to the USA (22.2%) and China (22%) and, but also compared to the other main trade partners as Japan - 28.3% or Switzerland -29.4%. Wide disparities in tax levels also exist across the European single market (see in table no 1). The tax burden in the highest- taxing EU member country is over 75% higher than in the least taxing one. The highest taxes pay the inhabitants of Scandinavia countries. Record holders to the Danes, who gave the budget of 49% of GDP in the form of taxation and Swedish – 45.8%. On the next places is Belgium where participation of taxes in GDP is 45.4%, in France is 44.6%, in Finland is 43%, in Italy is 42.6%. Overall tax levels are in general higher in the EU- 15 than in new member countries. The smallest share of taxes in GDP show such a new member countries as Lithuania (20.9%), Romania (28.1%), Croatia (26.6%), and Slovakia (29.5%). High taxation in many European countries is related to the applied model of the welfare State, but even in the Nordic countries the burden of taxes over the past decade has been the reduced on everage in relation to GDP from 51.5% to 45.8% (in Finland the share of taxes fell by 5.1 p.p., in Denmark about 1.8 p.p). These tax reductions may be one of the secrets of the Scandinavian countries resistance to the last economic crisis

TABLE NO 1. TAX AS % OF GDP ACCORDING COUNTRIES IN 2015

Country	tax as % of GDP
Austria	43.4
Belgium	45.4
Bulgaria	34.4
Croatia	26.6
Cyprus	39.2
Czech Republic	36.3
Denmark	49.0

Country	tax as % of GDP
Estonia	32.3
Finland	43.6
France	44.6
Germany	40.6
Greece	30.0
Hungary	39.1
Ireland	30.8
Italy	42.6
Latvia	30.4
Lithuania	20.9
Luxembourg	36.5
Malta	35.2
Netherlands	39.8
Poland	33.8
Portugal	37.0
Romania	28.1
Slovakia	29.5
Slovenia	39.3
Spain	37.3
Sweden	45.8
United Kingdom	39.0
European Union	35.7
United States	26.9
China	22.0
Japan	28.3
Switzerland	29.4

Data based on Heritage Foundation (2015). «2015 Macro-economic Data» and Index of Economic Freedom, Heritage Foundation.

Tax differences between the EU member countries are applied to indirect taxation as well as to direct taxation and social contribution. While most EU 15 member states raise roughly equal shares of revenues from direct taxes, indirect taxes and social security contributions, new EU members (with the exception of Malta) display a lower share of direct taxes in the total. For many, especially the new EU member states indirect taxes are the primary source of revenue: Bulgaria-55.4%, Hungary 45.5%,

Romania-45.2%, Lithuania-44.7%, Cyprus-43.8%, Poland-43.5%, but for the EU- 15 members the share of indirect taxes in general tax revenue is less than 40%, and Germany even less than 30%. Direct taxes are, in turn, the most important source of income in Denmark (62.7%), Finland (38.2%), just as important as indirect taxes the source of revenue in Italy (34.9%), Spain, (30.9%), Germany (29.4%), or the Netherlands (31.5%), but they have the least importance of the three count revenue sources in Bulgaria (18.8%), Hungary (22.6%), Lithuania (10.8%), Poland (21.9%), Latvia (27.1%), Estonia (19.9%), Greece (25.2%), Slovenia (21.8%), Slovakia (19.1%), France (25.8%), the Czech Republic (20.8%) and Belgium (18.8%). The social contribution, which provides an important element of the competitiveness of any economy, differs also as source of public revenue from the small income the share of 18.1% in the general tax incomes in Sweden, 18.7% in the United Kingdom, 18.1% in Malta, to as many as 43% of income revenue for Slovakia, 40.1% in Slovenia, 39.3% for France, 45.2% in the Czech Republic, 40.8% in Germany.

TABLE 2. STRUCTURE OF TAX REVENUE IN THE EU BY MAJOR TYPE OF TAXES AS % OF THE TOTAL BURDEN IN 2010

	Share of indirect taxes	Share of direct taxes	Share of social contribution
Bulgaria	55.4	18.8	25.6
Hungary	45.5	22.6	31.9
Romania	45.2	22.6	32.2
Lithuania	44.7	17.4	36.3
Cyprus	43.8	31.1	25.1
Poland	43.5	21.9	34.9
Portugal	43.1	28.4	28.5
Latvia	42.2	27.1	30.7
Malta	41.8	40.1	18.1
Estonia	41.7	19.9	38.5
Ireland	41.4	37.9	20.7
Sweden	38.5	42.2	18.1
Greece	39.7	25.2	35.1

	Share of indirect taxes	Share of direct taxes	Share of social contribution
Slovenia	38.5	21.8	40.1
Slovakia	37.2	19.1	43.7
United Kingdom	36.9	44.4	18.7
France	35.5	25.8	39.3
Denmark	35.4	62.7	2.1
Austria	35.0	30.3	34.9
Czech Republic	34.0	20.8	45.2
Italy	33.5	34.9	31.7
Spain	33.0	30.9	38.6
Netherlands	32.2	31.5	36.3
Finland	32.0	38.2	29.8
Luxembourg	32.0	38.8	29.2
Belgium	30.3	18.8	32.4
Germany	29.8	29.4	40.8

Source: *Taxation trends in the European Union*, Luxembourg 2012, p.7.

Indirect taxes are the simplest form of a certain and quick public income. They have a strong link with economic turnover, especially large is their sensitivity to cyclical fluctuations. The data contained in table 3 shows that the differences are very large in indirect taxes loads between EU countries: from 9.8% in Spain, 11.5% in Ireland, 11.8% in Latvia, 11.9% in Lithuania to 18.6% in Sweden, 15.6% in France, 15.5% in Italy. Similar large disparities also exist between EU countries when it comes to consumption taxes: from 8.7% in Spain, 9.9% in Luxembourg to 15% in Denmark, 14.8% in Hungary. The high proportion of indirect taxes in GDP have both Hungary, the EU 15 members such as France, Italy, the countries of the South-Malta, Cyprus or the Scandinavian countries, which may be associated with their economic policy strategy and social preferences. Overall across the EU-27 share of indirect taxes in GDP amounted to 13.5%, slightly more than in the euro zone-13.1%, just slightly larger was also part consumption taxes in GDP EU-27-11.% than in the euro area-11.7%.

TABLE NO 3. INDIRECT AND CONSUMPTION TAX IN THE EU IN 2012

Country	Share of indirect tax In total consumption	Indirect tax as % of GDP	Share of consumption tax in total taxation	Consumption tax as % of GDP
Germany	28.9	11.4	28.4	10.8
Estonia	42.4	13.9	39.8	13.6
Ireland	39.3	11.5	35.5	10.0
Greece	39.1	12.8	38.9	12.1
Spain	30.8	9.8	27.2	8.7
France	35.0	15.6	25.6	10.9
Italy	34.3	15.5	24.2	10.2
Cyprus	39.9	15.1	37.8	13.5
Luxemburg	31.6	12.0	26.8	9.9
Malta	43.4	15.3	39.5	13.2
Netherlands	29.6	11.5	31.0	12.0
Austria	33.9	14.5	28.1	11.8
Portugal	43.6	14.8	37.1	11.7
Slovenia	38.3	14.4	37.5	14.2
Slovakia	36.5	10.5	36.1	10.1
Finland	33.0	14.3	31.2	13.1
Bulgaria	53.3	14.6	53.0	14.5
Czech Republic	34.2	12.1	32.3	10.9
Denmark	36.1	17.0	31.5	15.0
Latvia	42.1	11.8	39.5	10.8
Lithuania	44.8	11.9	42.5	11.5
Hungary	45.6	17.4	39.2	14.8
Poland	41.4	14.0	38.6	12.3
Romania	45.6	12.7	42.4	11.5
Sweden	41.3	18.6	29.0	13.3
UK	35.4	13.4	31.5	11.2
EU 27	33.9	13.5	29.1	11.0
EA – 17	32.5	13.1	27.7	10.7

Source: *Tax reforms in EU member states 2012*, European Economy 2012/6, p.63.

3. CHANGES IN INDIRECT TAXES IN THE EU COUNTRIES DURING THE CRISIS

In the period of economic downturn fiscal policy changes depend on the specific situation crisis-hit countries. Fight against crises may rely on both an increase in taxes and lowering taxes, and evolution of individual taxes effects of course the structure of budgetary revenues. On the one hand tax reduction may occur in order to mitigate the drop in aggregate demand, on the other hand, countries which, at the time of the recession face excessive imbalances in public finances may provide austerity program, including tax increasing.

The imperative to change of tax policies in the EU is not only the consequences of economic crisis, but the European single market requires a certain harmonization of taxes with a view to ensuring uniform conditions of competition. The EU tax harmonization concern so far only indirect taxes, that imposes on member states the obligation to apply the basic rate and thus the VAT from 15% to 25%, and one or more reduced rates in the range of 5% to 10%. Although there are brackets in VAT, the member states enjoy wide latitude to determine rates and they make substantial use of reduced rates or exemption (only Denmark does not apply any reduced rates). Depending on the merchandise reduced rates vary considerably between EU countries from 5% or 6% in Belgium, France, Poland, Romania, Hungary and Malta to 15% in the Czech Republic or 18% in Hungary. Most the EU countries impose taxes on VAT rates in 20-23%. Standard rate VAT varies between member states, between the high rate of 27% in Hungary, 25% in Denmark and Sweden, 24% in Romania and Finland and a low of 15% in Luxemburg at Malta -18% and 19% in Germany and Cyprus.

The arithmetic EU-27 countries average shows that the tax rate on consumption increase by 1.5 points in only four years of crisis at around 21%. In 2008-2012 most of the EU-27 members has risen the level of indirect taxation that among the major tax types are regarded as the least harmful for economic growth. Table no 3 shows that growth was particularly high share of indirect taxes in the general income tax in Hungary (+11.2), Latvia (+5.9%), Romania (+5.5%), Lithuania (5%), Estonia (3.6), Sweden (3.5%), the UK (+3.5%), Greece (3%), Finland (2.4 %). Only in Ireland (-1.8) France (-0.2),

Cyprus (-2.2), Luxemburg (-1.1) Malta (-1.2), the Netherlands (-0.9), Portugal (-1.5) have reduced the share of indirect taxation in the global tax revenues during the crisis. The increase in the tax, concessions and rates differences creates of course numerous opportunities for tax evasion in the single market. Tax avoidance is still a major problem in the exchange between the EU members: the total tax losses due to the fiscal fraud ranging from 170 to 250 billion euro, that correspond to 1.8-2.25 % of the member countries GDP and about 10% of all their VAT revenue.³ The tax system seal can be an important factor in improving the budgetary situation especially in the EU new member countries. While for example in Germany the VAT gap was assessed at 1% of GDP and 12% of potential VAT revenue, in Austria as 1.2% of GDP and 13% of VAT revenue, tax evasion were much more intensive in new EU countries like in Hungary where the gap represented 3.7% of GDP (3.7 billion euro) that means 30% of the total VAT revenue, in Slovakia the gap was 4% of GDP and 37% of the total VAT revenue, in the Cheech Republic was measured at 2.7% of GDP and 28% of potential VAT revenue.⁴

TAB. NO 3. SHARE OF INDIRECT TAXATION IN TOTAL TAXATION THE EU IN THE PERIOD 2008-2011-2012

Country	Share of indirect tax in total taxation 2011 - 2012	Change in 2008- 2011-2012
Belgium	30.5	0.9
Germany	33.1.	0.5
Estonia	42.6	3.6
Ireland	40.8	-1.8
Greece	42.4	3.0
Spain	33.4	2.5
France	34.9	-0.2
Italy	34.5	1.7
Cyprus	44.0	-2.2

3 Opinion on direct and indirect taxation. Economic and Social Committee of the European Communities, Brussels, 20-21 December 1995, p.5, Walka z oszustwami podatkowymi to zadanie dla całej Unii Europejskiej, EurActiv, 30.04.2016, p.1

4 TAKACS, V., MATE, A., NAGY, S.G., (2015), pp. 148- 151.

Country	Share of indirect tax in total taxation 2011 - 2012	Change in 2008- 2011-2012
Luxemburg	32.5	-1.1
Malta	42.4	-1.2
Netherlands	31.5	-0.9
Austria	35.0	1.2
Portugal	43.1	-0.5
Slovenia	38.5	-0.1
Slovakia	38.6	1.7
Finland	32.9	2.4
Bulgaria	55.3	0.1
Czech Republic	33.8 35	3.1
Denmark	37.0	0.9
Latvia	44.1	5.9
Lithuania	44.5	5.0
Hungary	47.2 50.8	11.2
Poland	42.8	0.7
Romania	47.2	5.5
Sweden	39.6 42.3	3.5
UK	37.5 38.5	5.7
EU 27	34.9	1.1
EA - 17	33.8	0.5

Source: *Tax reforms in EU member states 2011*, European Economy, Luxembourg 2012/6, p.94, Taxation trends in the European Union, Eurostat 2014, Luxembourg, p.20-21.

After Schengen agreement it has become possible to set up fictitious movements of goods to dubious and insolvent firms in one the EU country while the goods themselves «disappear into the untaxed sector in partner country (missing trader)». Therefore it is thought that the best solution for tax avoidance practises would be application of uniform tax rates between partners with the least amount of exemptions. Table number 4 compares the VAT revenue in the EU countries with the revenue that would accrue if all private consumption were taxed at the standard rate and all revenue were effectively collected. Standard rate include most of the goods and preferential rates applied to goods and services considered to be particularly important

socially (primary goods, drugs, public services). As we see from data of the last column in the EU countries there are large savings from VAT and its collection after the standard rate. A low value of the ratio indicates that exemptions, reduced rates or tax evasion have a significant impact. If all countries give up with reduced rates and the increase efficiency of the VAT collection, their tax revenues increase, on average, by about 50%. The lowest level of pointer to countries such as Greece, Italy, Spain, which means that the changing the system of VAT reduced rates and raising to the standard would increase importantly their budget revenue.

TABLE 4. THE VAT RATES IN THE EU IN 2014/2015 AND REVENUES AS A PERCENTAGE OF REVENUES AT STANDARD RATES

Country	2014	2015		
	standard rates		preferential rates	
Belgium	21	21	6/12	49.1
Germany	19	19	7	54.7
Estonia	20	20	9	72.2
Ireland	23	23	9/13,5	55.8
Greece	23	23	6,5/13	42.8
Spain	21	21	4/10	45.3
France	20	20	5.5/10	48.8
Italy	22	22	10	40.4
Cyprus	19	5/9	93.1	
Luxemburg	15	15	6/12	93.9
Malta	18	5/7	57.2	
Netherlands	21	21	6	58.8
Austria	20	20	10	61.0
Portugal	23	23	6/13	50.0
Slovenia	22	22	9,5	66.4
Slovakia	20	20	10	51.4
Finland	24	24	10/14	57.9
Bulgaria	20	9	69.5	
Czech Republic	21	21	15	57.5
Denmark	25	25	no	62.0
Latvia	21	12	50.2	

	2014	2015		
Country	standard rates		preferential rates	
Lithuania	21	12	55.2	
Hungary	27	27	5/18	55.3
Poland	23 23	5/8	50.5	
Romania	24	5/9	53.5	
Sweden	25.	25	6/12	57.7
UK	20	20	5	46.6
EU 27	18.7	50.3		
EA – 17	50.1			

Source: *Tax reforms in EU member states 2011*, European Economy, Luxembourg 2011/5, p.110 www.europa.eu, 1 July 2014, National delegates - position as at 1 January 2015.

When it comes to other taxes, about half of the EU countries decided that the level of taxation of personal income being changed during the crisis. Income taxes may act as automatic stabilizers in the economic downturn, when the decline in income translates into proportionately even greater decline in tax revenue. Overall the decrease in budget revenue in the EU in the crisis period was aligned with the more indirect than direct taxes. The rate of the PIT, tax paid by individuals during crisis period increased only slightly during the crisis. The EU the top personal income tax (PIT) amounts to 38.1% on average, but this rates varies substantially ranging from a minimum rates of 10% in Bulgaria, 15% in Czech Republic and Lithuania, 16% in Romania, 19% in Slovakia and 21% in Estonia to 59.7% in Sweden, 54.6% in Denmark, 52% in Spain and in Netherlands, 50% in Austria and 45% in UK (table no 5). In 2008- 2012 eight EU members countries had increased top tax rate on personal income (Greece, Spain, France, Italy, Luxembourg, Portugal, Sweden, UK), but four countries had decreased top tax rates on personal income (Denmark, Hungary, Poland, Finland). The increase was noticeable in Greece from 40% to 49% and Spain from 43% to 52%, but fall was noticeably in Hungary from 40% to 20.3%, Denmark from 62.3% to 55.4%. The comparatively lower taxation of labor in new member countries symmetrically tends improve their economic competitiveness and boost the share of consumption taxation.

TABLE 5. TOP STATUTORY TAX RATES ON PERSONAL INCOME

	2008	2009	2010	2011	2012
Belgium	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7
Bulgaria	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Denmark	62.3	62.3	55.4	55.4	55.4
Germany	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
Estonia	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Ireland	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0
Greece	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0
Spain	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0
France	45.8	45.8	45.8	46.7	46.8
Italy	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3
Cyprus	30.0	30.0	30.0	30.0	38.5
Latvia	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0
Lithuania	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3
Hungary	40.0	40.0	40.6	20.3	20.3
Malta	35.0	35.0	35.	35.0	35.0
Netherland	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Austria	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Poland	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0
Portugal	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0
Romania	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0
Slovakia	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Finland	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0
Sweden	56.4	56.5	56.6	56.6	56.6
United Kingdom	40.0	40.0	50.0	50.0	50.0
Norway	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0
Iceland			46.1	46.1	46

Source: *Taxation trends in the European Union*, Eurostat, Luxembourg 2012, and p.28., *Top statutory personal axe rates and top marginal tax rates for employees*, OECD, stats.org./index.aspx.data.

During the economic downturn increase of course in pressure to taxes the people with the highest incomes to share the cost of the crisis. In this way, tax policy was going to bring the distribution effects, reduce the resulting from excessive income differences. Many member states have increased personal income tax to speed up fiscal consolidation. Hikes in statutory rates have often been implemented on a temporary basis and they have taken the form of general surcharges or solidarity contributions for high income earners (Belgium, Greece, Italy, Cyprus, Luxembourg, Portugal and Spain). Solidarity contributions are levied on high income: Italy and Portugal levy surcharges on high income at rates of 3% and 2.5% respectively, Belgium brought in a 4% solidarity charges on financial income above a threshold. Greece, Cyprus and Spain have increased progressively taxes for all income brackets and Greece is also considering an additional charge to the wealthiest citizens. Notable examples of this type of action was France where President Francois Hollande proposed a 75 percent tax, which they had to pay those who have income above 1 million euros and included about 1500 the richest French citizens. Income tax were to bring the 300 to 500 million euros per year in revenue for the budget, but the French Constitutional Court objected to a tax for the richest and acknowledged the new rules, which had come into force from the beginning of 2013, unconstitutional.

Most old the EU countries have steadily tax progression from personal income. Although the high tax countries to apply the progression to enlarge the budget revenue, a steeply personal income tax structure may cause a strong disincentive to work. Employees subject to tax progression may not be motivated to take on additional tasks to increase their income. The overall tax burden on labor as measured by implicit tax rate on labor and the tax wedge at average earnings were particularly high in Belgium, Germany, France, Italy, Austria, Finland and Sweden. For example, in Germany income tax comprise 5 income tax bands with annual income below 8354 euro tax rate 0 and for next two being based on a totally progressive tax rate: for annual income between 8 355 euro and 13 469 euro tax rates rise from 14% to 23.97%, from annual income between 13 470 euro and 52 881euro tax rates rise from 23.97% to 42%. Besides for annual income between 52 882

euro to 250 730 has flat tax rate 42% and above 250 0731 annual income has marginal rates 47.5%. In France tax rates are also progressive: 0 for income below 5963 euro, from 5963 euro to 11896 euro - tax rates is 5.5. %, from 11896 euro to 26420 euro tax is 14%, from 26420 to 70830 euro tax is 30%, above 70830 euro tax is 41%. Italy imposes five different taxes on personal income: 23% for yearly income to 15 000 euro, from 15 000 euro to 28 000 euro -27%, from 28 000 euro to 55 000 euro -38%, from 55 000 euro to 75 000 euro -41%, above 75 000 euro -43%.

The tax burden on labor is consisting of personal income taxes and social security contribution. Similarly like income taxes the diversify was the share of social security contribution among the EU member states: more than 40% of the budget revenue in the Czech Republic, Slovakia, Germany, Slovenia, less than 20% of the income of Denmark, Sweden, Malta, UK. In most member states social security contribution account for a much greater share of labor taxes than personal income tax. On average about two thirds of the labor taxes consists of non- wage labor costs paid by employees. Only in three countries: Denmark, Ireland and the UK are personal income tax a relatively large part of the total charges paid by labor force. In Poland, Greece and Slovakia less than 20% of charges paid on labor force consist of personal income tax.⁵

During crisis in the EU countries tax reliefs were granted to low and medium income earners. The special focus was concentrated on incentives for vulnerable groups. In 2011 Netherlands decreased the tax rate in the lowest tax bracket. Denmark introduced a temporary deduction for wage expenses for household services. Sweden raised basic income tax allowances for labor income of people older than 65 years. In France a household comprising 2 adults and 3 children is considered to be a household of 4 persons for tax purpose. In Germany child allowance with a view for tax deduction was given at the level of 7008 euro per child. Spain reintroduced the general 15% tax credit for buying a taxpayer primary residence. To attract foreign specialists Ireland granted an exemption from income tax on 30% of their annual salary

5 EUROPEAN COMMISSION (2012 A), p 20.

between 75 000 euro and 500 000 euro, if they were employed for a minimum of one year to a maximum of five years.⁶

The second next to the work an important production factor for overcoming the economic downturn is capital and obtained by him the profits that a significant impact is its level of taxation. The capital taxes include taxes on income earned from savings and investments by households and corporation and taxes on stocks of capital from savings and investments. At the begin of the crisis the tax on capital had decreased considerably since 2007 to 2010 in the EU but it stabilized in 2010 when the tax on capital and business income clusters was around 20% in the EU countries.⁷ This average hides however significant differences in taxable capital between the member state. The ratio between taxes on capital and aggregate capital and savings income ranging from 39% in Denmark to a mere 9.1% in Estonia. It should be taken into account that there is strong tax competition on corporate income in the EU, where some countries impose significantly lower taxes to profit companies in order to attract foreign capital.

Table 6 shows that the adjusted statutory tax rate on corporate income still varies between the EU member countries with a minimum of 10% in Bulgaria and Cyprus, 12.5% in Ireland, 15% in Lithuania and Latvia to 34.41% in France, 30.18% in Germany, 35% in Malta, 33% in Belgium. Although some countries fought the crisis through a reduction in taxes on corporate income, the other measures have typically increased the tax burden on capital. For example, in Belgium the withholding tax rate on interest and dividends increased from 15% to 21%, in Cyprus the rate increased from 10% to 15% for interest and from 17% to 20% for dividends, in France the optional final levy on dividends and interest was increased from 18% to 19%, in Ireland taxes on capital and interest were aligned at 30%. in Portugal tax on income from dividends was risen from 15% to 21.5%, in Finland the tax rate on capital income increased from 28% to 30% and for income exceeding 50 000 euro to

6 EUROPEAN COMMISSION (2012 A), EUROPEAN COMMISSION (2012 B), pp. 25-26.

7 EUROPEAN COMMISSION (2012 A), p 20

32%, in Spain taxes saving and capital gains depending on income: 21% on the first 6000 euro, 25% up to 24 000, and 27% on income above.

TABLE NO 6. ADJUSTED TOP STATUTORY RATES ON CORPORATE INCOME IN 2008- 2015

	2008	2009	2010	2011	2012	2015
Belgium	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	33.0
Bulgaria	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19
Denmark	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.5
Germany	29.8	29.8	29.8	29.8	29.8	30.18
Estonia	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	20.0
Ireland	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Greece	35.0	35.0	43.0	30.0	30.0	26.0
Spain	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0
France	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	34.43
Italy	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	27.5
Cyprus	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	
Latvia	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15
Lithuania	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15
Luxembourg	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.22
Hungary	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	19.0
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	
Netherland	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0
Austria	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Poland	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portugal	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	29.5
Romania	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	22.0	21.0	20.0	20.0	20.0	17.0
Slovakia	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	22.0
Finland	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	20.0
Sweden	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0
United Kingdom	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	20.0
Norway	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	27.0
Iceland	15.0	15.0	18.0	20.0	20.0	20.0

Source: *Taxation trends in the European Union*, Eurostat, Luxembourg 2012, and p.29.

On the one hand, fiscal consolidation required from the EU member states to take an action to increase taxes from companies, on the other hand to overcome the crisis, fiscal policy aimed at lowering tax charged to investments and production. Overall in Europe there was cut of corporate income tax (CIT) since mid- nineties from 35.3% average to 23.5%. During the euro crisis only in two the EU member states raised CIT taxes (Italy, Portugal), while eight countries lowered taxes on business profits (Czech Republic, Greece, Luxembourg, Malta, Netherlands, Finland, Sweden, United Kingdom). The average rate of CIT in the EU member countries was 24% in 2008 while 23% in 2013. Tax reduction of CIT coincided with a period of particularly out of the crisis after 2013, when the twelve EU countries have reduced the taxes on businesses by 2015, including some as far as the United Kingdom 30% to 20%, Greece from 35% to 26%, Sweden from 28% to 20%, Finland 26% to 20%. Some the EU countries apply attractive tax advantages for foreign investors and SME, such as the Baltic States where in Lithuania the rate of 10% is applied on the interest and royalty income paid to non-resident companies.

During the euro crisis the trend is noticeable to changes not only the rate of individual taxes, but also the evolution of the tax structures. The EU countries have increased indirect taxes, and in about half of them standard and reduced VAT rates were increased. Also excise duties were increased mostly by increasing rates for alcohol and tobacco. Nearly all the EU countries undertook actions to increase taxes related to electricity consumption and protection of environment⁸. However, the composition of revenue increases in the consolidation program of many countries didn't weigh much on labour and production. Social security contributions have increased personal income tax through hikes in statutory rates often accomplished on a temporary basis.⁹ At the same time several the EU members reduced their headline tax rates on corporate income. Some members introduced tax relief on investments in physical capital or R+ D, whilst restricting the deductibility of other items (operational losses).

8 KRAJEWSKA, A. (2010), p. 2006-2011

9 EUROPEAN COMMISSION (2012 A), p.24-25

Many research support the claim that a move from income taxation to consumption taxation would raise the rate of long term economic growth. The European Commission research shows that a 1% GDP consolidation achieved by raising consumption taxes would lead to an initial decline in GDP of only 0.1- 0.2% and in the long run the GDP would be higher by 0.04.% in comparison with no consolidation scenario¹⁰. D. Botman and S. Danninger stimulated the impact of the German tax reforms assuming an increase in VAT rates partly compensated by lower payroll taxes and a corporate taxes. In their conclusions the initial negative effects on GDP growth in Germany would turn slightly positive in the medium turn.¹¹ For Italy shift from taxing labour to taxing consumption should reduce disincentive in labour market and lead to an increase in the level of employment and output.¹²

If governments need to increase taxes, it is better than to achieve it through the increase in indirect taxes, which are less harmful for investment or work than direct taxes. Generally, EU countries have evolved in these way their tax systems during the crisis, when they increased mostly taxes which inhibit less economic growth. Bigger impact on growth would have of course tax cuts then tax increase, especially imposed on work, savings and investments and it was after 2013 when a noticeable trend of reduction in the share of tax revenues occurred in GNP of EU countries. In conclusion during economic crisis tax reforms were under way in many the EU member countries that took account of:

1. It was thought that there was scope for broadening the tax base of certain taxes in many EU member countries. Phasing out some hidden tax subsidies helped to widen the tax base. Deductions and exemption from the tax base created market distortion and made the tax system less efficient. This was a case with VAT exemption and reduced rates, but also with corporate and personal income tax.

10 EUROPEAN COMMISSION, (2011), p. 54.

11 BOTMAN D., DANNINGER S., (2007).

12 ANNICCHIARO B., DIO B., FELICI F., NUCCI F., (2011).

2. The tax reforms shifted taxation from labor and capital towards fiscal policy that is less detrimental to growth. Increasing VAT and accise, wealth and environmental taxation, high property taxation helped alleviate the fiscal policy burden imposed on factors of production. Taxation of immobile property was usually considered as the least distortionary, because these taxes do not affect the decisions about investments in human and physical capital as directly as other taxes do.

3. In many EU member countries measures have been taken to tax collection be more efficient and to tackling the problems of tax evasion. Applying tax rules more effectively helped to increase government revenue. Moves from informal or undeclared work to regular employment increased budgetary receipts.

4. New sources of budgetary revenue were looking for to find out like auctioning of CO₂ emission allowances, a common consolidated corporate tax base, financial transaction tax, energy taxation.

One can say that the EU member countries undertook sizeable consolidation needs to increase their tax revenues during the crisis. This was particularly the countries most affected by the crisis as Greece, Spain, Portugal or Ireland. The potential to taxes increases was considered to be high if: tax to GDP ratio was relatively low and there was scope for increasing the least distortionary taxes. Table no 7 shows estimates of increase in tax charges as in the EU countries in the medium and long term with the aim to reach budgetary equilibrium and reduction the public debt in accordance with the Maastricht level. The indicator of fiscal sustainability gap in the medium term S1 is high if more than 3, which corresponds to the very top of the indicator distribution. The indicator of fiscal sustainability in the long term S2 is high if more than 6, which correspond to the very top of the indicator distribution. Both indicators signify that initial budgetary position component of the sustainability gap (initial budgetary deficit) and the long term budgetary projections are very unfavorable.

TABLE NO 7. SUSTAINABILITY GAP AND PRIMARY BALANCE

Country	S1 medium term	S2 long term:	initial budgetary	position ageing component
Belgium	6.2	7.5	0.5	7.0
Germany	0.6	1.8	-0.5	2.3
Estonia	-2.1	2.1	1.2	0.8
Spain	3.7	4.3	2.3	2.0
France	3.0	2.2	1.3	0.9
Italy	-0.9	2.8	-3.4	0.5
Cyprus	2.3	5.5	-0.2	5.7
Luxemburg	0.3	9.8	1.2	8.7
Malta	2.9	6.1	1.3	4.8
Netherlands	4.1	7.9	2.4	5.4
Austria	2.3	3.7	0.2	3.5
Slovenia	2.2	7.5	0.6	6.8
Slovakia	4.4	8.6	3.5	5.1
Finland	1.2	4.9	0.3	5.1
Bulgaria	1.7	2.6	0.4	2.2
Czech Republic	0.4	4.9	1.1	3.8
Denmark	0.6	3.3	0.5	2.9
Latvia	1.9	0.7	0.9	1.6
Lithuania	0.1	4.3	0.8	3.5
Hungary	0.7	0.54	0.5	1.0
Poland	0.1	1.5	0.5	1.0
Romania	1.5	3.6	0.1	3.5
Sweden	2.9	1.8	1.1	2.9
UK	5.1	5.2	2.6	2.5
EU 27	2.2	2.9	0.7	2.3
EA – 17	2.1	2.4	0.3	2.2

Source: *Tax reforms in EU member states 2012*, European Economy 2012/6, p.58.

S1 correspond to the required adjustment of the primary balance until 2020 to reach a public debts of 60% and the debt threshold fixed in the Treaty by 2030. As one can see in the table 7 Belgium, Spain, UK, Slovenia, Netherlands need a strong fiscal adjustment to make their public finance sustainable in

medium term. As far as long term perspective is concerned fiscal adjustment was particularly high in Belgium, Luxembourg, Spain, Netherlands, Slovenia, Slovakia, Czech Republic, UK, and Lithuania. Fiscal adjustment in Poland in both the short and long term in order to public finances sustainability has been much more than the average requirements in the EU and the euro area. Among euro area member states Belgium, Spain, Luxembourg, Malta, the Netherlands, Slovenia, Slovakia and the UK faced particular consolidation challenges due to serious sustainability issues both in the medium and long run. At the same time Spain, Malta Slovenia and Slovakia showed some overall tax space (relatively low tax to GDP ratio) which might be used to contribute to consolidation on the revenue side.

During the economic crisis tax increase was an essential factor that contributed to the consolidation efforts of public finances in many EU members. The analysis showed that many countries (Spain, Greece, Portugal, Malta, Slovakia, and Slovenia) had a tax space to accomplish consolidation challenges. The EU member countries might benefit from a broadening of tax bases in direct and indirect taxation. Most EU countries have recovered financial balance mostly by increasing indirect taxes. Around one third of the member states (Belgium, France, Italy, the Czech Republic, Latvia, Romania), could benefit from a tax shift from labour taxes to consumption taxes. Nearly half of the EU member states faced the challenge of reducing the debt bias in housing taxation created by the deductibility of mortgage interest. Where appropriate member states also reduced taxes for SME, introduce accelerated depreciation scheme as well as R and D and investments incentives to stimulate economic growth.. One third of the EU member states showed to have specific scope for improving the design of their environmental taxes.

5. SUMMARY

In a situation as deep a crisis as 2008 the EU countries took the entire package of activities to restore macroeconomic equilibrium comprising various instruments from fiscal policy. The specific features of their fiscal policy was

a task to ensure an appropriate level of spending well as restoring budgetary balance, if excessive spending and debt have become one of the sources of global imbalances. During the crisis majority of the EU partners used taxation to consolidate their public finances, but the increase in the tax to GDP ratio appeared fairly modest and the tax increases did not cover equally all taxes and in the same way all partner countries in their consolidation effort. Overall the euro crisis reshaped the tax structure of the EU members with noticeable shift from direct taxes to indirect taxes as a less harmful for economic growth. Roughly half the EU member states have raised their VAT rates. Increasing the consumption taxes in the EU was accompanied by «fiscal devaluation» in direct taxation. The rate of income tax CIT companies progressively declined and tax reduction coincided with a period of particularly out of the crisis after 2013. The rate of the PIT, tax paid by individuals during crisis period increased slightly on the solidarity basis, but among the EU countries prevailed policy to reduce tax on labor aimed mainly to increase work incentive. Some the EU countries applied attractive tax advantages for foreign investors and SME, some members introduced tax relief on investments in physical capital or R+ D.

6. REFERENCES

ANNICCHIARO B., DIO B., FELICI F., NUCCI F., (2011): *Macroeconomic modelling and the effects of policy reforms: an assessment for Italy using ITEM and Quest*, Ministry of Economy and Finance. Working paper

BALDWIN R., WYPLOSZ CH., (2004): *The Economics of European Integration*, Berkshire.

BOTMAN D., DANNINGER S., (2007): *Tax reform and debt sustainability in Germany: an assessment using the Global Fiscal Model*, IMF Working Paper 07/46/ 2007.

ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, (1995): *Opinion on direct and indirect taxation*, Brussels, 20-21 December 1995.

EUROPEAN COMMISSION, (2011): «Tax reforms in EU member states 2011», *European Economy*, 2011/5, Luxembourg.

EUROPEAN COMMISSION, (2012): «Report on Public Finances in EMU» (2012): *European Economy 2012/4*, Luxembourg, www.statistica.com/statistics/263220/public-spending-ratio-in-eu-countries, 2016-02.26.

EUROPEAN COMMISSION, (2012): «Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability», *European Economy*, 2012/5, Luxembourg.

EUROPEAN COMMISSION, (2012): «Tax reforms in EU member states 2012», *European Economy*, 2012/6, Luxembourg.

EUROPEAN COMMISSION, (2012): *Taxation trends in the European Union*, Luxembourg.

EUROPEAN UNION (1993): *Protocol No 5 on the excessive deficit procedure. Selected instruments taken from the Treaties*. Luxembourg.

HERITAGE FOUNDATION, (2015): *Macro-economic Data and Index of Economic Freedom*.

KRAJEWSKA A., (2010): *Podatki w Unii Europejskiej*, PWN Warszawa.

OCDE, *Top statutory personal taxes rates and top marginal tax rates for employees*, stats.org/index.aspx.data.

TAKACS V., MATE A., NAGY S.G., (2015): «Changes in tax structures in European Union member states (in) Society and Economy in Central and Eastern Europe», *Journal of the Corvinus University of Budapest*, vol. 37.

Aspectos relevantes en torno a la residencia fiscal de las personas físicas en el derecho de la Unión

Dr. Jorge Juan Milla Ibáñez
Profesor de Financiero y Tributario

Se realiza una selección de pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), a fin de destacar los aspectos relevantes en torno a la residencia fiscal de las personas físicas en el Derecho de la Unión. En estas sentencias se reconoce y define el concepto de discriminación, se define el concepto de restricción y analizan las diferencias objetivas entre un residente y un no residente. De esta forma, puede apreciarse el cumplimiento por parte de los Estados miembros del principio de discriminación por razón de nacionalidad o, indirectamente, por razón de residencia, y las restricciones a la libre circulación de personas.

Palabras clave:

residencia, Estado miembro, discriminación, restricción.

Abstract:

A selection of jurisprudential pronouncements of the Court of Justice of the European Union (CJEU) is made in order to highlight the relevant aspects regarding the tax residence of individuals in the EU Law. In these judgments it is recognized and defined the concept of discrimination, the concept of restriction is defined and analysed the objective differences between a resident and a non resident. This way, the fulfilment by Member States of the principle of discrimination on grounds of nationality or indirectly, by reason of residence, and restrictions on the free movement of persons is shown.

Keywords:

residence, Member State, discrimination, restriction.

Sumario:

1. Introducción. 2. Jurisprudencia del TJUE en materia de residencia fiscal. 3. Selección jurisprudencial. 4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La condición de Estado miembro de la Unión Europea, con la consiguiente cesión de poderes de los Estados en favor de una Unión Europea -diseñada para buscar objetivos globales comunes- ha supuesto la creación de un nuevo orden legal para los Estados miembros, acompañado de una serie de renunciaciones en aras a un derecho a participar en los beneficios de pertenecer a la Unión Europea.

La soberanía tributaria no forma parte de esa cesión de poderes y sigue residiendo en cada uno de los Estados miembros, sin perjuicio de la cesión parcial que supone la aproximación de los elementos de determinados impuestos como consecuencia de las Directivas armonizadoras que afectan al IVA, a los Impuestos Especiales (accisas, en terminología del Derecho de la Unión), a los impuestos que gravan la concentración de capitales (nuestros gravámenes sobre operaciones societarias y actos jurídicos documentados), y a determinados aspectos de la imposición societaria.

Tan sólo respecto al Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas, o al Arancel aduanero común podría hablarse de un verdadero poder tributario propio de la Unión Europea, pues en estos ámbitos, las instituciones de la Unión Europea delimitan el tributo, siendo Reglamentos comunitarios directamente aplicables en los Estados miembros los que contemplan la regulación material.

En la actualidad, con los cambios derivados de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, parece existir una aproximación, un acercamiento de sistemas fiscales para la consecución de los objetivos del Tratado y la eficacia de las libertades del Derecho de la Unión en un espacio de libre competencia, por la vía de las normas del Tratado que prohíben las restricciones a las libertades del Derecho de la Unión y las discriminaciones por razón de nacionalidad y de las Directivas armonizadoras.¹

1 PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. Y PÉREZ DE AYALA, J. L. (2008), pp. 299 y siguientes.

1.1. Normativa legal: Los Tratados y el derecho derivado

A los efectos de establecer la posición del Derecho de la Unión en el ordenamiento jurídico de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, acudiremos -sin duda- al diagrama denominado Modelo Triangular, que delimita el marco regulador del Derecho tributario en la Unión Europea, creado por O'SHEA en el que sintetiza las diferentes relaciones entre las fuentes, nacionales, internacionales y del Derecho de la Unión y la posición de supremacía del Derecho de la Unión.²

El triángulo o pirámide del Modelo, constituido por el Derecho de la Unión, en la parte más alta, el Derecho Internacional, en el medio, y las normas de los Estados miembros, en la base, representa el marco legal del Derecho tributario de cualquier Estado miembro, así como las diferentes relaciones jerárquicas entre las diferentes normas.

En ocasiones, surgen dudas sobre la condición de ordenamiento jurídico propio del Derecho de la Unión, dado que los Tratados constitutivos de éste han sido firmados bajo la forma de un Convenio Internacional. No obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se ha encargado de aclarar que, a pesar que el Tratado constitutivo de la CEE fue firmado bajo esta forma:

(...) no por ello deja de ser la carta constitucional de una Comunidad de Derecho (...)³,

creando

(...)un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado, y que vincula a sus órganos jurisdiccionales; que, en efecto, al instituir una Comunidad de duración indefinida, dotada de Instituciones propias, de personalidad, de capacidad jurídica, de capacidad de representación internacional y más en particular de poderes reales derivados de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad, éstos han limitado su soberanía, aunque en materias específicas, y han creado así un cuerpo normativo aplicable

2 O'SHEA, T. (2008), p. 279.

3 Ver en este sentido, el fundamento 21 del Dictamen núm. 1/1991 sobre el Espacio Económico Europeo de 14 de diciembre de 1991.

a sus nacionales y a sí mismos. Considerando que esta integración en el Derecho de cada país miembro de disposiciones procedentes de fuentes comunitarias, y más en general los términos y el espíritu del Tratado, tienen como corolario la imposibilidad de que los Estados hagan prevalecer, contra un ordenamiento jurídico por ellos aceptado sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral posterior, que no puede por tanto oponerse a dicho ordenamiento; que la fuerza vinculante del Derecho comunitario no puede en efecto variar de un Estado a otro, en razón de legislaciones internas ulteriores, sin que se ponga en peligro la realización de los objetivos del Tratado (...)⁴

A pesar de esta supremacía del Derecho de la Unión, los Estados miembros, como matiza MAGRANER MORENO,⁵ son libres, en el marco de los Convenio para evitar la doble imposición (CDI), para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal, y así ostentar el poder necesario para determinar los puntos de conexión, entre los que puede estar el criterio de la nacionalidad, que acerquen a sus contribuyentes.

1.2. *Jurisprudencia del TJUE*

Como asegura CASADO OLLERO, puede que el Derecho financiero sea uno de los sectores del ordenamiento más afectados con la integración europea, al ser precisamente dos de sus institutos jurídicos basilares -el tributo y la institución presupuestaria- los que con más nitidez registran la sacudida de las instituciones y del acervo jurídico comunitario.⁶

En efecto, los recursos financieros internos han quedado –sin duda- afectados por la normativa de la Unión Europea. En consecuencia, los ingresos tributarios han sido ya armonizados por Directivas comunitarias o afectados por compromisos políticos en el seno del Consejo Europeo o habrán quedado condicionados por el necesario respeto a las normas del Tratado sobre no discriminación.

4 Sentencia del TJUE Costa contra ENEL (C-6/64), de 15 de julio de 1964. Esta sentencia puede consultarse en: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d5333b186530b64b2488b5f6b8a53ef80e.e34KaxiLc3qMb4oRchoSaxuTahzo?text=&docid=87399&pageIndex=o&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=984663>

5 MAGRANER MORENO, F. J.: (2010), p. 181.

6 CASADO OLLERO, G. (1987), p. 7.

La aparición del nuevo orden legal, ha tenido un impacto inmediato en los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados miembros, haciendo que la legislación nacional sobre imposición directa –competencia exclusiva nacional- deba cumplir con la legislación de la Unión Europea y respetar las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado (la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales),⁷ cuyo garante será el TJUE. En concreto, la LGT española, reconoce expresamente en su artículo 7 el carácter de fuente del Derecho regulador de los tributos del Derecho de la Unión, al establecer que

Los tributos se regirán (...) 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 de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

También se ha reconocido mayoritariamente la importancia del TJUE en su labor interpretativa de estas normas.

Esta progresiva ampliación de los objetivos previstos para la Comunidad ha originado un cambio de perspectiva en la jurisprudencia del TJUE, haciendo surgir el concepto al que GARCÍA PRATS denomina el concepto de discriminación encubierta,⁸ ya que, como establece el TJUE en la Sentencia *Sotgiu*,⁹ las normas sobre igualdad de trato del Tratado como la del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 de 15 de octubre de 1968 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad¹⁰ no sólo prohíben las discrimina-

7 Véanse, en particular, las Sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 19. Estas sentencias pueden consultarse en:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99595&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=984663>

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49454&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=984663>

8 GARCÍA PRATS, F. A. (1998), p. 65.

9 Vid. en este sentido el apartado 11 de la Sentencia *Sotgiu*, que puede consultarse en el siguiente enlace: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61973CJ0152:ES:PDF>

10 El artículo 7 del Reglamento n° 1612/68 de 15 de octubre de 1968 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad establece:

«1. En el territorio de otros Estados miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto

ciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado y, por lo tanto, no se descarta que los efectos prácticos de criterios tales como el lugar de procedencia o la residencia de un trabajador puedan dar lugar, según las circunstancias, a una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el Tratado y el Reglamento. Como vemos, la residencia se convierte claramente en un elemento de gran transcendencia tributaria.

Y así, en opinión del profesor GARCÍA PRATS, cuatro son los factores que han contribuido a este cambio en la interpretación del TJUE: el reconocimiento del efecto directo a las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Roma; la ampliación de los objetivos de la Comunidad, afianzada tras la entrada en vigor del Acta Única Europea; la promoción del mercado interior, permitiendo al TJUE un enfoque concreto en la determinación del significado del principio de no discriminación, y el mimetismo en la configuración del ámbito de protección de las diferentes libertades fundamentales.

Este cambio y el impacto inmediato que han tenido esta jurisprudencia del TJUE, en los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados Miembros, quedan demostrados para O'SHEA (2008) en tres Sentencias, en particular: Humblet (C-6/60),¹¹ Van Gend en Loos (C-26/62)¹² y Costa contra ENEL (C-6/64).¹³

se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo.

2. Se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

3. También tendrá acceso a las escuelas de formación profesional y a los centros de readaptación de enseñanza, en base al mismo derecho y en las mismas condiciones que los trabajadores nacionales.

4. Toda cláusula de Convenio colectivo o individual o de otra reglamentación colectiva referente al acceso al empleo, al empleo, a la retribución y a las demás condiciones de trabajo y despido, será nula de pleno derecho en la medida en que prevea o autorice condiciones discriminatorias para los trabajadores nacionales de otros Estados miembros.»

11 La Sentencia Humblet tuvo lugar el 16 de diciembre de 1960. Puede consultarse esta Sentencia en el siguiente enlace:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61960CJ0006:ES:PDF>

12 La Sentencia Van Gend en Loos puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61962CJ0026:ES:PDF>

13 La Sentencia Costa contra ENEL puede consultarse en el siguiente enlace:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61964CJ0006:ES:PDF>

2. JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN MATERIA DE RESIDENCIA FISCAL

Como afirma TEJERIZO LÓPEZ (2012), el artículo 63 de la versión consolidada del TFUE prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales y, como ha puesto de relieve la doctrina, uno de los mayores obstáculos a tal libertad de movimientos puede derivar precisamente de las leyes tributarias. Ahora bien, el mismo Tratado, en el artículo 65.1, admite como excepción a dicha prohibición las normas fiscales que discriminen por razón de la residencia. Dicho de otro modo, los Estados miembros se han reservado el derecho a seguir aplicando preceptos tributarios que diferencien entre los residentes y los no residentes, si bien esta reserva de soberanía fiscal (como ha sido denominada en ocasiones) no es absoluta, en modo tal que, como dice el propio artículo 65, en su número 3, las disposiciones que pueden dictarse sobre el particular «...no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos...».

En el siguiente epígrafe realizaremos una selección de pronunciamientos del TJUE relativos a la restricción y discriminación por razón de residencia.

Al respecto del principio de no discriminación, su formulación no constituye ninguna novedad y es tan clara que su aplicación no debería plantear problemas en la práctica, ya que, conforme al artículo 18 del TFUE (antiguo artículo 12 del TCE), está prohibida, además de toda discriminación por razón de nacionalidad, también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado, como es el caso de la residencia.

Estas diferencias de trato fiscal respecto de los residentes en otros Estados contenidas en la normativa nacional que permitían, teóricamente, fijar de forma razonable la residencia fiscal de una persona física se han encontrado con la existencia de un contribuyente que es nacional de un Estado miembro de la Unión Europea. En este caso, los principios de la Unión Europea añaden un componente adicional a la idea de igualdad de tratamiento entre contribuyentes de ese espacio económico, con lo que la tradicional distinción entre residente y no residente es puesta en tela de juicio.

La jurisprudencia del TJUE, ante la ausencia de armonización en materia de imposición directa, ha sido la encargada de resolver estas situaciones y, con sus resoluciones ha actuado como garante tanto del respeto a las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado (la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales), como del principio de no discriminación.¹⁴

Sin embargo, las Administraciones de los Estados miembros de la Unión Europea, sistemáticamente ignoran lo que significa este principio. Afortunadamente, existe doctrina jurisprudencial del TJUE que consagra la no discriminación y su aplicación directa en los Estados miembros, desoyendo los dictados del legislador del Estado miembro, allí donde de forma clara resulta discriminatoria la norma en cuestión.

3. SELECCIÓN JURISPRUDENCIAL

Vamos a revisar en los siguientes apartados los pronunciamientos que la doctrina ha considerado más relevantes, referidos al reconocimiento de la discriminación por razón de residencia; al concepto de discriminación; a la restricción; a la libertad de traslado de residencia; a la diferencia objetiva entre un residente y un no residente; a la distinción entre los conceptos de restricción y discriminación; a los requisitos para ser considerado residente; a algunas de las ventajas fiscales, y, finalmente al concepto discriminación inversa.

3.1. *El reconocimiento de la discriminación por razón de residencia: Avoir Fiscal*

El profesor O'SHEA (2010) señala que un Estado miembro de acogida tiene la obligación de respetar el trato nacional a los nacionales de los demás Estados miembros en el ejercicio de cualquiera de las libertades fundamentales o los derechos de la ciudadanía europea en su territorio. En tales circunstancias,

14 MAGRANER MORENO, F. J. (2010), pp. 20 y siguientes.

los nacionales de los demás Estados miembros están afectados por las normas del Estado miembro de acogida y no por las normas de su Estado miembro de origen.

Tal vez el mejor ejemplo de este tipo de situaciones se da en la Sentencia conocida como *Avoir Fiscal*, donde las compañías de seguros extranjeras residentes en Estados miembros distintos de Francia, que habían establecido sucursales en Francia, fueron tratadas de manera menos favorable que las empresas residentes francesas a pesar de que se encontraban en una situación comparable, ya que eran gravadas de la misma forma que las francesas.

En esta Sentencia (C-270/83),¹⁵ de 28 de enero de 1986, el TJUE es llamado a pronunciarse sobre una demanda fundada en el artículo 169 del TCE (actual artículo 258 del TFUE) interpuesta por la Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Francesa, imputándosele a esta última no haber extendido a las sucursales y agencias constituidas en Francia por las compañías de seguros de otros Estados miembros, el crédito fiscal conocido con el nombre de *avoir fiscal* (crédito fiscal imputable) del que gozan las correspondientes empresas francesas. De esta omisión, y de la discriminación que lleva consigo, resultaría infringido el artículo 52 del TCE (actual artículo 49 del TFUE).

Mientras el argumento principal de la Comisión se fundamentaba en que el trato fiscal menos favorable a las sucursales o subsidiarias restringe, claramente, la libertad de establecimiento en otro Estado miembro, la República Francesa sostenía su defensa en mostrar que las diferencias existentes en su legislación se debían a las particularidades de los diferentes sistemas fiscales y a los CDI.

El TJUE, en el apartado 18 de su Sentencia, señala que la libertad de establecimiento comprende, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia, sirviendo su domicilio para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al

15 Esta Sentencia puede revisarse en:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61983CJ0270:ES:PDF>

ordenamiento jurídico de un Estado. Por tanto, admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente, por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro, privaría de su contenido a esta disposición.

En este asunto concreto, el TJUE concluye que, dado que la normativa francesa equipara, a efectos de imposición de sus beneficios, a las sociedades que tienen su domicilio social en Francia y a las sucursales y agencias establecidas en Francia de sociedades con domicilio en el extranjero, esta reglamentación no puede, sin crear una discriminación, tratarlas de manera diferente, en el marco de esta misma imposición, en lo referente a la concesión de una ventaja relativa al respecto, como lo es el crédito fiscal imputable. Por lo tanto, al tratar de idéntica manera a las dos formas de establecimiento con vistas a la imposición de los beneficios obtenidos por aquéllos, en opinión del TJUE, el legislador francés ha admitido que, en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato, lo que le lleva a declarar que el beneficio del crédito fiscal incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 52 del TCE.

No obstante, el TJUE, a pesar del sentido del fallo, admite que no se podría excluir absolutamente que una distinción, según el domicilio de una sociedad o según la residencia de una persona física, en ciertas condiciones pudiera ser justificada en un dominio como el derecho fiscal, lo que sin duda abre la puerta al estudio –en cada caso concreto– sobre la compatibilidad del trato otorgado a no residentes (residentes en otro Estado Miembro) y la normativa de la Unión Europea.

3.2. *El concepto de discriminación: Schumacker*

La Sentencia del asunto *Schumacker* (C-279/93),¹⁶ de 14 de febrero de 1995, constituye un hito en la jurisprudencia del TJUE, al contener, en su apartado 30, una definición clara y concreta del concepto de discriminación, al afirmar que esta «sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas

¹⁶ Esta Sentencia puede ser revisada en:

a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes».

Este asunto, que se inicia mediante cuatro cuestiones prejudiciales planteadas por el *Bundesfinanzhof* ante el TJUE, tiene por objeto que este determine el impacto que tiene sobre las normativas fiscales internas relativas al Impuesto sobre la Renta el principio comunitario de libre circulación de personas, contenido en el actual artículo 45 del TFUE, tal y como señala el Abogado General del asunto, el Sr. Léger.

Se trata en este asunto del Sr. Schumacker, residente en Bélgica, junto con su familia y trabajador por cuenta ajena en Alemania. Este contribuyente, sujeto por obligación real al Impuesto sobre la Renta alemán, era gravado como cualquier otro trabajador residente en Alemania en cuanto a sus ingresos procedentes del trabajo, excepto que no se le concedían deducciones personales, ya que en el Impuesto alemán únicamente concedía estas ventajas fiscales a los trabajadores alemanes residentes. El argumento esgrimido por Alemania, para actuar de este modo, era que, puesto que este trabajador no era residente, sus deducciones personales debían ser concedidas por el Estado miembro en el que tuviera su residencia (Bélgica).

Aunque, de acuerdo con el Derecho tributario internacional, esta solución es absolutamente válida, en el marco de la UE, el TJUE debía juzgar si los beneficios fiscales, concedidos únicamente a los residentes en Alemania y no al señor Schumacker, quien había ejercido su derecho a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, podría constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad. En consecuencia, si bien el TJUE reconoció que «la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general», todavía debía investigar si la situación del señor Schumacker era comparable a la de un contribuyente residente en un empleo similar.

El TJUE sostuvo que la libre circulación de los trabajadores

...no se opone, en principio, a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con mayor rigor que a un residente que ocupe el mismo empleo.

Sin embargo, el TJUE concluyó que éste no era el caso ya que

...en un supuesto como el del presente asunto, en que el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar,

por lo que no hay ninguna diferencia objetiva que justifique una diferencia de trato en lo concerniente a la consideración, a efectos del Impuesto, de la situación personal y familiar del contribuyente, señalando –además– que «la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se tiene en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo».

Esta sentencia supone, para un amplio sector de la doctrina, liderado por el profesor Lang (2009, p. 106), la gran excepción al centrarse en la comparabilidad objetiva y no en la comparabilidad legal. Sin embargo, para otro sector, liderado por el profesor O'SHEA, esta Sentencia no es más que una aplicación de la Sentencia del asunto *Avoir Fiscal*, salvo que, en esta la libre circulación de los trabajadores es la libertad aplicable, mientras que en *Avoir Fiscal* la libertad fundamental en juego era la libertad de establecimiento.

La diferencia sustancial entre las Sentencias *Avoir Fiscal* y *Schumacker*, referidas ambas a una discriminación por parte del Estado miembro de acogida, estribaba en la diferente libertad fundamental invocada. En ambos casos, el no residente se encontró en una situación objetivamente comparable a la de un residente y se llevó a cabo, por parte del TJUE, una evaluación jurídica para determinar la comparabilidad de la misma.

3.3. *La restricción: la Sentencia Dassonville*

En la Sentencia del asunto *Dassonville* (C-8/74)¹⁷ se sustancia una decisión prejudicial dirigida al TJUE, por el Tribunal de Primera Instancia de

¹⁷ Esta Sentencia puede ser revisada en:

Bruselas, dentro de un procedimiento penal. En efecto, aunque el asunto no se refiere a una cuestión relacionada con la imposición directa, su excepcionalidad para nosotros, viene dada porque la Sentencia *Dassonville* es la primera Sentencia en la que, el TJUE, nos muestra el concepto de restricción.

El TJUE, previo a su pronunciamiento, realizó una serie de consideraciones, entre las que podemos destacar las siguientes: en primer lugar, que toda normativa comercial de los Estados miembros que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario debe considerarse como una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas; y en segundo lugar, que las medidas contenidas en la legislación belga no pueden constituir un medio de discriminación arbitrario ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros

Finalmente, el TJUE se pronuncia declarando que las formalidades exigidas por un Estado miembro para justificar el origen de un producto que prácticamente sólo los importadores directos podrían cumplir sin grandes dificultades, cuya obtención resulta más difícil a los importadores de un producto auténtico que se encuentra en libre práctica en otro Estado miembro, que a los importadores del mismo producto procedente directamente del país de origen, constituye una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa incompatible con el Tratado.

3.4. La libertad de traslado de residencia en el ámbito de la Unión Europea. La discriminación por razón de nacionalidad y la restricción transfronteriza de las libertades: Biehl

La Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 1990, sobre el asunto conocido como *Biehl* (C-175/88),¹⁸ viene motivada por una cuestión prejudicial planteada por el *Conseil d'État de Luxemburgo*, referente al examen de la compati-

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61974CJ0008:ES:PDF>

18 Esta Sentencia puede revisarse en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61988CJ0175:ES:PDF>

lidad de su disposición fiscal, sobre la devolución de posibles pagos en exceso a cuenta del Impuesto sobre la Renta, con el Derecho de la Unión.

Esta normativa establece que, la devolución de posibles pagos en exceso a cuenta del Impuesto sobre la Renta, se deniega cuando el sujeto pasivo no haya residido en el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo durante la totalidad del ejercicio fiscal de que se trate.

A la luz de la normativa del Estado miembro, el TJUE recordó su jurisprudencia –sentada por la Sentencia del asunto *Sotgiu*, según la cual

Las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado,

no descartándose que criterios como el domicilio de un trabajador puedan constituir en la práctica, según los casos, el equivalente de una discriminación por razón de la nacionalidad.

Y así, el TJUE dictamina que

El apartado 2 del artículo 48 del Tratado (actual artículo 45 del TFUE) se opone a que la legislación tributaria de un Estado miembro prevea que las retenciones a cuenta de impuesto efectuadas sobre las retribuciones y salarios, practicadas a cargo de un trabajador por cuenta ajena nacional de un Estado miembro, que es sujeto pasivo residente tan sólo durante una parte del año porque se establezca en el país o porque se marche de él en el curso del período impositivo, queden en beneficio del Tesoro y no puedan ser objeto de devolución.

3.5. La diferencia objetiva entre un residente y un no residente: Gschwind

Esta Sentencia, de fecha 14 de septiembre de 1999 (C-391/1997),¹⁹ tiene su origen en la solicitud presentada en Alemania por un trabajador empleado en ese Estado, de nacionalidad neerlandesa y residente junto con su esposa en los Países Bajos, para que se le reconociera el derecho de optar por el método

¹⁹ Esta Sentencia puede revisarse en:

y la escala de gravamen del *splitting*,²⁰ a la hora de tributar por el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

El *Finanzgericht Köln* planteó al respecto una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 177 del TCE (actual artículo 267 del TFUE), para saber si el Derecho de la Unión que regula la libre circulación de los trabajadores (artículo 45 del TFUE) se oponía a que el referido derecho de opción, del que disfrutaban, en todo caso, las parejas residentes en Alemania, quedara condicionado, para las parejas no residentes, al requisito de que la renta mundial de la pareja estuviera sujeta a imposición en Alemania en, por lo menos, un 90 % o, en su defecto, al de que la renta del matrimonio obtenida en el extranjero y exenta en ese Estado miembro no superara los 24.000 marcos por ejercicio.

El TJUE, en su Sentencia, hace referencia, en primer lugar, a la jurisprudencia derivada de la Sentencia *Schumacker*, al advertir que en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, en la medida en que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y en que la capacidad contributiva personal del no residente, que resulta de computar la totalidad de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse más fácilmente en el lugar donde se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual.²¹ Además, señala 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 modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de doble imposición, a efectos del

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997CJ0391:ES:PDF>

20 Este método, cuya aplicación está limitada a las parejas casadas, parte de la ficción de que cada uno de los cónyuges ha contribuido por mitad a la renta global sujeta a tributación. Para determinar la cuota del impuesto se suman las bases liquidables de ambos, la cantidad obtenida se divide por dos, se aplica a una mitad la fórmula matemática establecida por la Ley y el resultado se multiplica por dos. El total es la cantidad que deben abonar los cónyuges. El método fue adoptado como consecuencia de una Sentencia del Bundesverfassungsgericht, dictada en 1957, y se basa en la norma fundamental enunciada en el artículo 6 de la Constitución alemana (Grundgesetz) que sitúa a la familia bajo la protección especial del Estado.

21 Apartado 22 de la Sentencia.

reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería.²²

Siguiendo la Sentencia Schumacker, el TJUE señala que sólo podría existir discriminación entre residentes y no residentes en el sentido del Tratado si, pese a su residencia en Estados miembros diferentes, se comprobara que, respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de sujetos pasivos se hallan en una situación comparable. Por lo tanto, la regla general admitiría una excepción cuando el no residente no obtuviera rendimientos significativos en el Estado de su residencia y percibiera la parte esencial de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado de empleo. En estas circunstancias, el Estado de residencia no podría concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, por lo que entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existiría ninguna diferencia de situación objetiva que pudiera justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo.²³

Y así, el TJUE resuelve determinando que la situación de los residentes fiscales en Alemania y la situación del matrimonio Gschwind no son comparables, ya que aproximadamente el 42% de sus ingresos mundiales se obtienen en su Estado de residencia, de manera que este puede tener en cuenta la situación personal y familiar del matrimonio 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.

Como hemos revisado, aunque el TJUE concluyó que el no residente no se encontraba en una situación comparable a un residente, basándose en un análisis de comparabilidad similar al realizado en el asunto Schumacker en relación con la evaluación de la situación normativa (la del impuesto), la situación real era completamente diferente a la que tuvo lugar en Schumacker. En Gschwind, a diferencia de lo que ocurre en Schumacker, el matrimonio

22 Apartado 24 de la Sentencia.

23 Apartados 26 y 27 de la Sentencia.

Gschwind tenía suficientes ingresos gravables en el Estado miembro de residencia para que el señor Gschwind pudiera obtener sus correspondientes deducciones personales, por lo que Alemania no podría justificar la concesión de las prestaciones en cuestión dado que existía una clara diferencia de situación objetiva entre un residente alemán y el señor Gschwind.

3.6. La distinción entre restricción y discriminación: Futura

La Sentencia de 15 de mayo de 1997, conocida como Futura (C-250/1995),²⁴ representa, en palabras de algunos autores como CALDERÓN CARRERO (2008, p. 703), el punto de arranque de una tendencia que se pondrá de manifiesto en Sentencias posteriores y que concibe las libertades comunitarias como derechos de acceso a los mercados de los Estados miembros, más que como prohibiciones de discriminación por razón de la nacionalidad en sentido estricto.

La Sentencia del TJUE tiene su origen en el planteamiento de una cuestión prejudicial por parte del *Comité du contentieux du Conseil d'Etat* del Gran Ducado de Luxemburgo, relativa al ámbito de los impuestos directos. Esta cuestión se suscitó en el marco de la tributación de un establecimiento permanente en Luxemburgo (Singer) de una sociedad anónima francesa con domicilio social en Francia (Futura).

Futura y Singer pretendían compensar con los beneficios de 1986 las pérdidas registradas por la sucursal desde 1981 (es decir, durante los cinco años anteriores). Estas pérdidas ascendieron a más de 23 millones de francos. Sin embargo, la Administración Tributaria resolvió, a este respecto, que

en el caso de los establecimientos permanentes, son las pérdidas derivadas de su propia actividad, tal como resultan de la contabilidad separada que llevan de sus operaciones, las que pueden ser objeto de compensación, no siendo compensables las pérdidas determinadas por imputación

24 Esta Sentencia puede revisarse en:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995CJ0250:ES:PDF>

Por lo tanto, para la Administración, la compensación de pérdidas sólo hubiera sido posible si las pérdidas se hubieran determinado mediante una contabilidad ordenada y conservada en Luxemburgo.

Ante esta resolución, confirmada por el *Directeur des contributions*, la empresa recurre ante el *Comité du Contentieux du Conseil d'Etat*, sosteniendo que la denegación de la compensación de pérdidas, cuando no se lleva una contabilidad ordenada en Luxemburgo, constituye una discriminación de los contribuyentes no residentes frente a los contribuyentes residentes, por lo que, a su juicio, la interpretación de las disposiciones fiscales que hace la Administración Tributaria es incompatible con el artículo 52 del TCE (actual artículo 49 del TFUE). El *Comité du Contentieux du Conseil d'Etat* previo a su pronunciamiento, plantea una petición de decisión prejudicial al TJUE.

El TJUE realiza un primer análisis de discriminación en el que constata que no existe discriminación, ya que las normas fiscales de Luxemburgo de que se trata, se aplican por igual a residentes y no residentes, con sucursales en Luxemburgo. Sin embargo, al realizar un posterior análisis sobre si puede existir una restricción, el TJUE llega a la conclusión de que, en un sentido, la normativa sobre compensación de pérdidas de Luxemburgo suponía una restricción a la libertad de establecimiento de una sociedad, equiparada a una persona física nacional de un Estado miembro, que desee establecer una sucursal en otro Estado miembro distinto del de su domicilio social.

Y así, el TJUE concluye que el artículo 52 del Tratado no se opone a que un Estado miembro supedite la compensación de pérdidas anteriores, solicitada por un sujeto pasivo que tiene una sucursal en su territorio sin haber establecido en él su residencia, al requisito de que las pérdidas guarden relación económica con rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado, siempre y cuando los sujetos pasivos residentes no reciban un trato más favorable. En cambio, se opone a que la compensación de pérdidas se supedite al requisito de que, durante el ejercicio en el que se sufrieron las pérdidas, el sujeto pasivo haya llevado y conservado en dicho Estado una contabilidad relativa a las actividades ejercidas en él que sea conforme a las normas nacionales pertinentes en la materia. No obstante, el Estado miembro de que se trata puede exigir que el sujeto pasivo no residente demuestre, de manera clara y

precisa, que el importe de las pérdidas que afirma haber sufrido coincide, con arreglo a las normas nacionales relativas al cálculo de los rendimientos y de las pérdidas vigentes durante el ejercicio de referencia, con el importe de las pérdidas realmente sufridas en dicho Estado por el sujeto pasivo.

Futura se configura, por lo tanto, como el ejemplo de un caso en que el TJUE al no encontrar ninguna discriminación, pasa a realizar un análisis de restricción en el que se encuentra con una restricción. Lo que desmonta la tesis de quienes consideran que no existe distinción alguna entre discriminación y restricción.

3.7. Los requisitos para ser considerado residente: *Martínez Sala*

En el asunto *Martínez Sala* (C-85/96),²⁵ la Sentencia, de 12 de mayo de 1998, del TJUE viene precedida de una cuestión prejudicial formulada por el *Bayerisches Landessozialgericht* alemán, como consecuencia del recurso de apelación interpuesto por la señora *Martínez Sala* ante este Tribunal.

Los hechos sobre los que versa este asunto se remontan a la denegación por parte de los servicios competentes del Estado de Baviera de la solicitud de asignación por hijo a cargo que hizo la señora *Martínez Sala*, de acuerdo con la legislación alemana en la materia. La señora *Martínez Sala*, era una nacional española, residente en Alemania durante doce años, que ejerció en este país una actividad como trabajadora por cuenta ajena hasta el 24 de octubre de 1989, fecha desde la que fue beneficiaria de la asistencia social proporcionada tanto por el municipio de Núremberg, como por el Landratsamt Nürnberger Land. Esta señora fue obteniendo los correspondientes permisos de residencia en Alemania hasta el 19 de mayo de 1984, fecha desde la cual únicamente posee certificados de haber solicitado la prórroga de su permiso de residencia. El 19 de abril de 1994, las autoridades competentes alemanas volvieron a concederle un permiso de residencia de un año de duración, posteriormente prorrogado por un período adicional de un año.

25 Esta Sentencia puede revisarse en:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996CJ0085:ES:PDF>

La denegación de la asignación por hijo a cargo, comentada, era fundamentada por la Administración correspondiente por la condición de la demandante de no ser nacional alemana y de no estar en posesión de un permiso de residencia u otra autorización de residencia concedida por razones humanitarias o políticas. Tras impugnar esta decisión ante la Administración y ser denegada, la señora Martínez Sala la impugnó ante el *Sozialgericht Nürnberg*. Su demanda fue desestimada de nuevo, asimismo por no contar con un título de residencia idóneo. Según el órgano que conoció de la misma, tampoco a la luz de las normas comunitarias aplicables en el presente caso se modificaba dicha conclusión. Posteriormente, la interesada interpuso un recurso de apelación ante el *Bayerisches Landessozialgericht*. Este Tribunal sometió al TJUE una serie de cuestiones prejudiciales en referencia: *en primer lugar*, a si la señora Martínez Sala conservaba la condición de trabajadora conforme a la legislación alemana; *en segundo lugar*, a si la prestación de crianza es una prestación familiar en el sentido de la letra h) del apartado 1 del artículo 4 del Reglamento (CEE) n° 1408/71, a la que, conforme al apartado 1 del artículo 3 de dicho Reglamento, tienen derecho los nacionales españoles que vivan en Alemania al igual que los nacionales de este país;²⁶ *en tercer lugar*, a si esta prestación de crianza es una ventaja social en el sentido del apartado 2 del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68;²⁷ y, *finalmente*, a si es acorde con el Derecho de la Unión que la normativa alemana, relativa a la concesión de prestaciones y permisos de crianza, exija a los nacionales de un Estado miembro para la concesión de la prestación de crianza que estén en posesión de un permiso de residencia debidamente expedido, aunque su estancia en Alemania sea legal.

26 Este reglamento es el relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, a los trabajadores por cuenta propia y a los miembros de sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad y sus artículos 3.1 y 4.1 establecen que las personas a las cuales sean aplicables las disposiciones del reglamento, estarán sujetas a las obligaciones y podrán acogerse al beneficio de la legislación de todo Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de éste, sin perjuicio de las disposiciones particulares contenidas en el reglamento; y el campo de aplicación material del reglamento, respectivamente.

27 En el apartado 2 del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, se establece que el trabajador nacional de un Estado miembro que resida en el territorio de otro Estado miembro se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

Previo a formular sus correspondientes conclusiones, el Abogado General del asunto expone, en el apartado 18 de sus conclusiones, que

El derecho a circular y residir libremente en toda la Unión está sancionado, con carácter general, en una norma de carácter primario, y no existe o deja de existir porque esté o no limitado por otras normas comunitarias, incluso de Derecho derivado. Las limitaciones previstas en el propio artículo 8 A se refieren al ejercicio concreto del derecho, y no a su existencia. (...) Por tanto, el artículo 8 A desgajó de las restantes libertades de circulación esta libertad, que vemos ahora convertida en el derecho no sólo a circular, sino también a residir en cualquier Estado miembro: un derecho primario, en efecto, en el sentido de que figura como el primero de los derechos que lleva aparejada la ciudadanía de la Unión.

Así, para el Abogado General, la libertad de residencia es un derecho inseparable de la ciudadanía de la Unión, que se confiere directamente a la persona, formalmente reconocida en adelante como sujeto de derecho, la ciudadanía de la Unión, que se adquiere y se pierde junto con la nacionalidad del Estado nacional al que se pertenece, y de ningún otro modo.

Finalmente, el TJUE dictamina, *primero*, que la prestación de crianza está incluida en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Derecho de la Unión como prestación familiar en el sentido de la letra h) del apartado 1 del artículo 4 del Reglamento (CEE) n° 1408/71 del Consejo, *segundo*, que debe ser el órgano jurisdiccional nacional el que determine si una persona como la demandante en el procedimiento principal está incluida en el ámbito de aplicación *ratione personae* del artículo 48 del TCE y del Reglamento n° 1612/68 o del Reglamento n° 1408/71; y, *tercero*, que el Derecho comunitario, ahora Derecho de la Unión, se opone a que un Estado miembro exija a los nacionales de los demás Estados miembros autorizados a residir en su territorio que presenten un título de residencia debidamente expedido por la Administración nacional para poder percibir una prestación por crianza, mientras que sus propios nacionales únicamente están obligados a tener su domicilio o su lugar de residencia habitual en ese Estado miembro.

En esta ocasión, el TJUE aclara que si para la concesión de una prestación, un Estado miembro de acogida requiere que el solicitante tenga su resi-

dencia habitual en ese territorio, el nacional de otro Estado miembro que esté autorizado a residir allí y que, de hecho, resida, cumplirá este requisito y, por lo tanto, estará en la misma situación que un nacional de ese Estado miembro de acogida que allí resida.

Además señala, que el hecho de que un Estado miembro exija a un nacional de otro Estado miembro, que desee obtener una prestación como la controvertida en el asunto principal, que presente un documento con valor constitutivo expedido por su propia Administración, siendo así que a sus propios nacionales no se les exige ningún documento de estas características, da lugar a una desigualdad de trato, constituyendo tal desigualdad una discriminación prohibida por el artículo 6 del TCE (actual artículo 18 del TFUE).²⁸

La Sentencia Martínez Sala forma parte de lo que es una profunda transformación de los valores del Derecho de la Unión y, en particular, de las cuatro libertades básicas (de forma más específica, la libertad personal de movimiento), ampliando la no discriminación con base en la nacionalidad o a la residencia a algo mayor como es el tratamiento igualitario a todos los nacionales de Estados miembros por su condición de ciudadanos de la Unión Europea. Esta transformación se ha venido traduciendo en el progresivo abandono del concepto de trabajador como descripción del ámbito de aplicación personal del Derecho de la Unión hasta el concepto más amplio de ciudadano supranacional, como un sujeto que ostenta los derechos y obligaciones del Derecho de la Unión. En concreto, Martínez Sala ha supuesto que los nacionales de Estados miembros, residentes en otro Estado miembro, puedan acceder a prestaciones de ese Estado miembro de acogida (al encontrarse en la misma situación que un nacional), que hasta Maastricht se encontraban fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión y, además, han provocado que se invierta la carga de la prueba del lado de los Estados miembros en las resoluciones tomadas a este respecto.

²⁸ Vid. en este sentido los apartados 48, 49 y 54 de la Sentencia.

3.8. Las ventajas fiscales y la percepción de ingresos de otro Estado miembro: *De Groot*

En el asunto *De Groot* (C-385/00)²⁹ nos encontramos con un trabajador que presta sus servicios a sociedades de un mismo grupo en diferentes Estados miembros: los Países Bajos, donde reside, Alemania, Francia y el Reino Unido, no obteniendo en ninguno de ellos una parte sustancial de sus ingresos totales, lo que a consecuencia de la aplicación de un CDI le supone perder una parte proporcional de exenciones y ventajas fiscales en el impuesto sobre la renta. El interesado interpuso un recurso de casación ante el *Hoge Raad der Nederlanden* (Países Bajos) contra la Sentencia del *Gerechthof te Amsterdam* (Países Bajos). El *Hoge Raad der Nederlanden* decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE dos cuestiones prejudiciales en referencia a si se oponen los artículos 48 del TCE (actual artículo 45 del TFUE) y 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 a un sistema para evitar la doble imposición en virtud del cual un residente de un Estado miembro pierde en su Estado de residencia una parte proporcional tanto de la parte exenta de sus ingresos como de las ventajas fiscales personales, cuando en un determinado año haya obtenido en otro Estado miembro ingresos en razón de un contrato de trabajo ejecutado en dicho Estado, que están sujetos a gravamen en ese Estado sin tener en cuenta la situación personal y familiar del referido trabajador; y la forma en que estas debieran tenerse en cuenta en su caso.

Ante estas cuestiones, el TJUE –tras examinar los hechos y la normativa–, en primer lugar cita las Sentencias de los casos *Schumacker* y *Gschwind*³⁰ para dejar patente que la obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar sólo recae en el Estado miembro de empleo cuando el contribuyente obtiene de una actividad ejercida en este la cuasi totalidad o la totalidad de sus recursos imponibles y no percibe ingresos

29 Esta Sentencia puede ser revisada en:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000CJ0385:ES:PDF>

30 Vid a este respecto los apartados 36 de *Schumacker* y 27 de *Gschwind*.

significativos en su Estado de residencia, de modo que este no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.³¹

Seguidamente, el TJUE recuerda –delimitando claramente el denominado test de tratamiento nacional- que los Estados están obligados a cumplir con las normas comunitarias, en concreto en lo referente al principio de trato nacional de los nacionales de los demás Estados miembros y de sus propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado; además de advertir que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan.³²

Finalmente, el TJUE dictamina que el artículo 48 del TCE se opone a esta normativa neerlandesa,

contenida o no en un CDI, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar.

Además, clarifica que el Derecho de la Unión no prevé ninguna exigencia específica sobre la manera en que el Estado de residencia debe tomar en cuenta la situación personal y familiar de un trabajador que, durante un ejercicio fiscal determinado, obtuvo ingresos en dicho Estado y en otro Estado miembro, lo único que sí debe hacer el Estado de residencia es asegurarse de que las condiciones en que tome en cuenta la situación personal y familiar de tal contribuyente no deben constituir una discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad, ni un obstáculo para el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.

31 Vid a este respecto el apartado 89 de *De Groot*.

32 Esta delimitación a la que nos referimos se expone en el apartado 94 de la Sentencia.

3.9. La discriminación inversa

La jurisprudencia ha establecido en numerosas ocasiones, como hemos observado en las sentencias mostradas en los epígrafes anteriores, que además de la prohibición de toda discriminación por razón, también está prohibida cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado, como es el caso de la residencia. Este postulado se traduce en la obligación del Estado miembro de acogida de respetar el trato nacional a los nacionales de los demás Estados miembros en el ejercicio de cualquiera de las libertades fundamentales o los derechos de la ciudadanía europea en su territorio. Y así, los nacionales que se encuentren en una situación comparable no podrán ser tratados de forma menos favorable que los nacionales de ese Estado miembro de acogida (un ejemplo claro de este tipo de situaciones se da en la Sentencia conocida como *Avoir Fiscal*, donde las compañías de seguros extranjeras residentes en Estados miembros distintos de Francia, que habían establecido sucursales en Francia, fueron tratados de manera menos favorable que las empresas residentes francesas a pesar de que se encontraban en una situación comparable, ya que eran gravadas de la misma forma que las francesas). Pero esto no significa que deben obligatoriamente recibir el mismo trato, ya que podrían recibir mejor trato que el nacional del Estado de acogida.

Este tratamiento más favorable al no nacional es denominado por la doctrina discriminación inversa (*reverse discrimination*) y, al resultar de situaciones internas, no disfruta de ninguna protección del Derecho de la Unión cuando no hay un elemento de conexión con éste. Aceptado por el TJUE, se muestra de forma clara en los asuntos Van Hilten (C-513/03),³³ Bouanich, Werner (C-112/91)³⁴ y Daily-Mail (C-81/87).³⁵

33 Esta Sentencia puede revisarse en:
<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56360&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=731662>

34 Esta Sentencia puede revisarse en:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61991CJ0112:ES:PDF>

35 Esta Sentencia puede revisarse en:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987CJ0081:ES:PDF>

4. CONCLUSIONES

A modo de reflexión debemos manifestar que, cuando hemos profundizado en cómo los Estados miembros han conjugado las normas de sus sistemas tributarios con los fines de la Unión Europea, hemos advertido la distancia existente entre las necesidades de ingresos de los Estados miembros con el fin de satisfacer su gasto público y la necesidad de desarrollo de un mercado interior en el que la competencia sea libre, unido al respeto a las cuatro libertades fundamentales consagradas en el Tratado.

Uno de los factores que ha facilitado, sin duda, la existencia de esta distancia ha sido la falta de armonización. La imposición directa, al contrario que la indirecta, carece de armonización en los Estados miembros, provocando que haya sido el TJUE el que, a través de sus Sentencias, haya provocado cambios legislativos en las normativas fiscales de los Estados miembros. El TJUE ha actuado dictaminando la compatibilidad del Derecho de la Unión y el de los Estados miembros, analizando el cumplimiento por parte de los Estados miembros del principio de no discriminación por razón de nacionalidad o, indirectamente, por razón de residencia, y las restricciones a la libre circulación de personas en su doble vertiente -libertad de circulación de trabajadores y libertad de establecimiento- garantizando el derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro con la finalidad de desarrollar tanto su trabajo asalariado como una actividad empresarial o profesional y su tratamiento como nacional, si su situación es comparable a la de este.

Hemos realizado una recopilación de sentencias en las que la residencia fiscal ha sido un aspecto de especial relevancia en la relaciones entre los contribuyentes o la Comisión Europea y los Estados miembros, tanto en la posición de éste como Estado de origen o como Estado de acogida. En efecto, desde el reconocimiento por parte del TJUE de la posibilidad de que un nacional de un Estado miembro sufra discriminación por razón de residencia, derivada de las Sentencias de los asuntos Marsman, Sotgiu y Avoir Fiscal, en las que se reconoce la existencia de la prohibición, han proliferado no sólo de las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios

de diferenciación, conduce de hecho al mismo resultado. Las Sentencias del TJUE, a partir de este momento, serán decisivas para que un residente y un no residente puedan recibir el mismo trato en caso de que no exista ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato, lo que puede contribuir a la progresiva desaparición de la tributación por obligación real en el caso de los no residentes nacionales de un Estado miembro, dejando únicamente esta tributación para los no residentes nacionales de terceros Estados.³⁶

Esta diferencia de trato, como discriminación, se definió claramente en la Sentencia Schmacker, como «la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes».

También el TJUE ha resuelto de forma clara los supuestos en los que, a fin de justificar el trato menos favorable a un no residente que a un residente, los Estados han invocado las dificultades para obtener información acerca de las circunstancias personales y familiares de un no residente. En estos casos, el TJUE ha zanjado el asunto remitiéndose al sistema de asistencia mutua, que permite resolver estas situaciones mediante el intercambio de información. Debido a esta jurisprudencia, tendente a que las circunstancias personales y familiares sean tenidas en cuenta en el Estado donde se ejerce la actividad profesional o laboral, ha habido situaciones en las que los no residentes han intentado sacar provecho de ciertas ventajas fiscales, como la posibilidad a acceder a formas de tributación conjunta más favorables a sus intereses, amparándose en la proporción de la renta obtenida que no siempre ha obtenido el resultado esperado, como en el asunto Gschwind.³⁷

No sólo la no discriminación es objeto de protección por parte del TJUE, también lo es la no restricción, concepto no del todo aceptado por una parte de la doctrina que únicamente entiende que existen supuestos de discriminación. El concepto encontró su definición por parte el TJUE en la Sentencia *Dassonville*, donde se nos muestra cómo la normativa comercial de los Estados miembros puede obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmen-

36 GARCÍA CARRETERO, B. (2006), pp. 272 y 273.

37 Véanse a este respecto los apartados 27 y 28 de la Sentencia Gschwind.

te, el comercio intracomunitario. A este respecto, fue sumamente útil la distinción realizada entre ambos conceptos -discriminación y restricción- en el asunto *Futura*, donde primero realiza un análisis de discriminación en el que constata que no existe discriminación, al entender que la normativa nacional se aplica por igual a residentes y no residentes. Sin embargo, al no estimar la discriminación, realiza un análisis posterior en el que llega a la conclusión de que, en un sentido, la normativa nacional suponía una restricción a la libertad de establecimiento de una sociedad, equiparada a una persona física nacional de un Estado miembro, que desee establecer una sucursal en otro Estado miembro distinto del de su domicilio social.

Finalmente, destacamos que los Estados miembros deberán regular la imposición directa respetando el Derecho de la Unión, con especial atención a la posible discriminación o restricción basada directamente en la nacionalidad o, indirectamente, en la residencia fiscal del contribuyente, con la obligación de no dar un trato menos desfavorable que a los nacionales.

5. BIBLIOGRAFÍA.

CALDERÓN CARRERO, J., CARMONA FERNÁNDEZ, N., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., & TRAPÉ VILADOMAT, M. (2008): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia, CISS.

CASADO OLLERO, G. (1987): Prólogo. En G. CASADO OLLERO, D. M. RUFÍAN LIZANA, & J. A. SÁNCHEZ GALIANA, *Estudios sobre la Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo* (pág. 7). Granada, Ediciones TAT.

GARCÍA CARRETERO, B. (2006): *La Residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA PRATS, F. A. (1998): *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid, Tecnos.

GARCÍA PRATS, F. A. (2003): La jurisprudencia del TJCE y el art. 33 LIRNR. *REDF*, 117.

LANG, M. (2010): *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Londres, Spiramus Press Ltd.

LANG, M. (2009): Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions. *EC Tax Rev.* , pp. 98 a 113.

MAGRANER MORENO, F. J. (2010): La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria. Situación actual y perspectivas de futuro. *Crónica Tributaria*, 137, pp. 171 a 197.

MAGRANER MORENO, F. J. (2009): *La Coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

O'SHEA, T. (2008): *EU Tax Law and Double Tax Conventions*. Londres, Avoir Fiscal Limited.

O'SHEA, T. (2010): European Tax Controversies: Quis Custodiet Ipsos Custodes? *EC Tax Journal*, vol. 1, pp. 39 a 98.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., & PÉREZ DE AYALA, J. L. (2008): *Fundamentos de Derecho tributario*. Madrid, Ganseliesel.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2012). www.ecjleadingcases.wordpress.com. Recuperado el 6 de 12 de 2012, de <http://ecjleadingcases.wordpress.com/2012/12/06/jose-manuel-tejerizo-lopez-income-tax-discrimination-on-grounds-of-residence-la-discriminacion-entre-las-rentas-de-residentes-y-no-residentes/>

La eliminación de los obstáculos a las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea: un debate abierto

José Miguel Martín Rodríguez
Universidad Pablo de Olavide

Resumen:

Próximamente a cumplir 25 años desde la eliminación de fronteras físicas en la Unión Europea aún existen muchos obstáculos invisibles que dificultan la movilidad de los ciudadanos entre los Estados miembros. En este trabajo pretendemos analizar los nocivos efectos producidos por la ausencia de armonización en materia de fiscalidad sucesoria, principalmente, pero no de forma exclusiva, la doble imposición.

Es cierto que la Unión en los últimos años ha puesto sobre la mesa diferentes documentos que denuncian esta situación y que ofrecen soluciones al problema de la doble imposición sucesoria. Sin ir más lejos, a finales de 2011 la Comisión publicó la Comunicación «Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU, COM(2011) 864 final, a la que se aparejó una Recomendación en la que se proponía crear criterios homogéneos para corregir la posible doble imposición entre Estados miembros. No obstante, el contenido de esta Recomendación no se ha plasmado en cambios sustanciales en las legislaciones de los Estados miembros.

La situación, en todo caso, exigía una actuación a nivel de la Unión por lo que la Comisión creó un Grupo de Expertos cuyo informe «Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU» ha visto la luz recientemente (Diciembre 2015). Aunque el mismo no contiene la posición oficial de la Comisión, sí es cierto que ofrece respuestas a las principales preocupaciones de la misma en este ámbito, realizando interesantes propuestas que pueden marcar la senda de la armonización en este campo en los próximos años.

A la luz del estudio de estos documentos y de un examen de la legislación en los diferentes Estados miembros trataremos de identificar cuáles son los retos pendientes para poder avanzar en este proceso y las soluciones más adecuadas para su éxito. Dado que la armonización fiscal en materia sucesoria puede ser una meta demasiado ambiciosa a primera vista, tal vez podamos ofrecer posiciones intermedias de coordinación que al menos eviten que las situaciones sucesorias se conviertan en un obstáculo para los 14 millones de ciudadanos que han ejercido la libre circulación desplazándose a otro Estado miembro.

Palabras clave:

Sucesiones transfronterizas, Impuesto sobre sucesiones, doble imposición, criterios de conexión.

Abstract:

Soon it will be 25 years since the elimination of physical frontiers in the European Union. However there are still many invisible obstacles which hinder the mobility of citizens between Member States. In this paper we analyse the harmful effects caused by the absence of harmonization on Inheritance Taxation, mainly, but not exclusively, double taxation.

It is true that the European Union in recent years has put on the table various documents to denounce this situation, offering solutions to the problem of double taxation on inheritances. Without going any further, at the end of 2011, the Commission published the communication «Tackling cross-border inheritance tax

obstacles within the EU», COM (2011) 864 final, together with a Recommendation in which it intended to create homogeneous criteria to correct possible double taxation between Member States. However, this Recommendation has not resulted in substantial changes in the laws of Member States.

The situation seems to require action at European Union level. In this way the Commission established a group of experts whose report «Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individual's inheritance within the EU» has seen the light recently (December 2015). Although it does not contain the official position of the Commission, it offers answers to the major concerns in this area, making interesting proposals that can mark the path of harmonization in this field in the coming years.

In the light of the these documents and a after a review of the legislation in the Member States, we will try to identify what are the challenges remaining to move forward in this process and the most appropriate solutions for its success. Given that inheritance tax harmonisation might be a too ambitious goal, perhaps we can find intermediate coordination positions that could, at least, avoid inheritance situations to become an obstacle for the 14 million citizens who have exercised their freedom of movement by moving to another Member State.

Key words:

cross-border successions, inheritance tax, double taxation, connection criteria.

1. LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN EUROPEA, UN PROBLEMA REAL CON SOLUCIÓN A MEDIAS

La eliminación de fronteras físicas entre los Estados miembros (EM) y la consagración de las libertades comunitarias no solo tiene repercusiones en el ámbito del comercio, sino que también tiene un impacto muy fuerte en la movilidad de los ciudadanos comunitarios. Según estadísticas de la Comisión, aproximadamente 15 millones de ciudadanos residen en un EM diferente al de su nacimiento. No solo eso, es también cada vez más frecuente que ciudadanos comunitarios adquieran segundas residencias en otros EM, generalmente del sur de la Unión Europea (UE).

Sin duda alguna este es un logro de la construcción de la UE, aunque los números de la movilidad del factor trabajo, especialmente del menos cualificado, siguen siendo aún escasos, principalmente por las reticencias de los individuos a trasladar su residencia a otro EM de manera permanente.¹

Uno de los resultados más evidentes de estas relaciones cruzadas entre diferentes EM es que resulta cada vez más frecuente en la UE que nos enfrentemos a sucesiones transfronterizas, entendidas estas como herencias en las cuales existen elementos transnacionales, es decir, que causante, herederos y bienes no se encuentran todos en un mismo EM. Según estimaciones de la Comisión Europea cada año se producen en torno a 450.000 dentro de la UE.

En toda sucesión existen dos consideraciones jurídicas fundamentales, la primera es determinar la ley sucesoria que se aplicará para regular los aspectos «jurídico-privados» de la misma. La segunda es realizar las liquidaciones tributarias pertinentes en función de las figuras impositivas aplicables. En una sucesión interna estas cuestiones, aunque pueden revestir cierta complejidad

1 La vinculación directa de la residencia del sujeto con un conjunto de preferencias culturales, familiares, sociales e incluso climatológicas configuran un proceso de decisión más complejo que un simple juicio de oportunidades laborales. Es cierto, eso sí, que la ampliación a los Estados del Este y la reciente crisis económica en los EM del Sur (Italia, Portugal, España y Grecia) ha incrementado exponencialmente los flujos migratorios. En todo caso las cifras siguen poniendo en evidencia las barreras invisibles del idioma y de la integración. De hecho, la doctrina apunta a que este es uno de los principales escollos que quedan por superar para que la UE reduzca las grandes diferencias en niveles de desempleo entre los EM (TORIBIO DÁVILA, 2011: 16-17).

en función del tipo de herencia, no ponen en conflicto diferentes jurisdicciones. En las sucesiones transfronterizas sí. Dada la ausencia de armonización en ambos campos desde el inicio de la UE los problemas que han debido afrontar los ciudadanos comunitarios a la hora de enfrentarse a las sucesiones transfronterizas no han hecho sino aumentar.

Respecto a la dimensión privada, no obstante, la UE ha avanzado mucho en la última década desde la publicación del Libro Verde sobre sucesiones y testamentos el 1 de marzo de 2005 cuya consulta pública sin duda contribuyó a la configuración de la inicial Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de octubre de 2009. Poco después veía la luz el Reglamento (UE) 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un certificado sucesorio europeo. Este Reglamento ofrece una regulación completa de las sucesiones internacionales ocupándose de tres pilares fundamentales: competencia judicial internacional; ley aplicable y reconocimiento y ejecución de las resoluciones extranjeras (COLOMER BEA, 2016). Eso sí, como el propio artículo 1.1 del Reglamento aclara «No será aplicable a las cuestiones fiscales, aduaneras y administrativas». Nuestro gozo en un pozo.

La dimensión tributaria, por desgracia, no ha avanzado a la misma velocidad y los ciudadanos comunitarios que se enfrentan a una sucesión transfronteriza afrontan multitud de obstáculos que advertiremos a lo largo de este trabajo. Sí es cierto que la Comisión retomó con fuerza la cuestión en el año 2011 con la publicación de tres documentos: la Comunicación COM(2011) 864 «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», la Recomendación 2011/856/UE relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones y el Documento de trabajo «Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law» (SEC(2011)1488).

Desde su publicación estos documentos no se han materializado en ningún resultado tangible por lo que la Comisión, dentro de su objetivo de eli-

minar los obstáculos fiscales a la movilidad de los ciudadanos comunitarios,² encomendó a un Grupo de Expertos un estudio más concreto sobre formas de eliminar estos obstáculos, el resultado es el reciente Informe «Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU» (en adelante, el Informe) publicado en diciembre de 2015, cuyas propuestas examinaremos también a lo largo de este estudio.

Aunque la dimensión del problema parezca de una escasa importancia relativa respecto a otros conflictos en el seno de la UE, lo cierto es que esta materia ha entrado en la agenda comunitaria y por experiencias pasadas (como la ahora retomada BICCIS) debemos ser conscientes de la necesidad de aprovechar estas oportunidades para cerrar acuerdos vinculantes entre los EM con el fin de avanzar en la integración europea. Otro fracaso más en materia fiscal puedo poner en cuestión la capacidad de la Comisión para implicar a los EM en el proyecto europeo.

2. PRINCIPALES OBSTÁCULOS EN MATERIA DE SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

A simple vista parece claro que los obstáculos existentes en materia de fiscalidad de las sucesiones en la UE tienen como origen la total y absoluta ausencia de la más mínima armonización entre los impuestos sobre sucesiones de los EM (IHT en adelante, siguiendo la nomenclatura en inglés. de la UE). A continuación, tomando como referencia diferentes trabajos vamos a diseccionar algunas de las diferencias más relevantes entre los EM y valorar cuáles provocan en la práctica obstáculos al ejercicio de la libre circulación por los ciudadanos comunitarios; motivo por el cual, no lo olvidemos, la Comisión ha introducido esta cuestión en la agenda de la UE.

2 Este objetivo se plasmó con anterioridad en la Comunicación COM (2010)769 «Removing cross-border tax obstacles for EU citizens» de la que trae causa toda esta estrategia comunitaria.

2.1 Diferencias cuantitativas en los IHT

El primer aspecto que destaca cuando uno se aproxima por primera vez a los IHT de los EM es la gran disparidad entre su poder recaudatorio. Todo ello partiendo de la base de que nada menos que nueve EM no imponen ningún impuesto sobre las sucesiones,³ hecho que evidentemente dificulta cualquier proceso armonizador. No solo eso, de los EM que tienen IHT en vigor solo nueve de ellos los mantienen con carácter progresivo,⁴ iendo en el resto impuestos proporcionales y generalmente de escaso importe. Además, mientras que algunos EM gravan la herencia mediante impuestos sobre toda la masa hereditaria,⁵ la mayoría toma como sujeto pasivo a los herederos y grava únicamente la porción heredada por cada uno. Para concluir, los EM no solo gravan las herencias con los clásicos IHT, cuyo hecho imponible específico está vinculado al fallecimiento del causante y el subsiguiente trasvase de bienes y derechos a sus causahabientes, sino también mediante otros impuestos, generalmente sobre el patrimonio inmobiliario, que hacen si cabe más difícil cualquier comparación

Estas diferencias se materializan en tipos efectivos muy dispares de los IHT, como quedó demostrado en el detallado estudio encargado por la Comisión a COPENHAGUEN ECONOMICS (2011), el siguiente gráfico es buena prueba de ello.

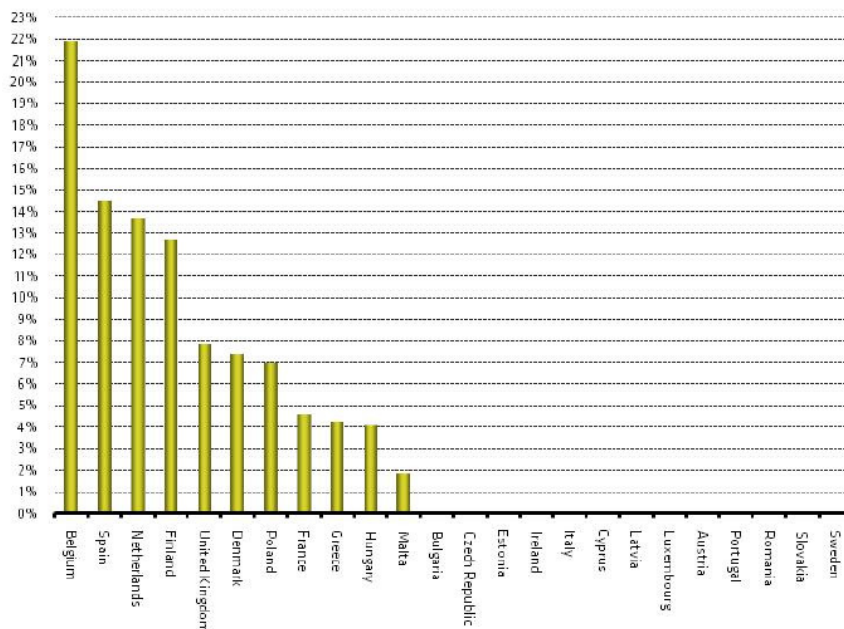
Ante la rotundidad de estas evidencias la Comisión en ningún momento se ha planteado impulsar una armonización de los tipos impositivos a nivel de IHT en la UE. De todos modos podemos adelantar que no consideramos que la disparidad en la tributación efectiva por IHT sea, ni mucho menos, uno de los principales problemas de los ciudadanos comunitarios. Recordemos que en ejercicio de su libre circulación pueden decidir teóricamente a qué sistema

3 Es el caso de Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Rumanía, Eslovaquia, Suecia y Portugal. Existe además una marcada tendencia hacia la desaparición o reducción del gravamen sobre las herencias en los últimos años (NAVAU MARTÍNEZ-VAL, 2014).

4 Así sucede en Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Gran Bretaña y España.

5 Bélgica, Dinamarca, Francia o Reino Unido.

GRÁFICO 1 – TIPO EFECTIVO IHT EN LA UE SOBRE HERENCIA TIPO⁶



Fuente: AGN International (2010)

tributario someterse y qué impuestos pagar, de modo que si los consideran elevados pueden actuar en consecuencia.

Muy al contrario, como veremos posteriormente, el principal problema cuantitativo detrás de los IHT estriba en que en muchas ocasiones son varios los EM que exigen impuestos sobre una misma herencia; si unimos a ello los deficientes mecanismos para corregir la potencial doble imposición tenemos como resultado un riesgo evidente de confiscatoriedad aunque los EM por sí mismos no apliquen elevados niveles de tributación.⁷

6 En concreto el estudio toma como ejemplo un sujeto casado que fallece dejando cónyuge y dos hijos con una valoración del patrimonio de 2,6 millones de euros y sin testamento. Sin datos para Alemania, Lituania y Eslovenia.

7 En palabras del entonces Comisario Algirdas Šemeta «Los impuestos sobre sucesiones pueden, si se aplican simultáneamente por varios EM, alcanzar rápidamente niveles globales de tributación muy altos, incluso si ningún EM individualmente aplica tipos elevados (traducción propia)», (Stepjournal, 2012).

2.2. Diferencias en los criterios de conexión

Si todos los EM aplicaran los mismos criterios de conexión a la hora de determinar el alcance de la sujeción de las herencias a sus respectivos IHT gran parte de los problemas que apuntamos en este trabajo carecerían de relevancia. Por desgracia, como es evidente, esto no es así y los EM emplean diferentes criterios de conexión que colisionan entre sí.

Tal y como sucede en los impuestos sobre la renta es frecuente que los EM utilicen dos criterios simultáneamente para vincular las herencias a su poder tributario. En primer lugar emplean un criterio personal, bien en relación al heredero, bien al causante, que puede venir fijado conforme a la residencia, el domicilio o la nacionalidad de los mismos. Por otro lado se aplica paralelamente un criterio real que permite a los EM exigir IHT sobre herencias (sin vínculos personales) cuyos bienes o derechos se consideren localizados bajo su jurisdicción.

La casuística es tan variada que nos limitaremos a exponer algunos ejemplos. Para empezar, casi todos los EM con IHT en vigor emplean como referencia la persona del causante (Italia, Bélgica o Reino Unido) mientras que solo algunos de ellos toman como referencia el heredero (España o Hungría), otros como Alemania o Francia emplean ambos (Maisto, 2010). No solo eso, el elemento personal como indicamos antes no está basado en un criterio único,⁸ mientras que la mayoría de los países emplean la residencia temporal como punto de conexión,⁹ otros toman como referencia el domicilio como sucede en el Reino Unido, una concepción amplia de residencia fiscal como es el caso de Francia¹⁰ o incluso la nacionalidad (Bulgaria). Además, en un claro afán por expandir la sujeción a su jurisdicción varios EM emplean simultáneamente varios de estos criterios (Polonia, Francia, u Holanda, entre otros).

8 Para mayores detalles respecto a las diferentes reglas de los EM nos remitimos al anexo del estudio de Copenhague Economics (2011).

9 Entre ellos: Bélgica, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Luxemburgo, Holanda, Polonia, Eslovenia o España. Siempre con las debidas matizaciones por la heterogeneidad de las diferentes legislaciones nacionales.

10 Esta concepción propia de la *Code générale des impôts* incluye (de modo similar a los criterios de residencia a efectos del IRPF en España) al que tenga familia u hogar en Francia, a aquellos que desarrollen su actividad profesional en Francia y a aquellos que tengan su centro de intereses económicos en Francia.

Como puede adivinar el lector la colisión entre los poderes tributarios está servida, todo ello mientras unas minúsculas hormigas llamadas ciudadanos presencian inocentes el espectáculo, ignorantes que las consecuencias del impacto entre jurisdicciones tributarias recaerán sobre ellas. Pongamos tres simples ejemplos ilustrativos que demuestran que el problema trae causa, tanto de los diferentes sujetos empleados para determinar el elemento personal (heredero/causante), como de los diferentes criterios de conexión empleados (domicilio/residencia), como de la vocación expansiva de los IHT a través de la sujeción real:

- Una herencia cuyo causante residía en Italia pero cuyo único heredero reside en España. Esta herencia cumple a su vez los criterios de sujeción respectivos en Italia (residencia del causante) y España (residencia del heredero). Ambos EM por tanto exigirán sus respectivos IHT «universales», es decir, por todos los bienes y derechos de la herencia.

- Una herencia cuyo causante tenía su domicilio el Reino Unido pero que a su vez cumplía los requisitos para ser considerado residente en Bélgica. Esta herencia, dado la diferente naturaleza del domicilio y la residencia, cumple a su vez los criterios de sujeción respectivos en Reino Unido (domicilio del causante) y Bélgica (residencia del causante).

- Una herencia cuyo causante tiene su residencia fiscal en Francia y sus herederos también pero en la cual existen bienes situados en España. Francia aplica el criterio de sucesión universal, sobre todos los bienes, hecho que colisiona con el criterio de sujeción real en España por los bienes situados en su territorio.

Estas diferencias en los criterios de conexión provocan principalmente, como hemos indicado anteriormente, problemas de doble imposición en una misma herencia por la interacción de diferentes jurisdicciones. Por desgracia, los mecanismos para corregir esta doble imposición son muy deficientes desde el punto de vista legal y administrativo, circunstancia que genera en la práctica uno de los principales obstáculos a los ciudadanos en las sucesiones transfronterizas en la UE. Los problemas de doble imposición, sin embargo, tienen también su origen en la diferencia entre EM a la hora de definir elementos propios de las sucesiones o a la hora de determinar las reglas de loca-

lización o valoración de determinados bienes o derechos. Pasamos a señalar algunos de ellos.

2.3. Diferencias en las reglas de calificación y localización de elementos

En el ámbito fiscal los avances en la armonización sucesoria en la UE han sido nulos, con excepción de la armonización negativa realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a través de sus diferentes pronunciamientos sobre la materia.¹¹ Sin embargo, como indicamos anteriormente sí se ha avanzado mucho en el ámbito civil con la aprobación del Reglamento (UE) 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012. Este Reglamento tiene como principal objetivo solucionar los conflictos de leyes y conseguir la aplicación de una sola legislación a una misma herencia internacional,¹² permitiendo al causante con ciertos límites la elección de la Ley aplicable.¹³ La existencia de una legislación «única» aplicable a cada herencia internacional se circunscribe, sin embargo, al ámbito sucesorio, es decir, a aspectos como las legítimas o las formalidades para testar. Esta armonización no abarca en cambio a todos los elementos materiales del Derecho civil de cada Estado, por lo que se pueden mantener claras discrepancias respecto a importantes conceptos jurídico-civiles con repercusiones en el ámbito fiscal.

11 El Tribunal asume, bien en respuesta a las cuestiones prejudiciales nacionales, bien vía denuncia de la Comisión, la función de asegurar la uniformidad en la interpretación y aplicación de la normativa comunitaria, lo que en palabras de BORJA (2010: 105), se considera una «función nomofiláctica».

12 De hecho desde la entrada en vigor del Reglamento, directamente aplicable a los EM participantes (todos con excepción de Reino Unido, Irlanda y Dinamarca), únicamente se aplicarán sus propios criterios para la determinación de la Ley aplicable, con independencia de la tradición jurídica de cada EM (YBARRA BORES, 2015: 231).

13 Los criterios utilizados en el Reglamento para determinar la Ley aplicable a la sucesión son: en primer lugar la Ley del Estado de la nacionalidad del causante, siempre que la elija conforme a lo previsto en el propio Reglamento; si no existe elección la sucesión se regirá por la Ley del Estado donde el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento. Finalmente, como cláusula de cierre y a su vez excepción, se prevé que si el causante presenta claramente vínculos más estrechos con un país determinado, será la Ley del mismo la aplicable a la sucesión. El objetivo de la misma es proteger las expectativas del causante y los terceros en el caso de que no se hayan otorgado disposiciones mortis causa pero sea manifiesto la existencia de un vínculo muy estrecho con un país distinto del Estado de su última residencia habitual (CARRASCOSA GONZÁLEZ, 2014: 30).

De este modo, como advierte el Informe del Grupo de Expertos, podemos encontrar grandes disparidades en aspectos como:¹⁴

- Caracterización de las rentas. En algunos Estados una misma renta proveniente de un terreno puede ser considerada como propiedad inmobiliaria (aplicándose en su caso el criterio real si no existe vínculo personal) y en otro como rentas personales (aplicándose únicamente el criterio personal).

- La existencia de instituciones intermedias como fundaciones, fideicomisos o trusts, propios de tradiciones jurídicas propias y de difícil convivencia.

- La clasificación de entidades como transparentes a la hora de considerar la posible tributación de los activos de forma independiente o a través de propia entidad.

- Las reglas de valoración de los bienes y derechos, incluyendo la deducibilidad o no de determinadas deudas, lo que puede suponer grandes diferencias entre EM y provocar desajustes en la aplicación de las correcciones para evitar la doble imposición, en especial en la aplicación del método de deducción.

El TJUE ha desarrollado en este ámbito una actividad más o menos intensa en los últimos años enjuiciando reglas vigentes en los EM que provocaban diferencias en el tratamiento entre residentes y no residentes afectando a las libertades fundamentales, en este caso a la libre circulación de capitales.¹⁵ El Tribunal realiza en estos casos un análisis comparativo entre la situación del residente y el no residente, examinando si las diferencias de trato entre ellos que pueden venir teóricamente avaladas por circunstancias objetivas están o no justificadas.¹⁶

14 En un sentido similar se pronuncia DAFNOMILIS (2015a) para quien la definición estrictamente nacional de términos tan relevantes como «residencia», «residente», «bienes muebles», «domicilio», «hogar permanente», etc.; suponen un obstáculo casi insalvable para cualquier iniciativa armonizadora en la UE a la hora de configurar reglas comunes de localización.

15 Como plasmó el TJUE en el asunto Barbier (C-364/01) primero del que conoció en materia de IHT, «las inversiones inmobiliarias (...) constituyen manifiestamente «movimientos de capitales» en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361, de igual modo que enajenar los bienes inmuebles de una persona (...) así como la herencia relativa a dichos bienes» (pár. 58).

16 Recordemos que el TJUE ya admitió en el asunto Wielockx (C-80/94) que «en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos, como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar».

En la mayoría de sus pronunciamientos el TJUE ha acabado condenando a los EM denunciados por mantener reglas que, bien limitaban el acceso a determinados beneficios fiscales a los residentes, bien imponían a los no residentes cargas fiscales más onerosas que a los residentes.¹⁷ Como observa NAVEZ (2012), el TJUE, a pesar de su activo y exitoso papel tratando de eliminar estos obstáculos, no deja de realizar una interpretación judicial, caso por caso, que puede resultar impredecible, difícil de delimitar y sin posibilidad de ofrecer una interpretación sistemática y uniforme.

No solo eso, el TJUE por sí solo no tiene capacidad de respuesta para el principal problema que afrontan los ciudadanos en las sucesiones transfronterizas y que ha motivado las principales iniciativas comunitarias: la doble imposición. Como ya aceptó el TJUE en el asunto Gilly (C-336/96), su falta de competencia para valorar las diferencias de tributación que puedan derivarse de la aplicación de las reglas de distribución de la potestad impositiva entre los Estados miembros para limitar o eliminar la doble imposición.¹⁸ Tal y como ha reiterado en posteriores pronunciamientos, el TJUE¹⁹ considera que es competencia exclusiva de los Estados proceder a la eliminación de la doble imposición. Pasemos a examinar la dimensión de este problema.

2.4 Problemas de doble imposición

Si atendemos al contenido de las iniciativas comunitarias en materia de IHT queda claro que el problema más grave a solucionar es el de la doble imposición que pueden sufrir los contribuyentes y los deficientes mecanis-

17 Para un detallado análisis de esta jurisprudencia nos remitimos a los detallados estudios desarrollados por MARTÍN ROMÁN y DEL BLANCO GARCÍA (2014) y DAFNOMILIS (2015a; 2015b).

18 La importancia de este pronunciamiento reside en que el TJUE reconoció que las diferencias de tributación que puedan surgir en situaciones transfronterizas pueden traer causa de situaciones de doble imposición por la falta de armonización.

19 Por ejemplo, en el asunto Kerckhaert-Morres (C-513/04) no hace sino reforzar esta visión al especificar que, dado que el Derecho comunitario «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 Comunidad» (par. 22), «corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones como la que es objeto del procedimiento principal (de posible doble imposición), utilizando, en particular, los criterios de reparto seguidos en la práctica tributaria internacional» (par. 23).

mos existentes para su corrección. Como ya hemos advertido anteriormente el TJUE no puede entrar a valorar en principio esta cuestión, por lo que queda en manos de los EM y de la Comisión avanzar en instrumentos que eviten este claro obstáculo a las sucesiones transfronterizas.

Ya en el año 2011 la Comisión en su Recomendación de 15 de diciembre (2011/856/EU) «Regarding relief for double taxation of inheritances» hacía una excelente y sintética diagnosis de la situación. Para empezar tenemos, por aplicación de las múltiples reglas apuntadas anteriormente, varios EM que pueden aplicar sus IHT sobre una misma herencia. Por desgracia apenas existen Convenios bilaterales para corregir esta doble imposición, siendo los EM los que aplican unilateralmente medidas correctoras con una efectividad muy limitada. El resultado es un gran número de situaciones (creciente) en las que las herencias transfronterizas son gravadas más severamente que aquellas herencias internas en un único EM.

Uno de los primeros motivos del fracaso de las medidas unilaterales para corregir la doble imposición es que difieren mucho entre los EM, como advierte Informe.²⁰ No solo eso, dada la gran disparidad de impuestos que pueden gravar la sucesión, a todos los niveles de jurisdicción, son pocos los EM que tienen mecanismos lo suficientemente amplios para abarcar toda la casuística y evitar así la doble imposición.

El otro problema tradicional en este campo es la ausencia de una red efectiva de convenios para evitar la doble imposición en materia de IHT, de hecho apenas existen 33 tratados en vigor entre los EM, cubriendo menos del 10% de las más de 400 posibles combinaciones.²¹ El poco éxito de estos convenios tiene en parte origen en el escaso poder de atracción del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre Sucesiones y Donaciones, publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1982 y que no ha sido actualizado desde entonces.

20 Por ejemplo algunos EM como Polonia no ofrecen ningún tipo de corrección de la doble imposición, mientras que otros como Bélgica, Alemania o Francia solo la ofrecen respecto a determinados bienes (inmuebles o activos en el extranjero).

21 En el caso de España, por ejemplo, solo existen convenios con Grecia, Suecia y Francia.

En el apartado posterior centraremos nuestros esfuerzos en evaluar los instrumentos que propone la Comisión y el Informe para solucionar este problema.

2.5 Problemas administrativos

Uno de los aspectos más interesantes del Informe del Grupo de Expertos es sin duda alguna que adoptan una concepción amplia de qué debe considerarse un obstáculos en las sucesiones transfronterizas, incluyendo no solo las situaciones de doble imposición o las grandes disparidades entre la concepción de los IHT en los EM, sino también los problemas administrativos a que se enfrentan los ciudadanos cuando se ven envueltos en una sucesión transfronteriza.

Si un heredero, por ejemplo, debe hacer frente al IHT de un EM con el que no tiene vínculos por la ubicación de un inmueble de la herencia en su territorio es muy posible que ignore por completo la normativa de dicho EM, no conozca a ningún asesor e incluso tenga problemas con el idioma a la hora de relacionarse con la Administración.

Además, como observa acertadamente el Informe, los plazos para cumplir con una Administración acaban dependiendo en muchas ocasiones de acciones de la Administración de otro EM, cuyos plazos para la liquidación pueden diferir o cuya comunicación interadministrativa puede ser defectuosa. El resultado de los retrasos no es otro que posibles sanciones, liquidaciones con intereses o requerimientos interminables en entornos jurídicos e idiomas difíciles de dominar.

El TJUE ha conseguido imponer la eliminación de obstáculos jurídicos en forma de discriminaciones en el trato entre residentes y no residentes, sin embargo no tiene capacidad para poner orden en el funcionamiento interno de la Administración de cada EM. Parece ser por tanto que el único camino posible para eliminar o reducir estos obstáculos invisibles pero reales al ejercicio de las libertades fundamentales es una acción coordinada de los EM, capitaneada preferiblemente por la Comisión. Pasemos a examinar el contenido de las propuestas que están sobre la mesa, mostrando nuestra opinión sobre el previsible éxito o fracaso de estas iniciativas.

3. SOLUCIONES

Una vez planteados de forma sucinta cuales son los problemas más habituales a que se enfrentan los ciudadanos y los propios EM en situaciones de sucesiones transfronterizas, llega el momento de examinar las propuestas formuladas para poner solución a los mismos. En este sentido el documento fundamental del que vamos a partir es el Informe, en el que se exponen las diferentes alternativas existentes y se evalúan las posibilidades de cada una.

Es evidente que los EM por sí solos no han hecho lo suficiente para acabar con los problemas que asolan a los ciudadanos en las sucesiones transfronterizas, a pesar de que estos obstáculos ya han sido señalados de forma reiterada por la doctrina y la propia comisión. Los (pocos) cambios que se han producido en los últimos años han venido impuestos por la intervención del TJUE en su defensa de las libertades fundamentales, sin que se haya podido constatar la existencia de la sincera cooperación que inspira la UE.

La primera decisión que corresponde adoptar es qué instrumento es el adecuado para canalizar las soluciones a los problemas señalados. Ha quedado patente el escaso número e impacto de los Convenios de Doble Imposición (CDI) en materia de sucesiones por lo no resulta operativo fiar a infinitas y potencialmente interminable negociaciones bilateral los casi 400 convenios necesarios para crear una red completa de corrección de la doble imposición en el seno de la UE.

Compartimos con el Informe su propuesta de una intervención comunitaria, preferiblemente a través de instrumentos legislativos directamente aplicables pues la Recomendación 2011/856/UE relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones ha sido ignorada en gran medida por los EM.

Las tres fórmulas propuestas en el Informe son, en primer lugar, implantar el principio de imposición en cadena propuesto en la Recomendación de 2011; en segundo introducir, en paralelo a la fórmula implantada en materia civil, el principio de unidad sucesoria, de modo que una herencia únicamente tribute en un EM; por último un sistema de convenio multilateral en el que participen todos los EM. Pasamos a analizarlas.

3.1 El mecanismo de imposición en cadena de la Recomendación de 2011

A pesar del aparente fracaso de la Recomendación lo cierto, como hace ver el Informe es que los EM no se han opuesto frontalmente a la misma, cuestión comprensible si tenemos en cuenta que la misma aboga por una solución bastante *light* a los obstáculos señalados anteriormente.

El principio del que parte la Recomendación es que el nivel de tributación sobre una herencia no sea superior al nivel que correspondería si solo fuera gravada en su totalidad por el Estado con el nivel de tributación más elevado. El mecanismo previsto para conseguirlo no es otro que un mecanismo de imposición en cadena conforme al cual unos EM tienen prioridad sobre otros en la imposición de determinados bienes y derechos, estando obligados los EM con derechos sucesivos a adoptar las medidas necesarias para corregir la posible doble imposición que pudiera provocarse por el ejercicio de su poder tributario sobre dicha herencia.

En favor del esquema previsto en la Recomendación hemos de decir que parte de una concepción amplia de IHT (apartado 2), englobando dentro del mismo cualquier impuesto nacional, federal, regional o local por causa de muerte, independientemente de su nombre, la forma en que se aplica y la persona gravada.²² Esta flexibilidad permitiría solventar el problema del limitado alcance de los mecanismos para corregir la doble imposición respecto a impuestos diferentes a los IHT clásicos.

Como hemos indicado, el EM con un derecho de imposición *subsidiario* se compromete a garantizar por cualquier vía (deducción, exención, u otra fórmula que evite su gravamen) que no existirá doble imposición respecto a bienes o derechos gravadas por otro EM con derecho *prioritario*.

¿Cuáles son esos derechos *prioritarios*? En primer lugar la propiedad inmobiliaria situada en un determinado EM, de modo que será este el que tenga prioridad para gravarla. Del mismo modo, también tendrá prioridad el EM en que se encuentren situados los bienes muebles integrados en un establecimiento permanente.

22 En el texto original: «any tax levied at national, federal, regional, or local level upon death, irrespective of the name of the tax, of the manner in which the tax is levied and of the person to whom the tax is applied»

Respecto al resto de los bienes la Recomendación articula el derecho *subsidiario* de los EM a gravar la herencia sobre la base de la existencia de un vínculo personal (*personal link*), bien de los herederos, bien del causante. De tal modo que el EM en el que existan activos pertenecientes a la herencia pero con el cual ni heredero ni causante tengan un vínculo personal debe abstenerse de gravar dichos activos (apartado 4.2).

El problema puede surgir cuando varios EM pretendan ejercer su derecho *subsidiario* a gravar la herencia porque tengan un vínculo personal, bien con el causante, bien con los herederos. En primer puede darse la circunstancia de que estos EM sean diferentes, de modo que uno tenga el vínculo personal con el causante y otro con el heredero, pues bien, en este supuesto la Recomendación considera que debe darse prioridad al EM del causante, quedando obligado el EM al que está vinculado el heredero a garantizar la corrección de cualquier doble imposición.

Igualmente también es necesario articular una preferencia respecto a los llamados vínculos personales, pues un mismo sujeto puede tener en apariencia vínculos con varios EM. En este caso la Recomendación prevé un orden de vínculos «más estrechos» a la hora de establecer la prioridad entre los EM para gravar la sucesión, este orden tiene como particularidad que si el EM con el vínculo más estrecho no grava la sucesión o es imposible determinar qué EM es (porque por ejemplo existan dos a la vez con el mismo nivel de vínculo o no tenga vivienda habitual) el derecho corresponderá al EM con el siguiente vínculo más estrecho.

a) En primer lugar, el vínculo más estrecho se considera aquel EM en el que el sujeto tenga su hogar permanente disponible (*permanent home*)

b) El segundo vínculo corresponde al EM donde esté situado el centro de intereses vital del individuo (relaciones personales y económicas).

c) El tercer nivel de vínculo personal es para el EM donde el sujeto tenga una vivienda habitual.

d) Finalmente y como vínculo de cierre se prevé el EM de la nacionalidad del individuo.

Este sistema, si bien obliga a los EM a corregir la doble imposición, no evitaría los problemas administrativos propios de tener que relacionarse con

varias Administraciones (plazos, idioma, documentación múltiple, etc.). Además puede provocar, en un escenario en el que cada vez más EM prescindan del IHT, que EM con vínculos alejados acaben imponiendo un elevado gravamen sobre la herencia, incluso a pesar de que los EM con vínculos más estrechos habían omitido gravarla.

Finalmente, debemos advertir también que el amplio número de conceptos jurídicamente indeterminados que exigen una interpretación homogénea y las múltiples posibilidades de colisión entre los poderes tributarios de los EM (obligación de corregir la doble imposición, consideración de una vivienda hogar permanente en lugar de vivienda habitual, etc.) exigen la articulación de un procedimiento amistoso que pueden complicar, más si cabe, a nivel de plazos e indefensión, la situación de los contribuyentes implicados en las sucesiones transfronterizas.

3.2 El principio una herencia – un IHT

Esta es sin duda alguna la propuesta más ambiciosa, pues exigiría que los EM renunciaran en muchas ocasiones a aplicar su poder tributario sobre multitud de sucesiones transfronterizas. Inevitablemente muchos EM harán números y su posible apoyo a esta iniciativa dependerá en gran medida del impacto recaudatorio de la misma sobre sus arcas.

Este sistema eliminaría cualquier necesidad de pactar mecanismos para corregir la doble imposición (vía CDI o vía legislación comunitaria) pues esta desaparecería. Del mismo modo también desaparecería la complejidad inherente a lidiar con múltiples administraciones nacionales involucradas en una misma herencia, pues una y solo una sería la administración interviniente. De hecho, como advierte el Informe, esta solución ya se aplica en el ámbito de la seguridad social²³ por lo que los futuros obstáculos para su implantación serían más de índole política que jurídica.

²³ Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo de 29 de abril de 2004 sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social

La clave de bóveda de un sistema como este, conforme al cual una herencia solo será gravada por un EM, es determinar cuál será ese «afortunado» EM llamado a hacerlo. En este punto el Informe considera preferible emplear el mismo criterio previsto en el Reglamento (UE) 650/2012 en materia civil: el EM en el cual el causante tuviera su residencia habitual. Esta regla se matiza permitiendo que otro EM con una conexión «manifiestamente más estrecha» pueda ser el llamado a gravar dicha sucesión con su propio IHT.

A salvo de la necesidad de articular mecanismos para hacer valer esta conexión «manifiestamente más estrecha» frente al poder tributario de otros EM, el concepto de residencia habitual está bastante desarrollado por la jurisprudencia del TJUE en diferentes ámbitos, por lo que emplear este simple criterio, sin excepciones de ningún tipo, aportaría seguridad jurídica y simplicidad a las sucesiones transfronterizas.

La tradicional sujeción de los inmuebles al IHT del EM en el que se localizan, articulada mediante sistema de sujeción real como el existente en España, debe dejarse de lado para garantizar la plena eficacia del principio una herencia-un IHT. El Informe propone, por ejemplo, una suerte de compensación «razonable» entre EM permita al EM de localización de los inmuebles ver parcialmente satisfecho su afán recaudatorio sobre los mismos sin menoscabar el principio una herencia -un IHT. Para que esta fórmula pueda resultar viable habrá que tener presente el gravamen efectivo sobre los inmuebles en cada EM, pues una regla común lejos de igualar podría provocar potenciales discriminaciones respecto a las herencias internas.

3.3 Un convenio multilateral

La iniciativa BEPS de la OCDE es un ambicioso programa que tiene por objeto reducir las posibilidades de planificación fiscal agresiva de las multinacionales y garantizar reglas de localización de los beneficios empresariales más acordes al lugar de generación del beneficio. Ante la complejidad de las reformas propuestas la mejor fórmula para la implantación de la mayoría de

ellas es un convenio multilateral a escala mundial en el que participen el mayor número de Estados posibles, tanto pertenecientes a la OCDE como no.

Esta posibilidad ha provocado que los convenios multilaterales vuelvan al primer plano de la fiscalidad internacional, en un intento por superar el sistema tradicional de relaciones bilaterales creado por la extensa red de CDI. No obstante, no debemos olvidar que recurrir a un convenio multilateral en el ámbito de los IHT frente al uso de la legislación comunitaria es simplemente cambiar el envoltorio, el instrumento, pero igualmente deberá desarrollarse en su interior una solución jurídica que pueda poner fin a los obstáculos señalados con anterioridad; no sería extraño que de proponerse su contenido de hecho fuera coincidente con algunas de las posibilidades expuestas en los dos apartados anteriores.

A pesar de que existen antecedentes de convenios internacionales multilaterales en el seno de la UE, no es menos cierto que generalmente el impulso para su aprobación ha tenido su origen en las propias instituciones comunitarias. Parece por tanto lógico que siendo esta una iniciativa a nivel exclusivamente de la UE y capitaneada por la Comisión, que insiste de hecho en la cuestión ante la pasividad mostrada por los EM desde la aprobación de la Recomendación de 2011, se fíe su defensa finalmente a un instrumento internacional y no comunitario. Como acierta a indicar el Informe, no es solo una cuestión de visibilidad política, solo la legislación comunitaria permite delimitar las funciones de cada uno de los actores y concede la plena protección del TJUE. Parece que estamos por tanto ante una solución subsidiaria y poco probable.

4. CONCLUSIONES

A la luz de la situación descrita parece evidente que en los próximos meses/años la cuestión sucesoria ocupará parte de la agenda fiscal comunitaria. Después de un primer intento por llamar la atención de los EM la Comisión parece apostar por una solución más directa con el respaldo de la comunidad científica y otros expertos en la materia.

Es verdad que desde el punto de vista cuantitativo no estamos ante uno de los principales problemas de la UE, pero sí es cierto que afecta principalmente a uno de los colectivos que ejemplifican el ideal de ciudadano comunitario, aquel que en ejercicio de su libertad de circulación decide invertir, trabajar o vivir en otro EM al de su nacimiento. La UE es especialmente sensible a los obstáculos que este grupo encuentra, pues es consciente que su número va en aumento y que poner solución a sus problemas requiere de acciones al máximo nivel.

El problema inicial es que la fiscalidad sucesoria en la UE es muy heterogénea, con muchos EM que han renunciado a calificar la muerte como un hecho imponible. Además los IHT de los demás EM tienen diferentes criterios de conexión que provocan con mucha frecuencia situaciones de doble imposición, cuya corrección acaba siendo fiada a mecanismos unilaterales e imperfectos ante la escasez de CDI bilaterales sobre la materia.

Las soluciones propuestas son ambiciosas y requieren de acuerdos difíciles de alcanzar ante la pluralidad de intereses en juego. Por un lado implantar un sistema de imposición en cadena beneficiaría a los EM con mayores inversiones inmobiliarias o cuyos ciudadanos han emigrado a otros EM dejando propiedades en su territorio; en cambio el sistema de imposición única en un EM (a través del criterio de la residencia habitual) beneficia a aquellos EM que reciben a ciudadanos de otros EM con vocación de permanencia, principalmente en edades avanzadas.

No nos debe caber duda que los EM sacarán su calculadora y estimarán qué sistema es más beneficioso para sus arcas, olvidándose de la relevancia para la construcción europea que tendría eliminar estos obstáculos. Como nunca llueve a gusto de todos deberán existir otros elementos de negociación en la mesa para que los «perdedores» no se levanten de la mesa, en otro caso vaticinamos un futuro oscuro a esta iniciativa.

5. BIBLIOGRAFÍA.

BORIA, P. (2010): *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè Editore, Milán.

CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (2014): «Reglamento sucesorio europeo y actividad notarial», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 6, n.º 1, pp. 5-44.

COLOMER BEA, D. (2016): «Conflicto de leyes y doble imposición en materia de sucesiones transfronterizas. Análisis del Reglamento (UE) 650/2012 y de la Recomendación 2011/856/UE», *Revista jurídica de la Comunidad Valenciana: jurisprudencia seleccionada de la Comunidad Valenciana*, n.º 57, pp. 7-41.

COPENHAGUEN ECONOMICS (2011): *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*.

DAFNOMILIS, V., (2015a): «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 1», *European Taxation*, Noviembre, pp. 498-508.

DAFNOMILIS, V., (2015b): «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances – Part 2», *European Taxation*, Diciembre, pp. 567-577.

MAISTO, G. (2010): «Death as a taxable event and its international ramification, General report, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, pp. 17-60.

MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A. (2014): «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 151, pp. 115-145.

NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M.P. (2014): «La competencia fiscal a la baja en el impuesto sobre sucesiones en la Unión Europea: compatibilidad con el Derecho comunitario y posibles efectos adversos» en JESÚS RAMOS PRIETO (director), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión Europea e interna*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), pp. 527-548.

NAVEZ, E. (2012): «The Influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?», *EC Tax Review*, n.º 2, pp. 84-97.

STEPJUORNAL (2012): *EU Commission tackles IHT cross-border obstacles*, Marzo, pp. 16-19.

TORIBIO DÁVILA, J. J. (2011): «Áreas monetarias óptimas y la experiencia europea: algunas reflexiones», *Revista ICE, Euro y crisis económica*, n.º 863, pp. 13-19.

YBARRA BORES, A. (2015): «La sucesión mortis causa de ciudadanos ingleses residentes en España: problemas y nuevas perspectivas», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 7, n.º 1, pp. 226-254.

Armonización versus coordinación fiscal: imposición sucesoria, patrimonial y exit taxes

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

Resumen:¹

Este trabajo aborda la problemática derivada de la ausencia de armonización europea en tres ámbitos: las sucesiones, el patrimonio y la imposición de salida sobre las personas jurídicas. En materia sucesoria nos aproximaremos a la triple iniciativa (Comunicación, Documento de trabajo y Recomendación) publicada por la Comisión europea en 2011, dirigida a promover la coordinación entre los ordenamientos nacionales. Asimismo, se analizará el status quo del Impuesto sobre el Patrimonio, que prácticamente ha desaparecido en la UE, concluyendo no tanto la necesidad de su armonización cuanto de su reforma.

Por último, examinaremos el gravamen de salida sobre las personas jurídicas previsto en la Propuesta de Directiva europea de 28 de enero de 2016. Esta medida representa un cambio de estrategia por parte de la UE que, por primera vez en sede de impuestos de salida, trata de lograr un progreso cualitativo a través de la armonización.

Palabras clave:

armonización, sucesiones, patrimonio, impuestos de salida.

Abstract:

This paper examines the problems derived from the lack of harmonization in the European Union in the following topics: inheritance tax, wealth tax and exit tax on companies. Regarding inheritance taxation, we will deal with the Communication, Working paper and Recommendation published in 2011 by the European Union, in order to promote coordination between member states.

Further, we will analyze the status quo of the wealth tax, abolished in many EU member states, by concluding not the necessity of its harmonization but its urgent reform.

Finally, we will study the exit tax on companies established in the Proposal for a Council Directive published on 28 January 2016. This initiative implies a change of strategy of the EU that, for the first time in the ambit of exit taxation, intends to make progress through harmonization.

Keywords:

harmonization, inheritances, wealth, exit taxes.

1 El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación «El Plan de acción europeo contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y su incidencia en el ordenamiento jurídico español» (DER2015-64816-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de excelencia.

1. CONSIDERACIONES GENERALES: ARMONIZACIÓN VERSUS COORDINACIÓN FISCAL

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) exige que los Estados miembros respeten el Derecho europeo en el ejercicio de su poder tributario, señaladamente la libertad de establecimiento y la libre circulación de personas, bienes y capitales en el Mercado único. La garantía de estos principios y libertades exige evitar las posibles distorsiones fiscales, entendidas como discriminaciones que alteran las condiciones de competencia en un mercado y provocan modificaciones sustanciales en las corrientes normales del tráfico.

La supresión o atenuación de las distorsiones fiscales puede llevarse a cabo, fundamentalmente, a través de dos mecanismos: la coordinación fiscal y la armonización fiscal. La primera -menos ambiciosa- consistiría en adoptar medidas tendentes a eliminar las consecuencias de tales distorsiones sobre las condiciones de competencia, pero sin afectar a las causas, esto es, respetando la diversidad de sistemas fiscales, de modo que cada Estado miembro conserve su soberanía fiscal. La segunda posibilidad se orientaría hacia la consecución de un proceso de ajuste de los distintos sistemas tributarios con vistas a adaptarlos a los objetivos comunes del Mercado único, lo que conllevaría actuar sobre las causas de distorsión fiscal imponiendo la consiguiente cesión de soberanía de los Estados miembros.

En este sentido, cabe recordar que el TFUE permite la armonización de los sistemas jurídicos nacionales, comprendidos los sistemas fiscales, y que ésta es susceptible de adoptar teóricamente tres enfoques posibles (enfoque igualación, enfoque aproximación y enfoque diferencial). Ahora bien, la falta de autoridad supranacional en la UE con competencias en política fiscal impide, al menos *a priori*, el enfoque igualación, que implicaría la renuncia de los Estados miembros a su soberanía fiscal. De ahí que se haya afirmado que el proceso de armonización en el ámbito europeo es sólo viable desde un enfoque aproximación, que posibilite el acercamiento gradual de los sistemas tributarios de los Estados miembros para corregir únicamente las distorsiones fiscales que impidan o dificulten la realización de un Mercado común y, simultáneamente, preserve los márgenes de autonomía inherentes a las políticas fiscales de los Estados miembros.

En este orden de ideas, la armonización de las legislaciones internas ha sido realizada ampliamente en el ámbito de los impuestos indirectos, buena prueba de lo cual son las Directivas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la armonización de los Impuestos especiales. Por lo que respecta a los impuestos directos, la armonización se ha limitado a algunas Directivas reguladoras de las relaciones entre matrices y filiales, fusiones transfronterizas, pago de intereses y cánones entre las empresas de un grupo, así como de la fiscalidad de los productos del ahorro generadores de intereses, sin olvidar la colaboración administrativa en términos de asistencia recaudatoria e intercambio de información.

2. LA PROBLEMÁTICA DE LAS SUCESIONES INTERNACIONALES

2.1. El Impuesto sucesorio y la armonización indirecta del TJUE

El Impuesto sobre Sucesiones constituye una figura existente en casi todos los sistemas tributarios. Únicamente 7 de los 34 países analizados por la OCDE no tienen una imposición significativa sobre sucesiones y donaciones.²

Ciertamente, el ISD goza de una honda raigambre en la generalidad de los países desarrollados -a excepción de Australia, Canadá, Estonia, Eslovaquia, Israel, México, Suecia y Suiza,³ donde ha sido objeto de supresión-, justificándose su existencia en base a las siguientes razones:

a. Su objetivo redistributivo.

Concebido como un medio para corregir las desigualdades en el reparto de la riqueza, impidiendo la concentración excesiva de la misma, el impuesto hunde sus raíces en el argumento de la equidad, frecuentemente invocado en la literatura hacendística.

2 Estos países son Australia, Canadá, Estonia, Israel, México, Eslovaquia y Suecia. *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014, p.246.

3 Aunque el ISD se ha suprimido en Suiza como impuesto federal, permanece vigente en la mayoría de sus cantones. SCHELLEKENS, M. (ed.) (2013) p.897.

b. Su finalidad recaudatoria.

Consistente en la percepción de ingresos que garanticen el principio de suficiencia financiera.

c. Su carácter complementario respecto del IRPF.

Fruto de la opción legislativa en virtud de la cual el ISD se articula como una figura impositiva tendente a completar el IRPF.

d. Razones político-filosóficas.

La primera aproximación al ISD ha de efectuarse desde una perspectiva filosófica, representada en el pasado por el pensamiento de Harcourt,⁴ según el cual «la naturaleza no concede al hombre ningún poder sobre sus bienes terrenales más allá del período de su vida», y monopolizada hoy en día, ciñéndonos a nuestro país, en lo dispuesto en el artículo 33 de la Constitución Española (CE), que reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. La transmisión de un patrimonio a los herederos comporta unas connotaciones políticas evidentes, al depender de la ideología en torno al derecho de propiedad y su dinámica, habiéndose legitimado en esta órbita la existencia del ISD al amparo de razonamientos de justicia social.

Desde la óptica inversa, los motivos que se aducen a favor de su supresión son los siguientes:⁵ a) Constituye una limitación del derecho de propiedad privada; b) El gravamen ha perdido el papel redistributivo que se le asignaba tradicionalmente; c) Recae sobre las clases medias y no sobre los grandes patrimonios; d) No es neutral y penaliza la propiedad inmobiliaria; y, e) Genera desigualdades desde el punto de vista territorial, como consecuencia del ejercicio normativo a la baja que de sus competencias han realizado las CCAA.

La reflexión efectuada en este trabajo en torno a la coordinación o armonización a nivel europeo del impuesto -teniendo en cuenta que se en-

4 Con ocasión de la introducción en Gran Bretaña del hoy reformado *Estate Duty* (Impuesto sobre el activo sucesorio o caudal relicto, en contraposición al denominado *Inheritance Tax*, que grava las porciones hereditarias) en 1894, Sir William Harcourt defendió que el derecho del Estado a la imposición sucesoria era anterior al derecho de los particulares sobre la herencia, bien entendido que este último halla su razón de ser en la ley, siendo el Estado libre para fijar las condiciones de la misma. FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J. (1982) p.169.

5 MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ-PÍCAZO CALLEJO, J.L. y GARCÍA CARRETERO, B. (2008), pp.13 y 14.

cuentra vigente en la mayoría de los Estados miembros-, se ciñe a la modalidad sucesoria y parte de la premisa de su mantenimiento, sin perjuicio de considerar necesarias determinadas modificaciones normativas en dicho gravamen.

En materia de sucesiones no se ha apreciado hasta fechas recientes una línea común de actuación por parte de la UE, fruto sin duda de la ausencia de consenso doctrinal e institucional acerca de la conveniencia o no de la supresión de este gravamen en los diferentes Estados miembros.⁶ No obstante ello, a través de las cuestiones prejudiciales y de las acciones de incumplimiento, tal y como también ha ocurrido en sede de ayudas de Estado, el TJUE ha conformado ya un cierto cuerpo jurisprudencial⁷ que ha influido significativamente en los regímenes fiscales de los Estados miembros, eliminando no pocas discriminaciones y restricciones existentes.

Tales pronunciamientos⁸ ahondan en el significado que procede otorgar a la libre circulación de trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales, al prohibir cualquier tipo de discriminación no sólo por razón de la nacionalidad sino también atendiendo a la residencia.

Asimismo, la Comisión Europea lideró en 2011 una triple iniciativa⁹ encaminada a promover la coordinación entre los ordenamientos fiscales de los Estados miembros en este terreno, que podría constituir el preludeo en un futuro no ya tan lejano de una Directiva fiscal en materia sucesoria.

6 Sobre la situación actual del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en la UE, véase Martín BARAHONA, F. (2011), pp.4-39; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2011).

7 Un estudio detallado de la jurisprudencia del TJUE en este ámbito puede consultarse en: RIBES RIBES, A. (2013, b) pp.305-354.

8 Véanse, entre otros: Asunto C-364/01, Barbier; Asunto C-464/05, Geurts y Votgen; Asunto C-513/03, Van Hilten - van der Heijden; Asunto C-256/06, Jäger; Asunto C-43/07, Arens-Sikken; Asunto C-11/07, Eckelkamp; Asunto C-67/08, Block; Asunto C-132/10, Halley; Asunto C-31/11, Scheunemann; Asunto C-181/12, Yvon Welte; Asunto C-127/12, Comisión Europea y Reino de España; y, Asunto C-522/14, Sparkasse Allgäu.

9 RIBES RIBES, A. (2012), pp.39-44.

2.2. La Comunicación y el Documento de trabajo de la Comisión europea

Con el fin de resolver tanto el trato discriminatorio como la doble imposición internacional existente en este ámbito, puestos de manifiesto como consecuencia del notable incremento de la circulación de personas, bienes y capitales en el seno de la UE, la Comisión europea adoptó tres instrumentos¹⁰ tendentes a ofrecer soluciones en esta órbita: la Comunicación,¹¹ el Documento de Trabajo¹² y, especialmente, la Recomendación,¹³ mediante los cuales se trata de paliar las divergencias y graves problemas que la ausencia de tratados internacionales en esta sede, unida a la escasez actual de convenios bilaterales entre los Estados, han contribuido a potenciar, fruto de los distintos puntos de conexión utilizados por los Estados miembros a la hora de gravar el fenómeno sucesorio.¹⁴

Tomando como premisa genérica, proclamada en la «Europe 2020 strategy»,¹⁵ la conveniencia de que los europeos formen parte activa del Mercado único, otorgándoles para ello la confianza y seguridad necesarias, la Comisión europea comienza recordando en su Comunicación los obstáculos de carácter práctico y legal que en la actualidad disuaden a dichos ciudadanos de ejercitar sus derechos y libertades en el marco de la UE, y enfatiza seguidamente la necesidad de adoptar medidas que garanticen la plena efectividad de tales derechos.¹⁶

10 Esta iniciativa se dirige, asimismo, a complementar la propuesta de la Comisión sobre una Regulación de la competencia, Derecho aplicable y ejecución de decisiones e instrumentos en materia sucesoria y de creación de un Certificado Europeo de Sucesión, adoptada en octubre de 2009, en la medida en que dicho borrador de Regulación no aborda las cuestiones de índole fiscal que pueden suscitarse al hilo de las sucesiones internacionales.

11 *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, Brussels, 15.12.2011 – COM (2011) 864 final.

12 *Commission staff Working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law*. Accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, Brussels, 15.12.2011 – SEC (2011), 1488 final.

13 Commission Recommendation of 15 December 2011 regarding relief for double taxation of inheritances (2011/856/EU). Official Journal of the European Union L 336/81, 20.12.2011.

14 Sobre la fiscalidad de las sucesiones a nivel internacional, véase MAISTO (2010).

15 COM (2010) 2020.

16 Single Market Act, COM (2011) 206; and, the «EU Citizenship Report», COM (2010) 603.

La materia fiscal no es ajena a dicha problemática, que ya fue abordada por la propia Comisión mediante su Comunicación de 20 de diciembre de 2010 sobre «Removing cross-border tax obstacles for EU citizens». En efecto, la tributación sucesoria es acreedora de no pocas reflexiones tendentes a resolver los problemas que en la actualidad tiene planteados. En esta línea, mientras la Comunicación se centra en el análisis de la doble imposición sucesoria internacional, el citado Documento de trabajo se proyecta sobre la discriminatoria aplicación que, en algunos supuestos, llevan a cabo los Estados miembros de su normativa fiscal sobre las herencias.

La Comisión europea está convencida de la capacidad de los Estados miembros para solventar esta problemática a través de la coordinación de las legislaciones nacionales, sin que sea necesario recurrir a la armonización de sus normativas sucesorias, y así lo afirma expresamente en su Comunicación.¹⁷ En la actualidad, la tributación de las sucesiones en los Estados miembros se sujeta a reglas bien distintas. Salvo Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Rumanía, Eslovaquia y Suecia, todos los Estados miembros cuentan con impuestos específicos sobre las herencias. Debe advertirse, además, que algunos de los países antes citados gravan también el fenómeno sucesorio, aunque a través de otros tributos, como el Impuesto sobre la renta.

La clave estriba en el divergente ejercicio de su poder tributario que efectúan los Estados en este ámbito, pues mientras unos gravan el objeto, otros sujetan a los causahabientes; mientras unos fijan como punto de conexión la residencia habitual de los herederos, otros atienden a la del causante, o incluso a ambas. Nótese, a mayor abundamiento, que el vínculo personal puede ser, según los Estados, la residencia, el domicilio o la nacionalidad tanto del causante como del heredero y que, como acabamos de señalar, en algunos casos se utiliza más de un criterio de sujeción. La interpretación de tales términos puede, asimismo, diferir, de un territorio a otro, propiciando en no pocas ocasiones la indeseable yuxtaposición de distintos gravámenes estatales o, cuanto menos, un trato fiscal más gravoso respecto a determinados contribuyentes (por ejemplo, los no residentes)

17 Communication, op.cit. pp.2 y 6.

o manifestaciones de riqueza. Una situación similar puede plantearse cuando el Estado en cuestión grava bienes situados en su territorio, pese a la inexistencia de conexión personal alguna ni del heredero ni del causante con el citado Estado.

En la realidad práctica, las estadísticas demuestran un notable incremento de la circulación de personas de un Estado a otro de la UE, debido a motivaciones personales, laborales, económicas, etc.¹⁸ Correlativamente, ello ha comportado un incremento de situaciones problemáticas en materia sucesoria, como evidencia el hecho de que nunca antes la Comisión europea hubiera recibido tantas reclamaciones y demandas de ciudadanos sobre este tema como en esta última década. Fiel reflejo de esta realidad son también los numerosos asuntos atinentes a sucesiones, sobre los que se ha pronunciado el TJUE desde 2003.

Precisamente a la sistematización de esta jurisprudencia y de los criterios dimanantes de la misma se orienta el Documento de trabajo publicado por la Comisión europea, en la medida en que en ocho de los diez casos analizados se han detectado aspectos discriminatorios en las normativas nacionales, que deben ser modificados por los legisladores de los Estados miembros. Cabe hacer notar, por otra parte, que los supuestos potencialmente discriminatorios en esta órbita puede que sean muchos más, dado que existen numerosos casos que no llegan al Alto Tribunal, debido al elevado coste que ello implica para los contribuyentes.

2.3. Soluciones propuestas a través de la Recomendación de la Comisión europea

Partiendo de las premisas establecidas tanto en la Comunicación como en el Documento de trabajo, la Comisión Europea pretende ofrecer mediante su Recomendación una serie de soluciones, a través de la ordenación de los distintos criterios de imposición utilizados por los Estados miembros. Según la Comisión, en el estadio actual, los problemas generados pueden resolverse sin

18 El número de ciudadanos europeos que residen en un Estado miembro distinto de su Estado de origen ascendió en 2010 a 12.3 millones, lo que supone un aumento de tres millones en comparación con 2005. Véase *Eurostat data and the Copenhagen Economics Study on Inheritance Taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, August, 2010.

necesidad de acometer una armonización de las normativas sucesorias nacionales; basta con asegurar una interacción más coherente de éstas, lo que sin duda reduciría drásticamente las situaciones de doble imposición o incluso múltiple imposición, permaneciendo no obstante el gravamen de las sucesiones como competencia propia de los Estados miembros.

Ante la práctica ausencia de tratados bilaterales en esta sede, así como la falta de iniciativa de los Estados miembros para renegociar o firmar nuevos convenios, la Recomendación se centra en tratar de mejorar la operatividad de las reglas de imposición nacionales sobre las herencias a efectos de soslayar eventuales situaciones de doble imposición. Téngase en cuenta, en este sentido, que tampoco las medidas unilaterales se reputan idóneas a este fin, atendidas las limitaciones que presentan. En algunos casos, tales medidas no reconocen la deducción de impuestos satisfechos con carácter previo en relación con la misma sucesión, o niegan la deducción de impuestos exigidos a nivel local o regional, etc. Y ello sin olvidar que, en ocasiones, la desgravación fiscal queda sujeta a la decisión de la autoridad competente por lo que, lógicamente, no está garantizada. Todo ello se traduce, como ya apuntamos, en una restricción de los derechos de libre circulación de personas, bienes y capitales en el marco europeo y, en particular, puede provocar dificultades respecto a la transmisión de pequeños negocios empresariales o profesionales cuando fallece su titular.

La Comisión europea propone, de manera alternativa, soluciones encaminadas a la consecución de un Mercado único integral, consistentes bien en el establecimiento de una prelación entre las potestades estatales de gravamen, bien en la concesión de determinadas desgravaciones en los casos en los que dos o más Estados apliquen impuestos sucesorios sobre la misma herencia.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles, la Comisión otorga un derecho prioritario de gravamen, como regla general y de acuerdo con la práctica internacional, al Estado en cuyo territorio se halle radicado el inmueble. En cuanto a los bienes muebles que no formen parte de establecimientos permanentes, se aconseja que el Estado en el que se encuentren los exima de tributación, en el entendimiento de que estos bienes son gravados por el Estado con el que el heredero o el causante tienen una vinculación personal.

En línea con este planteamiento, y tras precisar que la Recomendación se proyecta también sobre los impuestos que gravan las donaciones,¹⁹ en aquellos supuestos en los que éstas son sometidas a tributación bajo el mismo o similar régimen que las herencias, la Comisión europea clarifica el significado de algunas expresiones, tales como «impuesto sucesorio», «desgravación fiscal», «activos» o «vínculo personal», a los efectos de la aplicación de la presente Recomendación. Igualmente, matiza que otras expresiones, como «establecimiento permanente», «nacionalidad», «domicilio», etc., se interpretarán con arreglo al significado que tienen en las respectivas legislaciones domésticas de los Estados miembros.

El objetivo general de la Recomendación se explicita en el punto 3 de la misma, al señalarse que las medidas propuestas persiguen resolver los casos de doble imposición, de modo que el nivel global de tributación sobre una herencia no sea mayor que la presión fiscal que se soportaría si el llamado a gravarla fuera el Estado miembro con tipos impositivos más elevados de la UE. En consonancia con ello, se recomienda a los Estados miembros diseñar un sistema de desgravaciones fiscales llamado a complementar la aplicación de los impuestos sucesorios, que debería caracterizarse de forma diferente en atención a la naturaleza de las distintas situaciones, a saber:

1. Respecto a los bienes inmuebles y a los bienes muebles de establecimientos permanentes.

Un Estado miembro deberá posibilitar la deducción fiscal pertinente en relación con el impuesto exigido por otro Estado miembro sobre los bienes inmuebles situados en este último, así como sobre los bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente radicado en el territorio de este último Estado.

2. Respecto a otro tipo de bienes muebles.

Al margen del caso reseñado con anterioridad, el Estado miembro con el que ni el causante ni el heredero tenga conexión personal alguna, debe abstenerse de aplicar el impuesto sucesorio cuando éste sea exigido por otro Estado

¹⁹ Véase, sobre este extremo, NAVEZ, E. J. (2011).

miembro, en razón al vínculo personal que el causante o causahabiente mantienen con su territorio.

3. Supuestos en los que el causante tenía una conexión personal con un Estado miembro distinto de aquél con el que el heredero está vinculado personalmente.

En esta hipótesis, dado que ambos Estados se hallan legitimados para gravar la sucesión, el Estado con el que el heredero mantiene un vínculo personal queda obligado a paliar la doble imposición internacional que pueda producirse, debiendo articular las correspondientes medidas de desgravación del impuesto satisfecho en el primer Estado.

4. Supuestos de múltiples puntos de conexión personal en relación con una persona.

En el caso de que, en base a la normativa de los distintos Estados miembros, un sujeto presentara lazos personales en relación con más de un territorio, las autoridades competentes de dichos Estados determinarán, a través del procedimiento amistoso previsto en el punto 6, cuál es el Estado miembro que debe suprimir la doble imposición internacional si el impuesto sucesorio se aplica por el Estado con el que el sujeto mantiene un vínculo personal más directo. Este último viene determinado, según la Comisión europea, por los siguientes criterios y de acuerdo con el orden señalado: por la vivienda habitual del contribuyente; por el denominado «centro de intereses vitales»; por el domicilio; o por la nacionalidad del contribuyente; indicándose que cada uno de ellos sólo opera en defecto del anterior criterio.

Por último, se matiza que en el supuesto de figuras distintas de la persona física, tales como asociaciones benéficas, se entenderá que tienen su punto de conexión más directo con el Estado miembro en cuyo territorio radique su sede de dirección efectiva. En cuanto al período de aplicación de la desgravación fiscal, la Comisión europea recomienda a los Estados miembros que éste sea razonable, aludiendo como ejemplo a un plazo de diez años a contar desde la fecha en la que deban satisfacerse los impuestos sobre la sucesión.

Conviene poner de relieve que, aunque en esta ocasión la Comisión europea no adopta medidas legislativas en relación con la doble imposición

internacional, sí anuncia dicha actuación en un futuro próximo, en la hipótesis de que las medidas recomendadas resulten infructuosas. En esta dirección, alienta a los Estados miembros a mejorar la cooperación entre sus autoridades tributarias, incluyendo los niveles local y regional, con el fin de asistir a los contribuyentes afectados por la doble imposición internacional. Asimismo, les emplaza a adoptar una posición coordinada ante la OCDE en las discusiones sobre la imposición sucesoria.

Por su parte, la Comisión europea efectuará una labor de seguimiento sobre las normativas y prácticas de los Estados miembros, con vistas a comprobar si las soluciones propuestas en la Recomendación suponen cambios susceptibles de resolver los problemas detectados en este ámbito. A tal efecto, la Comisión se compromete a publicar un informe sobre el nuevo estado de la cuestión de las sucesiones internacionales en el plazo de tres años a partir de la adopción de la presente Recomendación, sin perjuicio de abordar una propuesta de mayor calado si, a tenor de la evaluación del citado informe, la problemática subsiste.

A la vista de ello, sólo cabe esperar que la iniciativa pionera de la Comisión europea, conjuntamente con la doctrina ya reseñada del TJUE en este ámbito y el esfuerzo de los Estados miembros por adecuarse a tales directrices, cristalicen en una tributación de las sucesiones internacionales más acorde con los principios y libertades propugnados por el Derecho de la UE.

3. LA AUSENCIA DE NORMAS ARMONIZADORAS Y LA RENUNCIA AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN LA UNIÓN EUROPEA

Como se ha subrayado, la política armonizadora en el seno de la UE se había centrado casi exclusivamente, hasta fechas recientes, en la imposición indirecta, así como en la fiscalidad de las empresas, no existiendo prohibiciones específicas atinentes al patrimonio. El escaso avance de la armonización europea en este terreno se debe, en parte, a la necesidad apremiante de armonización inmediata exigida por los impuestos indirectos por afectar a la libre circulación de los bienes y a la libre prestación de servicios. En este sentido, la ausencia de una Directiva armonizadora en el ámbito de la imposición directa

responde, primero, a que las disparidades de dichos impuestos no comprometen los intereses económicos estatales, dado que no inciden como factor económico determinante de las decisiones de inversión o establecimiento, por lo que no han preocupado en exceso a los Estados miembros; y, segundo, debido a la consideración de estos impuestos como un instrumento fiscal nacional de política económica, apto para el mantenimiento de un adecuado margen de maniobra para las políticas autónomas de los países europeos.

De hecho, en contraste con los artículos 110 a 113 TFUE, que albergan las disposiciones fiscales en materia de imposición indirecta, refiriéndose concretamente el artículo 113 TFUE²⁰ a la «armonización» en esta órbita; la única base jurídica que alberga el Tratado para la intervención de la UE en la fiscalidad directa la encontramos en el Capítulo tercero del mismo, denominado «aproximación de las legislaciones» y, en particular, en el artículo 115 TFUE.

Ahora bien, aunque los impuestos directos se venían considerando menos determinantes a efectos de la libre circulación de mercancías, sin perjuicio de afectar a la libre circulación de personas y de capitales; a medida que se va profundizando en la labor de integración económica y, especialmente, tras la consecución de la Unión monetaria, deviene obvio que la falta de coordinación en este ámbito provoca importantes deficiencias en la asignación de recursos, con claras consecuencias en la deslocalización de actividades. La inacción legislativa de la Comisión Europea al respecto ha motivado una cierta actuación invasora de la soberanía tributaria de los Estados miembros por parte de instituciones europeas que carecen de competencias legislativas. Así lo demuestra la creciente jurisprudencia²¹ del TJUE y la aparición de nuevos métodos en el ordenamiento tributario europeo, conocidos como *soft law*, pero cuya incidencia en la coordinación fiscal está resultando mucho más efectiva que la explícita cesión de soberanía fiscal por parte de los Estados miembros.

20 De acuerdo con el tenor literal del artículo 113 TFUE:

«El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento europeo y al Comité económico y social, adoptará 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 en el plazo previsto en el artículo 14».

21 Véase, sobre este punto: RIBES RIBES, A. (2013, a), pp.273-304.

Especial relieve ha adquirido, en esta sede, la jurisprudencia del TJUE que, mediante la observancia del principio de no discriminación en el tratamiento de situaciones comparables y no restricción de las libertades en el marco de la UE, ha marcado una clara tendencia hacia la coordinación fiscal, hasta el punto de convertirse en los últimos años en el inspirador de los comunicados llevados a cabo por la Comisión. Si bien no desconocemos la crítica que ello ha propiciado, al tratarse de una institución que no se concibió para tal fin, no es menos cierto que las interpretaciones del Alto Tribunal han permitido eliminar obstáculos fiscales a la libre circulación y aproximar conceptos tributarios en los ordenamientos internos, pese a no ser normas de rango armonizador.

En este orden de ideas, conviene contextualizar nuestro objeto de estudio, a la vista de la innegable relación que existe entre la situación actual de la imposición patrimonial en los Estados miembros de la UE y la falta de armonización en esta materia. Adviértase que con la expresión «imposición patrimonial» aludimos mayormente al Impuesto sobre el Patrimonio (IP), entendido como impuesto global sobre el patrimonio neto de las personas físicas, pero también a otras figuras impositivas que gravan elementos particulares de riqueza, recayendo por ello sobre bienes individuales como, por ejemplo, los inmuebles.

Siendo la competencia en esta sede de los Estados miembros, sin que se haya establecido límite alguno al que atenerse desde la Comisión Europea, éstos ostentan plena libertad para decidir si exigen o no un IP, así como sobre su configuración, que pueden diseñar como estimen conveniente. Aun cuando la inexistencia de armonización alguna en este campo podría generar, incluso, una competencia desleal entre los Estados, la realidad evidencia que estamos ante un tributo que prácticamente ha desaparecido en la UE.²² Así ha ocurrido, entre otros ejemplos, en Irlanda, Austria, Dinamarca, Países Bajos, Finlandia, Luxemburgo y Suecia, donde el IP fue derogado expresamente, y en Alemania, donde se halla suspendido por declaración de inconstitucionalidad con efectos a partir del 1 de enero de 1997.

22 Sobre la situación actual del IP en los Estados miembros de la UE, véase van BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed.) (2011), IBFD, y ARRIBAS LEÓN, M. (2011), donde apunta que este efecto *imitación* producido en la UE no ha alcanzado, sin embargo, a otros países europeos que no pertenecen a la misma, tales como Suiza, Noruega o Liechtenstein, donde el IP ha pervivido.

Sólo Francia, Italia y España conservan un gravamen de estas características, si bien cabe precisar que en el país galo se concibe como un tributo de solidaridad que se aplica sobre las fortunas más elevadas (*Impôt de solidarité sur la fortune*); y que en el territorio español se introdujo una bonificación del 100% sobre la cuota, a raíz de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, desde el 1 de enero de 2008 hasta el 1 de enero de 2011, fecha en la que se suprimió dicha bonificación en virtud del Real Decreto ley 13/2011, de 16 de septiembre, con alcance inicialmente limitado a los ejercicios 2011 y 2012. No obstante ello, como consecuencia de la crisis económica, la citada bonificación no ha vuelto a introducirse por parte del Estado español. Se ha de tener en cuenta, además, que la aplicación práctica del IP en España depende en buena medida de la actuación de los legisladores autonómicos, atendidas las competencias normativas cedidas por el Estado a las Comunidades Autónomas sobre este impuesto, lo que determina la no exigencia *de facto* del IP en algunos territorios.

A nuestro juicio, el patrimonio constituye un índice de capacidad económica que, teóricamente, debería ser objeto de imposición en un sistema fiscal moderno. Se trata de un gravamen apto para la aplicación de tipos progresivos y cumple un importante papel como instrumento de redistribución de la riqueza. Además, facilita la gestión de otros impuestos, como el IRPF, y posibilita el control de la renta, puesto que permite detectar incrementos no justificados de patrimonio e identificar, por ende, posibles delitos contra la Hacienda Pública y delitos de blanqueo de capitales. Los argumentos que abogan por su supresión son asimismo conocidos y se polarizan en torno a la sobreimposición de la renta del titular del patrimonio gravado, así como a las vías de escape que existen para las grandes fortunas, lo que provoca que el peso de la carga tributaria sea soportado por los contribuyentes de clase media. Pese a ello, es evidente que el ordenamiento tributario dispone en la actualidad de mecanismos adecuados para combatir tales distorsiones, que deberían imponer una profunda revisión del mismo -fundamentalmente del mínimo exento, tarifa y límite conjunto con el IRPF-, unida a la previsión de alguna medida para evitar que la tributación por IP sea soslayada por las grandes fortunas, especialmente a través de las Sociedades de inversión de capital variable (SICAV).

En cualquier caso, la teórica pervivencia del IP en España no puede abstraerse de la realidad imperante hoy en el contexto de la UE, donde esta figura ha sido prácticamente abolida. Por esta razón, aunque nos mostramos partidarios de una (reformada) imposición patrimonial, sería ilógico proponer que la UE apruebe normas armonizadoras sobre un impuesto casi inexistente; o bien instar una acción europea para que los Estados introduzcan esta figura en sus respectivos sistemas fiscales. Antes al contrario, el análisis efectuado sólo pretende ofrecer una visión del *status quo* del IP en el contexto europeo, al tiempo que demostrar que, en los ámbitos no armonizados, si algunos Estados miembros adoptan medidas que aligeran la carga tributaria de los contribuyentes, tales decisiones acaban extendiéndose a los restantes Estados miembros, para evitar sufrir una competencia fiscal susceptible de perjudicarles.

Subyace a este planteamiento, lejos ya de la idea de un federalismo fiscal europeo tal y como fue planteado al iniciarse el debate sobre la fiscalidad europea, nuestra concepción de la armonización, entendida no como unificación de sistemas nacionales, sino como coordinación gradual de las disposiciones tributarias de los Estados miembros y, por tanto, nunca como un fin en sí misma, sino como instrumento para alcanzar los objetivos del Mercado interior.

4. LA IMPOSICIÓN DE SALIDA SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LA PROPUESTA DE DIRECTIVA EUROPEA CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE AFECTAN AL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR

4.1. La coordinación europea de la imposición de salida

Al igual que sucede con la *CCCTB*, el propósito de ordenar jurídicamente a escala europea el tema de los *exit taxes* no es novedoso. Ya en 2006 la Comisión europea evacuaba la «Comunicación sobre imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas fiscales de los Estados miembros».²³

²³ El texto de la Comunicación puede consultarse en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A131060> (consultado el 12 de mayo de 2016).

En aquel momento, el objetivo²⁴ de la Comisión era mostrar, partiendo de la doctrina del TJUE, cómo los Estados miembros podían hacer compatibles sus normativas sobre impuestos de salida con el Derecho europeo. La pretensión era alcanzar una cierta coordinación, no una armonización, en materia de impuestos de salida entre los Estados miembros.

La coordinación fiscal en materia de imposición directa y, en particular, respecto a la imposición de salida, se presentaba entonces como una vía nueva y alternativa,²⁵ ante las tradicionales y crecientes dificultades planteadas por la armonización. Y ello porque, como es sabido, los Estados miembros abordan fiscalmente el «problema» de la emigración de formas diversas; de ahí que a lo largo del tiempo hayan diseñado una amplia variedad de impuestos²⁶ relativos al abandono de la residencia y/o transferencia de activos *extramuros* de su territorio.

Estos trabajos culminaron en la Resolución dictada por el Consejo de la UE el 2 de diciembre de 2008, sobre coordinación de los impuestos de salida.²⁷ Tras largos e intensos debates se aprobó un documento de compromiso que, pese a englobar en su ámbito de aplicación tanto a las personas físicas como a las jurídicas, no logró la meta propuesta. Ciertamente, la Resolución clarificó cuestiones problemáticas en materia de valoración,²⁸ pero no consiguió un consenso acerca de cuándo se podía exigir el pago del *exit tax*, aspecto nuclear y de máximo interés para los Estados miembros. En contra de lo declarado por el TJUE en sede de personas físicas, que permitía a los Estados exaccionar el gravamen siempre y cuando su pago se difiriese al momento de venta del activo, los Estados miembros no estaban dispuestos a aceptar que tal exigencia del *exit tax* sobre las personas jurídicas no pudiera realizarse en la fecha de salida de su territorio.²⁹

24 Véase, ampliamente, RIBES RIBES, A. (2014, a), pp.89-93.

25 POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. (2010), pp.200-202.

26 European Commission: «*Removing cross-border tax obstacles. Organization and practices in Member States' tax administrations*», Specific Contract No. 10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No. TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY – November 2014, pp.45-46 y 134-135.

27 La Resolución del Consejo de 2008 puede consultarse en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008G1218%2801%29&from=EN> (consultado el 12 de mayo de 2016).

28 RIBES RIBES, A. (2014, a), pp.93-97.

29 Tradicionalmente, la reacción *standard* de los Estados respecto a la transferencia de activos a otra juris-

En definitiva, cabe afirmar que los resultados del proceso de coordinación fiscal en esta materia no han sido los esperados. Por una parte, como apuntábamos, la respuesta a la cuestión más espinosa quedó en el aire y, por otra, se advierte con preocupación que los procedimientos de infracción en este ámbito iniciados por la Comisión desde 2008 hasta la actualidad han sido frecuentes, con las consiguientes condenas del TJUE en numerosos asuntos³⁰ y, por ende, la obligación de los Estados de reformar sus normativas internas para adecuarlas al ordenamiento europeo.

Esta ausencia de soluciones claras y eficaces, unida al hecho de que los instrumentos utilizados en la coordinación no constituyen sino *soft law*, cuyo cumplimiento no resulta vinculante para los Estados miembros, ha motivado, a nuestro juicio, un cambio de estrategia por parte de la UE que, por primera vez en materia de impuestos de salida, trata ahora de lograr un progreso cualitativo a través de la armonización. Nótese, además, que tales trabajos de coordinación siempre fueron percibidos por los Estados miembros como insuficientes, pues -como se ha señalado- no garantizaban que la Comisión no iniciara un procedimiento de infracción, ni mucho menos que el TJUE dejara de cuestionar la compatibilidad de las normas nacionales con el Derecho europeo.

También desde la doctrina se ha criticado la ausencia de un modelo institucional³¹ europeo en esta sede. En definitiva, se aprecia que el problema de los *exit taxes* es claramente europeo, pero no hasta ahora su solución.³² Las medidas nacionales se han revelado asimismo inservibles para evitar las indeseables situaciones de doble imposición internacional que todavía persisten. Este escenario explica que algunos estudiosos³³ hayan reclamado la necesidad de adoptar un instrumento jurídico vinculante a nivel europeo. Mientras este modelo no se instaure, se acentuará la incertidumbre sobre los regímenes de

dicción ha sido la imposición inmediata. KERGALL, Y. (1986), p.37.

30 Como se apunta desde la doctrina, «la Comisión europea parece ver en estas sentencias una oportunidad para avanzar en una armonización que no resulta posible conseguir por otras vías». POZA CID, R. y SANTIALLA VALLEJO, M. (2010), p.201.

31 DI PIETRO, A. (2009), p.14.

32 CARINCI, A. (2009), p.7.

33 BOERS, S. (2009), p.28; MUTÉN, L. (2009), p.25; PINTO NOGUEIRA, J.F. (2009), p.25.

imposición de salida a nivel nacional, derivada de la precariedad en el otorgamiento de soluciones comunitarias, todo lo cual redundará negativamente en el propio desarrollo del Mercado único.³⁴

No han faltado propuestas doctrinales en esta dirección, tanto respecto a las empresas³⁵ como a las personas físicas, que inciden bien en la instauración de una Directiva que traslade la solución de este tema a los propios Estados, a través de la posibilidad de que las respectivas deudas tributarias resultantes de estos impuestos sean compensadas entre ellos al final del ejercicio;³⁶ bien en la adopción de una Directiva, con base en la cual las ganancias patrimoniales ficticias serían gravadas por el Estado de la residencia, compartiéndose ulteriormente los ingresos entre ambos Estados.³⁷

Con base en todo ello y teniendo en cuenta la «armonización indirecta» desarrollada por el TJUE en estos últimos años, no es de extrañar que la UE haya decidido dar un paso más y abordar la vidriosa temática de los *exit taxes* mediante una Propuesta de Directiva. Se aprovecha para ello la oportunidad que brinda el Proyecto BEPS, entre cuyas acciones, ciertamente, no se incluye la imposición de salida, si bien sí se participa de la misma filosofía que imbuye aquella iniciativa.

A nuestro juicio, empero, el proceso de armonización pretendido tampoco está exento de dificultades, debiendo añadirse a los obstáculos tradicionales los propios de la época actual. En efecto, debe recordarse que en lo que concierne a los asuntos de imposición directa, la UE requiere generalmente la unanimidad. Ello exige que la propuesta o iniciativa legislativa de la Comisión deba aprobarse por la totalidad de los Estados miembros que, no olvidemos, integran un grupo cada vez más numeroso y con intereses muy diferentes, si no contradictorios.

En nuestra opinión, un proceso de armonización se reputa mucho más complejo en la actualidad que en épocas pasadas, atendido el número más amplio y heterogéneo de países que han de alcanzar el acuerdo. A ello cabe

34 RIBES RIBES, A. (2014, a), p.297.

35 RÖDER, E. (2014), pp. 586-596.

36 TERRA, B.J.M. y WATTEL, P. (2008), p.70.

37 KOTANIDIS, S. (2004), p.382.

añadir la cesión de soberanía que tal iniciativa comportaría, lo que, en el actual contexto de creciente competencia fiscal desleal, motiva que nos mostremos escépticos ante tal proyecto.

Sea como fuere, lo cierto es que la UE ha presentado la propuesta de Directiva al amparo del artículo 115 TFUE, razonando a mayor abundamiento el riguroso cumplimiento de todos los principios en juego en este ámbito. Desde la óptica del principio de subsidiariedad, la intervención de la UE únicamente debe producirse en la medida en que los objetivos planteados no puedan ser alcanzados mediante una actuación de los Estados miembros. En este punto, la Comisión se apoya en la ineficacia de cualquier medida europea relativa a la imposición de salida, en la hipótesis de que cada Estado miembro continuara aplicando su propia normativa. Tal y como demuestra la experiencia acumulada, los objetivos propuestos no pueden ser cumplidos, según la Comisión, a través de la acción individual y descoordinada de los Estados miembros, lo que demanda una regulación a nivel europeo de la imposición de salida sobre las personas jurídicas.

La Propuesta de Directiva presentada cumple también con el principio de proporcionalidad que, como es sabido, exige que ninguna de las medidas a adoptar exceda de lo necesario para lograr los objetivos previstos en el TFUE. En este plano, se argumenta que la Propuesta representa la respuesta más proporcionada a los problemas detectados. Teniendo en cuenta el elevado riesgo de prácticas de evasión fiscal en este marco, señaladamente en términos de erosión de la base y traslado de beneficios, la Comisión defiende que esta iniciativa pretende crear condiciones de inversión más favorables en el Mercado único, con un previsible descenso al mismo tiempo de los costes fiscales. Por esta razón, el objetivo es revisar la configuración de los impuestos de salida para adecuarlos a la realidad imperante, si bien sólo en la medida necesaria para crear un mecanismo conjunto de protección y mejora del funcionamiento del Mercado único.

Aun cumpliendo los controles preliminares de legalidad/legitimidad, subsidiariedad y proporcionalidad, en nuestra opinión, la Propuesta de Directiva formulada plantea no pocos problemas procedimentales para su aprobación, al tiempo que encierra numerosos interrogantes no sólo en lo que respecta a su configuración, sino también a su hipotética aplicación -en caso de llegar

adoptarse- y a su encaje con los convenios de doble imposición internacional suscritos por los Estados miembros.

4.2. De la coordinación fiscal a la armonización: el artículo 5 de la Propuesta de Directiva europea

El Borrador de Propuesta de Directiva europea publicado el 2 de diciembre de 2015 por el Consejo en esta sede llevaba por título «*Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*»³⁸, si bien la primera precisión contenida en el documento de «*Explanatory notes*»³⁹ que lo acompañaba señalaba, lógicamente, que dicha rúbrica debería ajustarse en el futuro al contenido de la Directiva, sugiriéndose como denominación posible la de «*Proposal for a Council Directive laying down rules against base erosion and profit shifting (BEPS)*».

Finalmente, el título de la Propuesta de Directiva, publicada el 28 de enero de 2016, señala que en ella «se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del Mercado interior».

Respecto al ámbito de aplicación, la Directiva establece reglas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que, como se ha indicado, afectan directamente al funcionamiento del Mercado interno. Se proyecta, pues, sobre cualquier práctica de este tipo llevada a cabo por las entidades mencionadas en su artículo 1, sin perjuicio de que el Estado miembro de que se trate pueda aplicar normas de mayor alcance para combatir estas indeseables conductas, si así las tuviera previstas en su Derecho interno o a través de un tratado internacional. La Propuesta de Directiva únicamente establece, por tanto, unos estándares mínimos susceptibles de aplicarse en este campo (artículo 3), en ausencia de una regulación más amplia.

38 El Documento 14544/15 puede consultarse en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14544-2015-ADD-1/en/pdf> (consultado el 14 de mayo de 2016).

39 Documento 14544/15 ADD1, accesible en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14544-2015-ADD-1/en/pdf> (consultado el 14 de mayo de 2016).

4.2.1. Ámbito objetivo y finalidad del exit tax

Centrándonos ya en el artículo 5, apartado 1 de la Propuesta de Directiva, se aprecia que la configuración de esta cláusula es claramente deudora de la jurisprudencia consolidada del TJUE en esta materia. Según el Alto Tribunal, no resulta desproporcionado que el Estado miembro de origen, con el fin de preservar el ejercicio de su competencia en materia tributaria, liquide el impuesto que se adeuda por las plusvalías latentes generadas en su territorio en el momento en que se extingue su potestad tributaria respecto a la sociedad en cuestión, o en la fecha en la que se transfieren al extranjero elementos patrimoniales inicialmente afectados a un EP situado en su territorio.

En base a ello, los supuestos en los que el Estado miembro de salida puede gravar a la entidad por la diferencia entre el valor de mercado VM de los activos transferidos y su valor fiscal, son los siguientes: a) Cuando el contribuyente transfiere activos de su casa central a un EP situado en otro Estado miembro o en un tercer Estado; b) Cuando el contribuyente transfiere activos desde su EP en un Estado miembro a su casa central o a otro EP sito en otro Estado miembro o en un país tercero; c) Cuando el contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro o a un país tercero, salvo en relación con aquellos activos que permanecen conectados con el EP del primer Estado,⁴⁰ y d) Cuando un contribuyente transfiere su EP fuera de un Estado miembro.

El gravamen, incluido en el paquete de medidas fiscales antiabuso publicado por la UE en enero de 2016, se concibe claramente como instrumento para prevenir la evasión fiscal (*anti avoidance measure*), Así lo sostiene la Comisión europea, que se refiere a elementos patrimoniales de elevado valor tales como la propiedad intelectual o las patentes, que algunas sociedades de Estados miembros transfieren a países de baja o nula tributación, con el ob-

40 En relación con este supuesto se añade que «todo traslado ulterior de activos a un tercer país desde el establecimiento permanente situado en el primer Estado miembro y con el que los activos estén efectivamente vinculados se considerará una enajenación a su valor de mercado».

jetivo de evitar pagar en la UE por los beneficios que tales activos generarán cuando en un momento posterior se proceda a su enajenación. Se propone, en esta línea, que todos los Estados miembros apliquen el citado *exit tax* sobre los bienes que sean transferidos desde su territorio. Incluso se indica que las Administraciones Tributarias de los Estados miembros deberán controlar dichas posibles transferencias de elementos patrimoniales, a través del examen del balance de las entidades, de manera que no «desaparezca» ningún activo de estas características sin el debido gravamen.

La medida vuelve a presentarse como instrumento encaminado a evitar la erosión de la base imponible -pese a que ningún *exit tax* se incluye en el Proyecto *BEPS* de la OCDE-, por la vía de prevenir estrategias de planificación fiscal agresiva a través de la transferencia de dichos bienes a jurisdicciones de baja o nula tributación. A juicio de la Comisión europea, ello garantizará que los beneficios derivados de elementos patrimoniales de elevado valor no puedan ser transferidos fuera del ámbito europeo sin imposición alguna.⁴¹ O lo que es igual, se pretende que dicha tributación se lleve a cabo donde la actividad económica se ha desarrollado.

Quedan excluidos del ámbito de aplicación del *exit tax* los traslados de activos de carácter temporal, siempre que se prevea su retorno⁴² al Estado miembro del responsable del traslado. Así lo dispone el artículo 5, apartado 7 de la Propuesta de Directiva, configurando como supuesto de no sujeción aquellos casos en los que no existe riesgo de deslocalización de los activos para evitar la tributación.

41 Véase: *The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers* (http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm). Brussels, 28 January 2016.

El ejemplo utilizado en este documento expresa gráficamente la finalidad del *exit tax* propuesto: una empresa farmacéutica sita en un Estado miembro desarrolla un prometedor y novedoso producto y deduce los gastos correspondientes de los beneficios que obtiene en dicho territorio. En el momento en que el producto empieza a generar beneficios, la empresa transfiere el activo a un país de nula tributación y solicita allí la patente. Como resultado de ello, todo el valor derivado de la propiedad intelectual/industrial del citado producto queda sin gravamen.

42 Esta previsión encuentra su paralelismo -respecto a las personas físicas- en el ordenamiento español. Según el artículo 95 bis.4 LIRPF, si el obligado adquiriera de nuevo la condición de contribuyente dentro de los cinco ejercicios siguientes al último que debe declararse, sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto del aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

4.2.2. Supuestos de aplazamiento o fraccionamiento

Con la finalidad de que todos los Estados miembros adecúen sus gravámenes de salida a la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo, que prohíbe la exacción inmediata por considerarla contraria al principio de proporcionalidad, la Propuesta de Directiva contempla, en el artículo 5.2, los supuestos en los que se podrá conceder el aplazamiento del pago del impuesto, fraccionándolo por un período mínimo de cinco años.

En este extremo, apreciamos una diferencia sustancial entre la redacción del primer borrador de propuesta de Directiva y la Propuesta actual publicada el 28 de enero de 2016. En el primero, el artículo 10, apartado 2, preveía que el Estado miembro pudiera conceder bien el aplazamiento del pago por un período de cinco años a contar desde la fecha de la transferencia, o bien el fraccionamiento del pago a lo largo de los cinco años siguientes a dicha transferencia. Sin embargo, en la versión actual de la Propuesta de Directiva, el artículo 5, apartado 2, tan sólo contempla el pago a plazos del impuesto, a través de su fraccionamiento a lo largo de cinco años, como mínimo. En nuestra opinión, debería preverse tanto la posibilidad de aplazar como de fraccionar el impuesto, siempre que se cumplan las condiciones para ello. En línea de continuidad con *de Lasteyrie*⁴³ y *N*,⁴⁴ el Tribunal rechazó en *National Grid Indus*⁴⁵ y *Comisión contra Portugal*,⁴⁶ entre otras, la desproporción que supone exigir el cobro inmediato del *exit tax*, sin previsión alguna de aplazamiento. Tal afirmación, que sin duda se convierte en premisa de obligada observancia para la articulación de los sistemas nacionales de imposición de salida, ya sea sobre personas físicas o jurídicas, no decae bajo ninguna circunstancia, sea cual sea el fin aducido, o la mayor o menor complejidad de la migración societaria.

43 STJCE de 11-marzo-2004, Asunto C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*.

44 STJCE de 7-septiembre-2006, Asunto C-470/04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*.

45 STJUE de 29 de noviembre de 2011, Asunto C-371/10, *National Grid Indus BV/ Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*.

46 STJUE de 6 de septiembre de 2012, Asunto C-38/10, *Comisión europea contra República Portuguesa*.

Ciertamente, como se señala en las *Explanatory notes*, el Tribunal de Justicia no se refiere en ninguno de sus pronunciamientos al período de cinco años en concreto. Este período surge del acuerdo de compromiso alcanzado entre los Estados miembros partidarios de suprimir la disposición, y aquellos proclives a su mantenimiento.

Los supuestos contemplados son los siguientes: a) Cuando el contribuyente transfiera activos a su EP sito en otro Estado miembro o en un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE); b) Cuando el contribuyente transfiera activos de su EP radicado en un Estado miembro a otro Estado miembro de la UE o a un Estado miembro del EEE; c) Cuando el contribuyente traslada su residencia a otro Estado miembro de la UE o del EEE, o d) Cuando el contribuyente transfiera su EP a otro Estado miembro de la UE o del EEE.

Como se aprecia, se trata de cuatro supuestos susceptibles de sintetizarse en uno: que el traslado de residencia, del EP o de los activos se efectúe en el ámbito de la UE o del EEE.

Siguiendo igualmente la estela de la jurisprudencia del TJUE, la posibilidad de conceder el aplazamiento o el pago a plazos en el caso de traslado a países miembros del EEE, se supedita a la previa conclusión de un acuerdo de intercambio de información y de asistencia en materia recaudatoria, equivalentes a las respectivas Directivas europeas.

El contenido de este apartado debe enlazarse necesariamente con el artículo 5, apartado 4, que recoge los supuestos en los que dicho aplazamiento/pago a plazos se interrumpirá, exigiéndose la deuda tributaria de modo inmediato, a saber: a) Enajenación posterior de los activos que fueron trasladados; b) Transferencia ulterior de los activos a un tercer Estado; c) Traslado ulterior de la residencia del contribuyente o de su EP a un tercer Estado, o d) Quiebra o liquidación del contribuyente.

4.2.3. Intereses de demora y garantías

En el supuesto de fraccionamiento del pago del impuesto, el artículo 5.3 de la Propuesta de Directiva efectúa una remisión al Derecho interno de los

Estados miembros, señalando que los intereses de demora devengados serán los previstos con carácter general en el Estado miembro del contribuyente o de su EP, según el caso, en la medida necesaria para preservar el valor de la deuda tributaria determinada

Asimismo, se alude a la garantía que podrá exigir el Estado de salida al contribuyente, al objeto de posibilitar el pago a plazos cuando exista riesgo de que no se efectúe dicho ingreso. El riesgo de no recuperación exigido ha de ser «demostrable y real», hasta el punto de que la citada garantía no será exigible «cuando la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro».

La regulación propuesta es claramente deudora de la jurisprudencia europea. En efecto, si volvemos la vista atrás, recordaremos que el tema de los intereses de demora y la constitución de garantías⁴⁷ suscitó numerosos interrogantes, que ni en *National Grid Indus* ni en los asuntos posteriores (Comisión europea contra República Portuguesa -ya citado-, Comisión europea contra el Reino de los Países Bajos,⁴⁸ Comisión europea contra el Reino de España⁴⁹ y Comisión europea contra el Reino de Dinamarca⁵⁰), se llegaron a esclarecer totalmente, hasta que el TJUE se pronunció sobre la cuestión en el Caso DMC⁵¹.

El Alto Tribunal analizó la compatibilidad con los postulados europeos del mecanismo de recaudación arbitrado, que permitía aplazar el pago en cinco anualidades, sin intereses de demora y mediante la constitución de la correspondiente garantía. Se trataba, en definitiva, de examinar si la normativa en cuestión, y la restricción que la misma implicaba, iban más allá de lo necesario para lograr el objetivo de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

47 Véase, ampliamente: RIBES RIBES, A. (2014, b), pp.5-15.

48 STJUE de 31 de enero de 2013, Asunto C-301/11, *Commission européenne contre Royaume des Pays-Bas*.

49 STJUE de 25 de abril de 2013, Asunto C-64/11, *Comisión europea contra el Reino de España*.

50 STJUE de 18 de julio de 2013, Asunto C-261/11, *Comisión europea contra el Reino de Dinamarca*.

51 STJUE de 23 de enero de 2014, Asunto C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH y Finanzamt Hamburg-Mitte*.

El primer aspecto que llama nuestra atención es el tratamiento que el TJUE dispensa al tema de los intereses de demora. Frente a anteriores pronunciamientos,⁵² en los que primaba la ambigüedad o el silencio, en la presente sentencia se aclaró que no siempre es necesaria la exigencia de intereses de demora. Así se deduce del razonamiento esgrimido, en base al cual se considera proporcionado un sistema, como el que nos ocupa, en el que el contribuyente puede optar entre pagar inmediatamente el impuesto sobre las plusvalías latentes de los activos que detenta, o bien satisfacer con carácter diferido dicho gravamen -a lo largo de cinco años, en este caso-, sin que ello dé lugar al pago de intereses.

Adicionalmente, el Tribunal europeo puntualizó que únicamente puede exigirse la constitución de garantía para el aplazamiento del pago, cuando se demuestre un riesgo de impago en el caso concreto. Por tanto, no sólo vino a confirmar la doctrina jurisprudencial anterior sino que, avanzando un paso más, arrojó luz sobre este extremo, declarando la imposibilidad de requerir por principio la constitución de garantía por parte de un Estado miembro en este contexto, sin una previa evaluación del riesgo concurrente de que no se recaude el impuesto en el supuesto particular de que se trate. En los mismos términos lo ha recogido el artículo 5 de la Propuesta de Directiva, en un intento de extender la «armonización indirecta» del Tribunal de Justicia al terreno normativo.

4.2.4. Cláusula de actualización de valor

Como no podía ser de otro modo, el apartado quinto del artículo 5 de la Propuesta de Directiva contiene una cláusula de actualización de valor (*step up*) relativa al Estado de destino, según la cual en los casos de transferencia de activos, residencia o EP a otro Estado miembro, el VM de los activos transferidos debe tenerse en cuenta en el Estado de destino, tal y como se ha computado en el Estado de salida.

52 Véase el apartado 73 de *National Grid Indus* y los apartados 31 y 32 de Comisión europea contra la República portuguesa, donde el Tribunal se limitaba a afirmar la obligación de los Estados miembros de ofrecer al sujeto pasivo la doble opción de pago, inmediato o aplazado, acompañada en este último supuesto, si es el caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable.

Llama la atención, sin embargo, que no se haya previsto una cláusula similar respecto al Estado de origen. Y ello porque, desde la óptica de los CDI, si el convenio habilita a gravar al Estado de salida, éste lo hará de acuerdo con su Derecho interno. La cláusula ausente en esta Propuesta de Directiva sí se prevé, en el ámbito de las personas físicas, en el ordenamiento español. En efecto, el artículo 24.4 TRLIRNR determina que cuando el contribuyente haya tributado en el IRPF por ganancias patrimoniales a resultas del cambio de residencia, para calcular la ganancia patrimonial correspondiente -a efectos del IRNR- se tomará como valor de adquisición el VM de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el artículo 95 bis LIRPF.⁵³

Idéntica filosofía late, no obstante su alambicada redacción, en el artículo 13 del Convenio Modelo de Estados Unidos de 2016, que incorpora un nuevo apartado 7, comprensivo de una cláusula de actualización de valor⁵⁴ en los términos que propugnamos.

5. BIBLIOGRAFÍA

ARRIBAS LEÓN, M. (2011): «La renuncia a la imposición patrimonial», Estudios Tributarios Europeos, *Revista de la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios*, Alma Mater Studiorum Universidad de Bolonia (consultado en www.ste.seast.org).

53 Nótese, con todo, que aunque se resuelva la posible doble imposición interna, el problema de doble imposición internacional sigue existiendo si el Estado de la residencia actual computa la ganancia de capital desde la fecha de adquisición y no admite la corrección computando la plusvalía latente, pero tal situación, evidentemente, no puede corregirla la ley española. RIBES RIBES, A. (2015), p.136.

54 El artículo 13, apartado 7 del CM EEUU, en su versión de 2016, señala lo siguiente (traducción de la autora):

«En caso de un individuo que, al dejar de ser residente (conforme al párrafo 1 del artículo 4 – Residente-) de uno de los Estados contratantes, es tratado bajo la legislación fiscal del Estado contratante como si hubiera transmitido un bien por su valor de mercado y es gravado en ese Estado contratante por razón de la misma, dicho individuo puede elegir ser tratado a efectos impositivos en el otro Estado contratante como si, inmediatamente antes de dejar de ser residente del primer Estado contratante, hubiera transmitido y readquirido dicho bien por un importe igual a su valor de mercado en tal momento».

BOERS, S. (2009): «El impacto del Derecho Comunitario sobre la normativa holandesa en materia de exit tax», *Studi Tributari Europei*, nº 1.

CARINCI, A. (2009): «El Derecho Comunitario sometido al test de los impuestos de salida, entre límites, perspectivas y contradicciones», *Studi Tributari Europei*, nº 1.

COMISIÓN EUROPEA (2011, a): *Commission Recommendation of 15 December 2011 regarding relief for double taxation of inheritances* (2011/856/EU). Official Journal of the European Union L 336/81, 20.12.2011.

COMISIÓN EUROPEA (2011, b): *Commission staff Working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law*. Accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, Brussels, 15.12.2011 – SEC (2011), 1488 final.

COMISIÓN EUROPEA (2011, c): *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, Brussels, 15.12.2011 – COM (2011) 864 final.

COMISIÓN EUROPEA (2012): European Commission: «Removing cross-border tax obstacles. Organization and practices in Member States' tax administrations», Specific Contract No. 10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No. TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY – November 2014.

DI PIETRO, A. (2009): «Pasado y futuro de los impuestos de salida», *Studi Tributari Europei*, nº 1.

Eurostat data and the Copenhagen Economics Study on Inheritance Taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU, August, 2010.

FERNÁNDEZ-CAÍNZOS, J.J. (1982): «Textos para la reforma de la imposición sobre sucesiones y donaciones», *Hacienda Pública española*, nº 79.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2011): «Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones», *Estudios Tributarios Europeos, Revista de la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios*, Alma Mater Studiorum Universidad de Bolonia (consultado en www.ste.seast.org).

Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero 2014.

KERGALL, Y. (1986): «Transfer of assets into and out of a tax jurisdiction», General report, *Cahiers de Droit Fiscal International* vol.71a.

KOTANIDIS, S. (2004): «French exit tax incompatible with the freedom of establishment», *European Taxation Journal*, vol.44, nº 8.

MAISTO, G. (2010): «Death as a taxable event and its international ramifications», Informe general, 64 Congreso de la International Fiscal Association (IFA), *Cahiers de Droit Fiscal International* vol.95b, Sdu Uitgevers.

MARTÍN BARAHONA, F. (2011): «Situación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, EEUU y Canadá)», OL, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, nº 33, pp.4-39.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L. y GARCÍA CARRETERO, B. (2008): *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Tirant lo Blanch.

MUTÉN, L. (2009): «Exit tax en Suecia», en *Studi Tributari Europei* nº 1.

NAVEZ, E-J. (Coord.) (2011): *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Larcier - De Boeck, Éditions Bruylant, Bruxelles.

PINTO NOGUEIRA, J.F. (2009): «Los impuestos de salida sobre personas jurídicas en Portugal», *Studi Tributari Europei* actualización nº 1/2009, Noticia 5/9/2011.

POZA CID, R. y SANTAELLA VALLEJO, M. (2010): «La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, nº 137, pp.200-202.

RIBES RIBES, A. (2012): «La tributación de las sucesiones internacionales: medidas adoptadas por la Comisión Europea», *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, nº 1, pp.39-44.

RIBES RIBES, A. (2013, a): «La ausencia de armonización del Impuesto sobre el Patrimonio en la Unión europea», en Pablo Chico de la Cámara (Dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi, pp.273-304.

RIBES RIBES, A. (2013, b): «Normas armonizadoras en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en Pablo Chico de la Cámara (Dir.), *Residencia*

fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa, Aranzadi, pp.305-354.

RIBES RIBES, A. (2014, a): *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch.

RIBES RIBES, A. (2014, b): «Intereses de demora y constitución de garantías en materia de *exit taxes*», *La Ley Unión Europea*, nº 14, pp.5-15.

RIBES RIBES, A. (2015): «Un nuevo *exit tax* en el ordenamiento español: el artículo 95.bis LIRPF», *Crónica Tributaria*, nº 154, pp.119-138.

RÖDER, E. (2014): «Co-ordination of corporate exit taxation in the internal market and beyond», *British Tax Review*, vol.5, pp.586-596.

SCHELLEKENS, M. (ed.) (2013): *European Tax Handbook 2013*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

TERRA, B.J.M. y Wattel, P. (2008): *European Tax Law*, quinta edición, Kluwer Law International.

VAN BOELJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed.) (2011): *European Tax Handbook 2011*, IBFD, Amsterdam.

La jurisprudencia del TJUE como factor de armonización de la imposición sobre sociedades: la aplicación del derecho al libre establecimiento¹

D. José Antonio Fernández Amor
Universidad Autónoma de Barcelona

Resumen:

La ordenación jurídica de la imposición indirecta y de la directa muestra una clara diferencia en cuanto a su desarrollo en el marco del Derecho europeo. La primera se fundamenta en la competencia en la materia de las instituciones europeas, además de la labor del TJUE que vela por la efectividad de los derechos comunitarios. La segunda, en cambio, solo cuenta con esta última que se materializa en la jurisprudencia de ese Tribunal. En el ámbito de la imposición sobre sociedades esa actividad se destaca en tanto que, estableciendo el significado del derecho al libre establecimiento, se puede construir un esquema jurisprudencial que ha de enmarcar y, por tanto, coordinar la legislación nacional sobre la fiscalidad de las personas jurídicas con ánimo de lucro.

Palabras clave:

imposición directa, impuesto sobre sociedades, derecho al libre establecimiento y jurisprudencia del TJUE.

Abstract:

There is a great difference between indirect and direct tax if one compares their different law development degree in the frame of European Law. The development of indirect tax has two main elements. First, the EU authorities have competences in that field and, second, the Union European Court has issued important jurisprudence about fundamental European rights and freedoms. The development of direct tax, in the contrary, depends on the labour of the Court when guarantees the effectiveness of European Rights and Freedoms. Therefore, this is an important coordination factor between the national law about Company income tax that it is shown if we analyse the case-law about right of free establishment.

Keywords:

direct tax, Company income tax, free establishment and European Court case law.

1 Esta comunicación se encuadra en el Proyecto financiado por el Ministerio Economía y Competitividad titulado *Desarrollo del derecho de sociedades en la Unión Europea: libertad de establecimiento, fiscalidad e interacción con los ordenamientos nacionales*. DER-2013-46535-p dirigido por los Drs. Carlos Górriz López y Rafael Arenas García.

1. INTRODUCCIÓN

Existe consenso en la idea de que la fiscalidad es uno de los elementos fundamentales en la construcción del Espacio Europeo Único que implica la Unión Europea (en adelante UE) y que se constituye con la suma de los diferentes territorios de los Estados miembros (en adelante EEMM). Es una reflexión de tal fuerza que puede ser considerada un axioma. Es básico, en el sentido de fundamental, afirmar que la necesaria integración económica y, posteriormente, la social de los distintos EEMM en dicho espacio pasan, necesaria e ineludiblemente, por su –usando los términos en un sentido amplio– armonización y coordinación en materia fiscal. Esta habría de producirse, para hablar de un alto grado de desarrollo, en los ámbitos de la imposición directa, la indirecta y en la gestión del sistema tributario. Incluso podría llegarse a plantear la posibilidad de que la propia superestructura que implica la UE cambiase de sujeto contribuyente pasando ese papel de los Estados a los ciudadanos. Dar a estos el carácter de aportantes directos también daría el carácter de decisores directos a través del Parlamento quizá mejorando así el principio de democracia que ha de presidir la acción de la Unión.

Desde un momento temprano en la historia de la UE la armonización de la imposición surge como necesidad y comienza su andadura en el ámbito de la imposición indirecta, siendo el actual régimen jurídico del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y de los Impuestos Especiales (en adelante IIEE) el resultado más avanzado conseguido hasta el momento.² En este cam-

2 Sobre este tributo se cuenta en la actualidad con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre relativa al sistema común sobre el valor añadido. Su fundamento es conseguir una imposición sobre el volumen de negocios que no falsee las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Su objetivo es la armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de IVA aplicable a nivel europeo. Esta regulación, como ejemplo de progresión en la armonización, se completa con el Reglamento de ejecución nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva anterior. En otros términos, de forma paulatina, aspectos que se han regulado mediante directiva que, como se conoce, requiere de transposición posterior en el ordenamiento interno, pasan a ser regulados por reglamento que es norma de aplicación directa. El cambio en la naturaleza de la norma da cuenta de la progresión en la armonización en la materia. A la regulación del tributo cabe añadir la regulación que en el ámbito de la gestión establece el reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo de 7 de octubre relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA que regula desde el intercambio de

po, el motor de la integración ha sido y es eliminar las barreras fiscales que puedan incidir en los intercambios comerciales entre los EEMM. En el ámbito de la imposición directa, en cambio, el proceso se está desarrollando con una mayor lentitud debido, fundamentalmente, a que los EEMM son reticentes a la hora de ceder sus competencias en la materia al órgano supranacional y en llegar a acuerdos.³

El presente trabajo parte de una hipótesis que se enmarca en el contexto descrito hasta ahora. La falta de progresos en la coordinación estatal de la imposición directa –si se compara con lo conseguido en el ámbito de la indirecta– está siendo paliada a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en el momento de fallar sobre asuntos relacionados con los derechos y libertades que reconocen los Tratados. El análisis de esta hipótesis, basada en la afirmación general de que la inacción de los EEMM se compensa con la acción de las instituciones, se realiza teniendo en cuenta algunas cuestiones. En primer término, su estudio se ha de limitar al objeto que implica la imposición sobre sociedades y el derecho al libre establecimiento. En segundo lugar, dado lo dicho, ha de considerarse que la coordinación a la que

información relacionada con el tributo entre EEMM, hasta la cooperación en materia de investigación administrativa.

En cuanto a los IIEE se ha regulado mediante la Directiva 2011/64/UE del Consejo de 21 de junio de 2011 la estructura y los tipos del impuesto especial aplicado a las labores del tabaco. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, regula el régimen comunitario de la imposición sobre productos energéticos y de la electricidad. La Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008 se relaciona con el régimen general de los impuestos especiales. Con la Directiva 92/84/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 se aproximan los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y con la Directiva 92/83/CEE del Consejo de la misma fecha se armonizan las estructuras de estos impuestos sobre el consumo de alcohol.

Esta recopilación normativa tiene como objeto hacer prueba de cómo, en materia de fiscalidad indirecta, diseñando el marco jurídico de los elementos fundamentales de un tributo, la UE ha desarrollado todo un conjunto regulador que tiene como objeto facilitar el intercambio comercial entre EEMM. Dado que este es uno de los objetivos fundamentales de la organización internacional, parece que sobre él han confluído los esfuerzos de los EEMM en alcanzar posturas comunes.

3 A juicio del que escribe esta diferencia de desarrollo puede tener una explicación en el temor de los EEMM de perder su relevancia. A fin de cuentas, el mantenimiento del poder impositivo es crucial para poder hablar de un Estado, así pues, se trata de un camino de difícil tránsito puesto que puede implicar la desaparición o, cuanto menos, la irrelevancia futura del que lo inicia. Son varios los indicios que llevan a esta conclusión si se tiene en cuenta que de los Tratados de la UE se deriva que en materia de fiscalidad se requieren mayorías reforzadas para que actúen sus instituciones o que impera el principio de subsidiariedad. Aunque, quizá, la prueba más evidente es la propia historia de la organización en la que la lentitud del proceso de armonización fiscal es una característica.

se alude se ha de manifestar en torno a este aspecto, no alcanzando, al menos de forma directa, otros aspectos de la imposición sobre personas jurídicas. En tercer lugar, la hipótesis formulada se habrá de confirmar, al menos por lo que se refiere a la imposición sobre sociedades, con la construcción de un esquema de líneas jurisprudenciales en las cuales se ha de mover el ejercicio de las competencias estatales en la materia. En cuarto lugar, se entiende que el tratamiento de este tema tiene una importancia más allá de la mera elaboración teórica, puesto que la fijación de líneas de coordinación o armonización, desde la normativa comunitaria, supone una obligación para los EEMM que, en el caso de no seguirse, pueden originar derechos de reintegración de ingresos indebidos para los ciudadanos que los hagan valer ante las instancias correspondientes.

La exposición se desarrolla en dos apartados básicos. El primero de planteamiento en tanto que se ha de describir cómo la falta de avances en la coordinación de la imposición directa, si se compara con la imposición indirecta, resalta la labor del TJUE. En el segundo se han de trazar las líneas que el TJUE está marcando con su acción jurisprudencial en materia del derecho al libre establecimiento y que condicionan la acción estatal en materia de imposición directa y, concretamente, en materia del impuesto sobre sociedades. Se finalizará con una serie de reflexiones adicionales sobre el tema.

2. LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE COMO FACTOR DE COMPENSACIÓN DEL MENOR DESARROLLO LEGISLATIVO EN MATERIA DE IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

En el desarrollo de la regulación de la fiscalidad en el ámbito de la UE se pueden diferenciar dos ámbitos. Por un lado, el que se refiere a la capacidad de la organización de establecer sus propios recursos⁴ y, por otro lado, el que se refiere a la capacidad de la organización supranacional de coordinar los poderes tributarios de los EEMM al perseguir una finalidad concreta como es la integración en un único espacio económico.⁵

4 Arts. 311 y ss. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

5 El art. 4.2 a) y c) establece que la Unión dispone de una competencia compartida en materias como el

Este segundo ámbito es de interés en este trabajo en tanto que presenta una realidad desequilibrada si se atiende a la imposición directa sobre sociedades y la indirecta sobre el consumo como ya se ha advertido. Se ha de volver a traer ahora que en el ámbito de esta segunda se ha llegado a un desarrollo normativo, en materia del IVA e IIEE, que implica un mayor grado de integración del que se ha dado en el ámbito de la imposición directa.

El motor para alcanzar el actual grado de armonización ha sido, fundamentalmente, el eliminar las barreras fiscales que puedan incidir en los intercambios comerciales entre los EEMM. Este objetivo se ha basado en dos elementos. En primer término, la previsión en el derecho primario representado, entre otros, por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) de una serie de derechos y libertades de los ciudadanos europeos cuyo objetivo es facilitar el tráfico comercial, además de competencias en la materia. Por ejemplo, se han prohibido los derechos de aduana a la importación y a la exportación o las exacciones de efecto equivalente (art. 28 TFUE), se han previsto derechos como el de libre circulación de personas, servicios y capitales (art. 45 y ss TFUE), se ha previsto un derecho de establecimiento (art. 49 y ss TFUE) o se ha establecido la prohibición de acciones que perjudiquen un principio de libre competencia lo que a su vez es una competencia comunitaria de velar por su cumplimiento (arts. 101 y ss TFUE). En segundo término, los EEMM han dotado expresamente a la organización supranacional (art. 113 TFUE) de competencias expresas sobre la regulación de la imposición indirecta lo que ha dado lugar a normativa con un grado de armonización.⁶ Derechos y libertades genéricos más capacidades de regulación sobre los impuestos sobre el volumen de negocio han llevado al estado actual de desarrollo normativo. Evidentemente, no ha de desestimarse la voluntad

mercado interior o la cohesión económica que, indudablemente, abarcan la cuestión fiscal.

6 El art. 113 establece que
«El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará 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».

política que subyace en todo lo dicho de favorecer el crecimiento comercial y con ello el económico.

La realidad muestra que no es idéntico o paralelo el desarrollo normativo en relación con la imposición directa sobre sociedades. Si bien es un elemento común entre ambos ámbitos la existencia de los derechos y libertades a los que se ha aludido, así como el objetivo superior de crear un espacio económico común, no se ha avanzado en el segundo campo en el mismo grado. En este sentido, el art. 113 del TFUE presenta una doble faz. Por un lado, habilita a la UE a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos; pero también dificulta, por otro lado, que la organización internacional pueda actuar en otros ámbitos de la imposición que no sean los previstos lo que tiene repercusión en la imposición directa en general y sobre sociedades en particular:⁷ sencillamente, carece de competencias suficientes.

No obstante, hay que reconocer que no es posible hacer una afirmación categórica en el sentido de que no exista ningún tipo de regulación en este ámbito desde las instancias europeas. Cuando ha encontrado un anclaje en el tratado basado en la consecución del espacio común construido sobre los derechos y libertades previstos, la UE ha aprobado diferentes regulaciones en este campo. Se ha centrado, por el momento, en coordinar algunos aspectos como el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales sitas en diferentes Estados (Directiva 2011/96/CEE del Consejo de 30 de noviembre), el régimen fiscal aplicable a intereses y cánones (Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003) o el régimen fiscal aplicable a la estructuración de sociedades (Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre

7 Es útil precisar que la imposición sobre sociedades no entra en la categoría de impuesto sobre el volumen de negocio que recoge el art. 113 TFUE. De acuerdo con el art. 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 este tipo de tributos se identifican con la naturaleza del IVA. Así mismo, según estableció el TJUE en la Sentencia Fazenda Pública y Fricarnes SA, Asunto C-28/96, de 17 de septiembre de 1997 (parágrafos 37 y 38) o Fazenda Pública y Uniao das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, *UCRL (UCAL)*, Asunto C-347/95, de 17 de septiembre de 1997 (parágrafos 33 y 34), los tributos sobre el volumen de negocios se aplican con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; son proporcionales a su precio, se perciben en cada fase del proceso de producción y de distribución y se aplican sobre el valor añadido de los bienes y servicios, características que no comparte un impuesto sobre sociedades.

de 2009). También adopta iniciativas como la denominada Base Imponible Consolidada Común que, hasta la fecha, es una propuesta de Directiva elaborada por la Comisión. Este, quizá, puede tildarse como el mayor avance en la materia en tanto que tiene como objetivo la coordinación de los regímenes fiscales en cuando al impuesto sobre sociedades en la UE.⁸ Pero, a pesar de los pasos andados, hay una situación de desequilibrio ya que, guiándonos por la Sentencia Schumacker⁹ de 14 de febrero de 1995 (parágrafo 21), se puede afirmar que la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencias de la UE lo que no deja de ser un importante lastre.¹⁰

Sin embargo, la ausencia de competencias explícitas en materia de imposición directa que sirva de sustento al desarrollo de un derecho secundario al mismo nivel que en materia de imposición indirecta no impide que la labor del TJUE tenga una importante influencia. Es evidente que esta es clara en materia de IVA e IIEE pero, a juicio del que escribe, tiene un valor añadido en materia de imposición directa dada la indecisión de los EEMM para avanzar en este campo dotando de mayores capacidades a la UE.

En virtud de su competencia para, con su labor hermenéutica, dar contenido y significado a los derechos y libertades comunitarios en aras de hacerlos efectivos y equilibrar sus efectos con los poderes de los EEMM, se ha desarrollado un conjunto de pronunciamientos que determina un esquema de límites al que ha de ajustarse la normativa tributaria estatal sobre sociedades.

8 En la actualidad se cuenta con una Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 (SEC [2011] 315 final y SEC[2011] 316 final).

9 Finanzamt Köln-Altstadt y Roland Schumacher, Asunto C-279/93, de 14 de febrero de 1995.

10 En la historia de la UE la imposición directa no ha sido un tema sobre el que haya permanecido ajena. En materia de sociedades, por ejemplo, se pueden destacar varios momentos como son el Informe *Neumark* de 1962 que ya proyectaba la armonización del Impuesto sobre Sociedades además del de la Renta de Personas Físicas. A este le siguen los informes *Segré* de 1966 o *Van den Tempel* de 1970 sobre la armonización de aspectos de la imposición sobre sociedades.

En 1980 se presenta el Informe *Burke*, en 1992 el Informe *Ruding* y en 2001 las Comunicaciones de la Comisión al Parlamento y al Comité Económico y Social con el título «Política fiscal en la UE. Prioridades para los próximos años» y «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales». Todos ellos tratan de ofrecer fundamentos para avanzar en la materia y algunos de ellos son causa de materializar algunas de las Directivas citadas en el texto principal.

No obstante, la Comisión también ha llegado a reconocer que la armonización en materia de imposición directa puede estar condenada al fracaso por lo que la política de armonizar o coordinar aspectos parciales de la imposición puede ser más útil (*Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community* [COM (80) 139 final, de 27 de marzo de 1980]).

En síntesis, la labor normativa que habrían de ejercer las instituciones europeas en el caso de contar con las competencias necesarias y, más importante, la voluntad política precisa o, como mínimo, semejante a la que se ha contado en materia de imposición indirecta queda, en una medida acorde con las capacidades que el ordenamiento jurídico europeo permite, compensada por la acción de la instancia judicial.

Naturalmente, ya se ha dicho antes, su labor queda circunscrita a la aplicación del derecho primario no pudiendo suplir, lógicamente, la tarea que desde otras instancias europeas competentes se podría realizar en materia de armonización de la imposición societaria. En las próximas líneas, por tanto, habrá de trazarse cómo desde la jurisprudencia del derecho al libre establecimiento se ha creado un marco en el que ha de desarrollarse la imposición sobre sociedades de los EEMM.

3. LA LABOR DEL TJUE EN RELACIÓN CON EL DERECHO A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

3.1. Alcance del derecho al libre establecimiento

El derecho a la libertad de establecimiento para los nacionales de un Estado miembro se prevé en el art. 49 del TFUE con el siguiente tenor:

En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales

Para lo que interesa en este trabajo, con el derecho previsto no solo se ha empoderado a los nacionales-personas físicas sino, en virtud del art. 54 del TFUE, se extiende también a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la UE. Esas sociedades, incluso, son precisadas en cuanto a la forma que pueden adoptar, pues se extiende tanto a sociedades de Derecho civil como mercantil, a sociedades cooperativas y a toda persona jurídica de Derecho público o privado que persiga un fin lucrativo.¹¹

El TJUE ha interpretado el derecho en el sentido, quizá más claro y directo, de que los EEMM no pueden establecer medidas discriminatorias entre nacionales y no nacionales que impidan a los segundos el establecimiento en su territorio. En este sentido, el Tribunal vela para que los nacionales de un Estado que pretendan establecerse en otro, no sean tratados de forma menos favorable que los nacionales del Estado en que quieran asentarse. Esta línea de interpretación se extiende también a las sociedades de acuerdo con lo apuntado antes.

Esta es la línea que sigue el tribunal en la Sentencia *Avoir Fiscal*¹² de 23 de enero de 1986. La normativa francesa que se examinaba preveía, para los beneficiarios de dividendos de sociedades francesas, un beneficio fiscal con el que se intentaba paliar la doble imposición económica (se permitía deducir una parte de lo que pagaba en virtud de la imposición sobre sociedades la sociedad que repartía los dividendos). Sin embargo, solo se limitaba a personas con domicilio real o domicilio social en Francia pues no se reconocía este beneficio para supuestos en que los beneficiarios fuesen agencias o sucursales de sociedades que tuviesen su domicilio social en el extranjero.

El TJUE estableció, en primer término, que el derecho a la libertad de establecimiento garantiza la igualdad de trato entre nacionales y no nacionales de un Estado miembro prohibiéndose «...cualquier discriminación por razón

11 Si bien es un comentario tangencial a lo que se trata en el texto principal se ha de indicar que un principio como el de igualdad que se fundamenta en el texto de los tratados (vid. por ejemplo, art. 2 del Tratado de la Unión Europea) queda aquí exceptuado al excluir a las entidades sin fines lucrativos.

12 Comisión de las Comunidades Europeas y República Francesa, Asunto 270/83, de 28 de enero de 1986.

de nacionalidad resultante de las legislaciones en tanto que restricción a la libertad de establecimiento».

En segundo lugar, también señaló que, si bien hay una falta de armonización en las disposiciones legislativas de los Estados en materia de imposición directa, no se puede justificar ninguna diferencia de trato. Se deriva del fallo que el TJUE se muestra contrario a que, en el supuesto de estar los sujetos a comparar (nacionales y no nacionales, sociedades domiciliadas y no domiciliadas) en situaciones semejantes, no está justificada la discriminación que impida el ejercicio del derecho al libre establecimiento

Finalmente, concluyó el Tribunal, que los EEMM no pueden establecer beneficios fiscales en el impuesto sobre sociedades que solo favorezcan a aquellas domiciliadas en su territorio. En otro caso se estaría produciendo un fenómeno de discriminación injustificado y contrario al derecho al libre establecimiento. En la Sentencia Nordea¹³ de 17 de julio de 2014 se expone que la discriminación puede ser justificada si afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables. En consecuencia, se ha de hacer un análisis de comparabilidad de forma que solo cabrá hablar de discriminación en el supuesto que el trato desigual se esté dando entre sujetos que se hallen en una situación similar.

Con esas sentencias se muestra como el TJUE practica una clara línea de interpretación por la que se prohíbe la discriminación directa basada en la diferenciación injustificada de trato entre nacionales y no nacionales de un Estado miembro. Con ello, por tanto, marca dónde está el grado de tolerancia extremo del mandato del artículo del Tratado: están prohibidas las medidas que excluyan por razón de nacionalidad o residencia. Sin embargo, su acción exegética no se queda en este punto que es diáfano, sino que va más allá en tanto que se adentra en otras precisiones de lo que está prohibido cuando estudia supuestos en los que la discriminación no tiene un carácter expreso o evidente, sino se trata de medidas que disuaden o restringen el uso efectivo del derecho. La línea emprendida es compleja en tanto que necesitará ser de-

13 Nordea Bank Danmark A/S y Skattministeriet, Asunto C-48/13, de 17 de julio de 2014.

finida caso a caso en base a las pruebas que pueda aportar la parte que ante el Tribunal alegue la discriminación, permítasenos el término, indirecta.

En la sentencia Schumacker el Tribunal especificó (párrafo 26) que las normas de las que deriva la igualdad de trato «...no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado...». En similar sentido el Tribunal en la sentencia *ICI*¹⁴ de 16 de julio de 1998 establece que no se puede restringir el derecho a la libertad de establecimiento con medidas establecidas por el legislador, en este caso británico, que de forma difusa o genérica pretendan evitar el fraude fiscal.

La Sentencia Comisión contra el Reino de España¹⁵ de 24 de marzo de 2011 aporta, en este sentido, que la prohibición será de toda medida que pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio por parte de los ciudadanos de la Unión, de la libertad de establecimiento (párrafo 63). Así mismo, indica que el concepto de restricción abarca a medidas que puedan ser aplicables indistintamente a nacionales y no nacionales, pero que afecten al acceso al mercado de las empresas de otros EEMM obstaculizando el mercado intracomunitario.

Esta afirmación se vuelve a recoger en la sentencia *Hervis Sport*¹⁶ de 5 de febrero de 2014. Si bien se tratan en ella medidas que atañen a la imposición sobre el volumen de negocios y, por tanto, distinta de la imposición sobre sociedades como ya se señaló, aporta el dato de que el efecto de prohibición de la disposición comunitaria no se refiere solo a impedir la diferenciación formal en función del domicilio de las sociedades, sino también las medidas que pueden dar lugar a discriminación indirecta o potencial.

Con la sentencia *X AB*¹⁷ de 10 de junio de 2015 se precisa más esta cuestión relativa a la restricción en el ejercicio del derecho. Se planteaba una cues-

14 Imperial Chemical Industries (ICI) y Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), Asunto C-264/96, de 16 de julio de 1998.

15 Comisión y el Reino de España, Asunto C-400/08, de 24 de marzo de 2011.

16 *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi KFT y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, Asunto C-385/12 de 5 de febrero de 2014.

17 *X AB y Skatteverket*, Asunto C-686/13, de 10 de junio de 2015.

ción prejudicial en el sentido de si la legislación sueca que excluía de la base imponible del impuesto sobre sociedades las plusvalías o las minusvalías producidas por las diferencias de cambio en la transmisión de participaciones era contraria al derecho al libre establecimiento.

El TJUE sigue la jurisprudencia que ha ido elaborando conforme a la cual la restricción de libertad de establecimiento puede venir de medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos atractivo el ejercicio del derecho. Esto se produce cuando la normativa fiscal puede llegar a tener un efecto disuasorio para una empresa de crear entidades subordinadas a ella como pueden ser establecimientos permanentes en el territorio de otros EEMM. En el caso concreto, el TJUE entendió que en la medida que esta disposición de exclusión tenía efectos tanto para el caso de que la transmisión de la participación fuera en referencia a una entidad residente como a una no residente, no era contraria a la libertad europea tomada como referencia.

Según los pronunciamientos relatados se puede concluir que el TJUE fija, con su jurisprudencia, que la prohibición que establece el art. 49 del TFUE es para medidas que pueden ser directamente discriminatorias en tanto establecen un trato diferenciado entre nacionales y no nacionales. Pero también alcanza a medidas de carácter restrictivo o de discriminación indirecta, esto es, medidas que puedan tener un efecto contrario a lo establecido en el precepto comunitario a pesar de no tener tal objetivo de forma inmediata o expresa. Es de apreciar el trabajo del TJUE de ir más allá de lo que es expresamente claro y directo. Teniendo en cuenta que en el ámbito de la imposición sobre sociedades en el que nos movemos, donde hay ausencia de competencia normativa de la UE, que el intérprete supremo de los Tratados trate de ir más allá del terreno seguro de la prohibición de un máximo (la discriminación clara y expresa) es, sin duda, una actitud positiva. Sin embargo, como ya se ha advertido, no exenta de dificultades de las que, al menos, se pueden apuntar dos. En primer término, la necesidad de un continuo replanteamiento de casos que origina una extensa casuística, dada la indefinición que procede de conceptos como «disuasión» o «afección indirecta». En segundo término, la necesidad que se plantea a aquellos ciudadanos o entidades que alegan esta modalidad de diferenciación injustificada de reforzar su acción probatoria en tanto que han de

probar más un ánimo (se disuade de hacer) que una realidad fáctica (existencia de una diferencia de trato que tiene su causa en la normativa nacional).

Una vez establecido el contenido del derecho al libre establecimiento –prohibición de discriminación o restricción- el TJUE da otro aspecto del derecho. Entiende que no se limita a que el Estado miembro tenga prohibido establecer medidas que puedan restringir el derecho que poseen los que no son nacionales o no residentes. También supone una limitación a restringir el derecho de los nacionales a establecerse en otro Estado miembro. En la Sentencia *Mark & Spencer*¹⁸ de 13 de diciembre de 2005 el Tribunal especificó (párrafo 31) que

Si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación.

Es momento de fijar otro hito en el análisis de la hipótesis inicial. El derecho primario comunitario ha establecido un derecho al libre establecimiento de los ciudadanos y de las entidades con ánimo de lucro. En consecuencia, los EEMM no pueden establecer medidas que puedan dificultar el ejercicio de ese derecho entendiendo que la prohibición abarca, tanto a medidas directamente discriminatorias, como a medidas que supongan una restricción indirecta del derecho. Así mismo, la prohibición no es solo en el sentido de discriminar a los no nacionales frente a los nacionales que se hallen en situaciones similares, sino también en relación con el ejercicio que los propios nacionales hagan del derecho establecido en los Tratados. Las medidas fiscales relacionadas con la imposición directa en general y de sociedades en particular no están exentas de estos límites puesto que, a pesar de que haya ausencia de competencias de la UE en la materia, el derecho europeo delimita la efectividad del poder tributario de los Estados en este ámbito. Estos han de adaptar su ejercicio al contenido dado al derecho al libre establecimiento lo que, indirectamente, lleva a una cierta armonización en la materia por una vía, si se quiere, indirecta.

18 *Mark & Spencer plc y David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Asunto C-466/03, de 13 de diciembre de 2005.

3.2. La delimitación mutua entre las competencias a garantizar el derecho al libre establecimiento y la competencia de los EEMM sobre su sistema tributario

Se ha establecido como premisa más arriba que la UE carece de competencias suficientes sobre la imposición directa en general y la de sociedades en particular. No obstante, esta tesis ha de matizarse pues la UE, en virtud de los tratados y a través de la jurisprudencia del TJUE, sí incide en cómo los EEMM ejercen su poder tributario en la materia por el hecho de que se ha de velar por la efectividad de los derechos y libertades que los ciudadanos comunitarios tienen reconocidos en los Tratados constitutivos de la UE.

Ese matiz no está desprovisto de una segunda consecuencia como es que permite que se conciban dos polos de poder o dos ámbitos competenciales que han de coordinarse. Por un lado, el de la UE con su capacidad para hacer efectivos los mandatos que la estructuran y, particularmente, los derechos y libertades que la fundamentan. Por otro lado, los EEMM en tanto titulares de una competencia que han de ejercer en justa medida con la referencia que supone el marco que el derecho comunitario interpretado por el TJUE permite. En consecuencia, ninguno de los ámbitos competenciales concede a sus titulares una capacidad de regulación exclusiva y excluyente: se trata, por tanto, de coordinar ambos ámbitos. En este sentido, además de razones lógicas de evitar el abuso de derecho en el ejercicio de las competencias de los entes también pueden añadirse razones jurídicas o normativas. Del mismo TFUE se puede derivar el principio de equilibrio al que nos aproximamos si se atiende a dos aspectos del número 65 de su articulado.¹⁹ El primero en cuanto a equi-

¹⁹ El art. 65 dice que:

«1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los EEMM a:

- a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distinguen entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
 - b) 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.
2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del dere-

librar la efectividad del derecho a la libre circulación con la posibilidad de aplicar disposiciones pertinentes del Derecho fiscal estatal o la posibilidad de adoptar medidas para impedir infracciones a su Derecho nacional «...en particular en materia fiscal...». El segundo, de mayor interés para estas páginas, aparece en el apartado 2 del precepto cuando establece que las disposiciones del capítulo –referido a la libertad de circulación de capitales- no habrán de ser obstáculo para la aplicación de «...restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.»

La competencia de los EEMM de regular su sistema tributario en general y su imposición sobre sociedades en particular se basa en un principio de territorialidad. No obstante, este se ha vuelto permeable desde el momento de que el Estado miembro en cuestión se incorpora a la organización supranacional que es la UE. A ella le ha cedido parte de su soberanía a través de reconocer su competencia para regular materias, aunque con diferente grado de extensión. Los tributos directos y los indirectos son un ejemplo de lo que ahora se expone. En relación con los primeros pareciera que puede hablarse de una competencia compartida, pues los EEMM pueden establecer y regular sus propios tributos, pero han de incorporar a su regulación aquellas disposiciones y fallos jurisprudenciales que emitan las instancias europeas en tanto protegen o hacen efectivos los derechos y libertades de los Tratados.²⁰

A la lógica jurídica y a la normativa también se añade, como no podía ser de otra manera, la jurisprudencial. En la sentencia Futura²¹ de 15 de mayo de 1997 (parágrafo 31), el TJUE indica que la eficacia de los controles fiscales que han establecido o pueden establecer los EEMM son una razón de interés general que puede justificar una restricción de derechos comunitarios. La senten-

cho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».

20 En una competencia compartida el principio de legislación es el de subsidiariedad por el cual habrá de intervenir la instancia cuya actuación sea más eficaz en conseguir el objetivo que se haya fijado. En consecuencia, la acción legislativa europea queda justificada en materia de tributación directa cuando se trata de hacer efectivos a nivel UE los derechos de los ciudadanos.

21 Futura Participations SA, Singer y Administration des contributions, Asunto C-250/95 de 15 de mayo de 1997.

cia *Lammers & Van Cleef*²² de 17 de enero de 2008 fija la posición del tribunal de Luxemburgo cuando indica que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada si tiene por objeto combatir los montajes artificiales de carácter fiscal para eludir la legislación tributaria (parágrafos 23, 24 y 25).

En sentencias como *Comisión Europea contra República Federal de Alemania*²³ de 16 de abril de 2015, el TJUE explica el contenido del derecho de establecimiento que ya se ha considerado más arriba insistiendo en que no puede ser objeto de restricción. Pero añade que (párrafo 62) «No obstante, es preciso determinar si esa restricción puede justificarse objetivamente por razones imperiosas de interés general reconocidas por el Derecho de la Unión»

La mención al concepto de «interés general» como un límite o condición a la efectividad del derecho de la Unión hace alusión, como se puede suponer, a un concepto jurídico indeterminado. Se trata de un límite abierto que requiere de definición y que aboca, una vez más, a una determinación caso a caso y de unos fallos de los que pueden extraerse conclusiones que le darán contenido. Sobre el contenido del interés general que el TJUE entiende válido considerar, la *Sentencia Hervis*²⁴ de 5 de febrero de 2014 recoge jurisprudencia según la cual hay motivos a los que el concepto no se extiende. Sigue, por un lado, la *sentencia Verkooijen*²⁵ de 6 de junio de 2000 de la que ha de destacarse que no dar igualdad de trato a los no residentes o no beneficiar a los residentes por sus actividades económicas fuera del Estado miembro no puede estar justificado por razones de reducción de los ingresos fiscales. Este motivo no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda fundamentar una medida contraria a un derecho o libertad europeos. Esta misma sentencia, citando otros pronunciamientos,²⁶ indica que tampoco forman parte del interés general objetivos de carácter puramente económico (párrafo 48).

22 *Lammers & Van Cleef NV y Belgische Staat*, Asunto C-105/07, de 17 de enero de 2008.

23 *Comisión Europea y República Federal de Alemania*, Asunto C-591/13, de 16 de abril de 2015.

24 *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. Contra Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, Asunto C-385/12 de 5 de febrero de 2014.

25 *Staatssecretaris van Financiën y B.G.M. Verkooijen*, Asunto C-35/98, de 6 de junio de 2000.

26 Cita el Tribunal la *Sentencia Decker*, Asunto C-120/95, de 28 de abril de 1998 o la *sentencia Kohll*, Asunto C-158/96, de 28 de abril de 1998.

Por otro lado, la sentencia X, Y²⁷ de 21 de noviembre de 2002 también es citada en *Hervis* para descartar otro significado de interés general. Según el tribunal la reducción de ingresos fiscales que puede resultar del reconocimiento de una ventaja fiscal no puede considerarse como una razón imperiosa de interés general. Este tipo de objetivo también es meramente económico y, en consecuencia, no puede servir para definir el interés general.

Descartados unos significados de «interés general», se han concretado, al menos, otros tres que sí dan contenido al concepto y que, naturalmente, influyen en cómo ha de ser el impuesto sobre sociedades de los Estados. Se tratan en los siguientes subapartados, por un lado, la lucha contra el fraude fiscal; por otro lado, la coherencia del sistema tributario de los EEMM y, finalmente, el respeto a la competencia que poseen los EEMM cuando se trata de repartir entre ellos la carga tributaria en casos de doble imposición.

3.2.1. La libertad de establecimiento y la lucha contra el fraude fiscal

El peligro al fraude fiscal es uno de los factores que ha sido aportado como motivo para delimitar el alcance del derecho al libre establecimiento. En esta línea se podría situar la sentencia SGI²⁸ de 21 de enero de 2010 en la que el TJUE fija que el Estado miembro puede restringir con sus medidas nacionales basadas en razones imperiosas de interés general el derecho al libre establecimiento. Ahora bien, esta circunstancia podrá darse siempre y cuando la medida aplicada sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que se persigue de manera que no se puede ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar dicho fin. En la sentencia citada se trata la coherencia con el ordenamiento comunitario de una medida belga con la que se recalifican intereses como dividendos cuando son consecuencia de un préstamo concedido por una sociedad matriz no residente superando un determinado límite. El Tribunal considera que una medida de este tipo no se ajusta con el derecho al libre es-

27 X, Y y Riksskatteverket, Asunto C-436/00 de 21 de noviembre de 2002.

28 Société de Gestion Industrielle SA (SGI) y État belge, Asunto C-311/08, de 21 de enero de 2010.

tablecimiento pues va más allá de lo imprescindible para combatir prácticas abusivas (parágrafo 32).

En la sentencia Lankhorst-Hohorst²⁹ de 12 de diciembre de 2002 se juzgó una presunción por la cual se entiende que hay subcapitalización fraudulenta si una filial residente retribuye recursos ajenos procedentes de sociedades matrices no residentes. Tal presunción no era aplicable en el caso de que la sociedad matriz fuera residente. El TJUE, en línea con lo dicho, entiende que la medida establece una diferencia en relación con el derecho al libre establecimiento que no está justificada por razones de interés general configurados como lucha contra la evasión fiscal. En este caso se estaba estableciendo una presunción de carácter general (parágrafo 37) que estaba muy lejos de la concreción necesaria para ser aceptada por el TJUE.

En sentido contrario se situaría la sentencia Thin Cap Group³⁰ de 13 de marzo de 2007. En sus párrafos 72 a 74 se indica que una medida sobre subcapitalización que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada si con ella se pretende combatir montajes puramente artificiales sin razón económica y con el fin de eludir la legislación fiscal nacional y, en consecuencia, evitar pagar impuestos. En la sentencia Timac Agro³¹ de 17 de diciembre de 2015 el TJUE trata un supuesto en el que la normativa del Estado miembro obliga a una sociedad residente a ajustar su base imponible en el impuesto de sociedades con la imputación de unas cuantías. Estas derivan de la deducción previa de pérdidas de un establecimiento permanente, sito en otro Estado miembro, superiores al rendimiento que había obtenido y que habrán de imputarse en el caso de que este ya no pertenezca a la sociedad residente en ejercicios posteriores. Entre los diversos motivos de justificación que alega el Estado alemán se encuentra la prevención de la evasión fiscal.

El Tribunal indica que es un objetivo que justifica la restricción a la libertad de establecimiento que garantiza el Tratado. Para que una alegación

29 Lankhorst-Hohorst GmbH y Finanzamt Steinfurt, Asunto C-324/00, de 12 de diciembre de 2002.

30 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation y Commissioners of Inland Revenue, Asunto C-524/04, de 13 de marzo de 2007.

31 Timac Agro Deutschland GmbH y Finanzamt Sankt Augustin, Asunto C-388/14, de 17 de diciembre de 2015.

basada en este objetivo prospere, la medida normativa estudiada debe tener como fin oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes artificiales, sin realidad económica y con el objetivo de eludir los impuestos adeudados sobre los beneficios que generan actividades llevadas a cabo en el territorio. Concretamente, esto puede producirse cuando se permite la deducción de pérdidas de establecimiento permanente en el impuesto de la sociedad residente la cual, en el momento en que aquel es rentable, puede transferir las ganancias a otra sociedad en otro Estado miembro con un régimen más ventajoso o aprovecharse de la exención que deriva de un Convenio de doble imposición. La obligación de reintegrar las pérdidas en caso de beneficios del establecimiento permanente evita esta práctica fraudulenta y queda justificada conforme las exigencias del ordenamiento comunitario.

La lucha contra el fraude fiscal condiciona la aplicación del derecho al libre establecimiento. Si bien es cierto que desde la UE se siguen iniciativas sobre el tema,³² también lo es que son los EEMM los que pueden llegar a padecer sus efectos de forma inmediata. Siendo estos la instancia que tiene competencias en la materia, habrán de ejercerla condicionando, dentro del límite que implica el principio de proporcionalidad, el derecho a la libertad de establecimiento.

3.2.2. La libertad de establecimiento y la coherencia del sistema tributario

Las medidas fiscales que pueden restringir el derecho al libre establecimiento de forma acorde con el principio de equilibrio que se ha explicado antes, son aquellas que guardan la coherencia del sistema tributario nacional. En otros términos, medidas que, *prima facie*, pueden tener el efecto de discriminación o restricción del derecho al libre establecimiento pueden justificarse si la ventaja de los nacionales con respecto a los no nacionales, de los residen-

32 Como ejemplo puede recordarse la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Social Europeo, de 31 de mayo de 2006, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal COM (2006) 254 que se puede obtener en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:52006DC0254> (última visita el 22 de mayo de 2016).

tes con respecto a los no residentes, se halla compensada con alguna medida de gravamen. Se trata de una línea jurisprudencial basada en una especie de compensación de una desigualdad previa en forma de ventaja fiscal que, simétricamente y a posteriori, tiene su compensación con un gravamen.

En esta línea se puede situar la sentencia *Eurowings*³³ de 26 de octubre de 1999. En esta sentencia se aporta el argumento de que el derecho al libre establecimiento puede quedar restringido por la necesidad de mantener la coherencia del sistema tributario. En este sentido, el propio tribunal expone (párrafo 20) que la coherencia justifica un diferente trato entre residentes y no residentes si la ventaja fiscal a un nacional de un Estado miembro está compensada para el mismo nacional con otra desventaja fiscal.

Se profundiza un poco más en esta interpretación que justifica la posible discriminación o restricción al derecho al libre establecimiento en la sentencia *Papillon*³⁴ de 27 de noviembre de 2008. El supuesto planteado era la coherencia con el derecho comunitario de una disposición francesa que regulaba un beneficio fiscal en forma de compensación de resultados para los grupos consolidados de sociedades residentes. Esta previsión no se hizo extensible a aquellos casos en que la sociedad matriz pudiese controlar sociedades residentes con las que se consolida, de forma indirecta a través de una sociedad no residente. La cuestión prejudicial se construía en torno a la justificación de la medida excluyente por motivos de coherencia del sistema tributario en tanto que el régimen de consolidación fiscal estaba pensado en función de los mecanismos de neutralización de las operaciones internas de un grupo de sociedades sometidas a la imposición francesa y excluyente de aquellas no residentes no sujetas a ella.

El TJUE parte de la base que es línea jurisprudencial consolidada que preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades que garantiza el Tratado entre las que se en-

33 *Eurowings Luftverkehrs AG contra Finanzamt Dormunt-Unn*, Asunto C-294/97, de 26 de octubre de 1999.

34 *Société Papillon contra Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, Asunto C-418/07, de 27 de noviembre de 2008.

cuentra el derecho al libre establecimiento (parágrafo 43). La coherencia se basa en la existencia de un beneficio fiscal compensado con algún gravamen fiscal determinado. Entre ambas medidas el Tribunal exige una relación directa y este aspecto habrá de apreciarse en relación con la normativa controvertida (parágrafo 44). A estos aspectos el tribunal añade otra cuestión –expresión de un principio de proporcionalidad- como es que las medidas establecidas que se compensan entre sí alcancen el objetivo exclusivo de la coherencia del sistema tributario, no pudiendo ir más allá o no pudiendo justificarse si existen medidas menos restrictivas de la libertad de establecimiento (parágrafo 52).

El TJUE usa los criterios anteriores para determinar que la normativa francesa es contraria al derecho al libre establecimiento. Parte de la base de que el sistema de consolidación fiscal impide la doble imputación de pérdidas entre las sociedades residentes. En caso de pérdidas de una subfilial, la filial ha de provisionarlas para reflejar la depreciación de su participación lo que repercute en la sociedad matriz que también habrá de hacer provisión con respecto a su filial. El régimen de consolidación neutraliza este aspecto no permitiendo imputar las pérdidas de filial y matriz y admitiendo las de la subfilial. Siendo la filial no residente, el cómputo de pérdidas se duplicaría puesto que el régimen de consolidación fiscal no es aplicable. Entiende el Tribunal que esto demuestra la necesaria coherencia interna del sistema de consolidación fiscal que ha de preservarse, si no fuera porque existen medidas menos restrictivas. Expone que el Estado francés puede aplicar el intercambio de información y exigirla a la propia sociedad matriz para conocer el estado financiero de la filial no residente lo que permitiría aplicar el régimen de consolidación en un supuesto de entidad filial no residente. En otros términos, el TJUE en esta sentencia explica qué significa ir más allá de lo que tolera el derecho comunitario. No considera adecuada la pretensión de validez del Gobierno francés, apoyándose en la coherencia del sistema tributario puesto que puede ser desproporcionado cuando existen medios de cooperación interestatal en el ordenamiento europeo que compensan la hipotética incoherencia en el régimen jurídico nacional alegada, si es aplicable a no residentes.

En la sentencia Finanzamt Linz³⁵ de 6 de octubre de 2015 se plantea si es contrario al derecho al libre establecimiento que una disposición de un Estado miembro permita que, en la tributación de grupo, se pueda amortizar el fondo de comercio si se adquiere una participación en una sociedad residente, no admitiendo el beneficio fiscal si la sociedad es no residente. El Tribunal pone en evidencia que con una norma así una sociedad matriz que adquiere una sociedad residente tiene el beneficio fiscal de reducir el importe de su cuota tributaria con la amortización del fondo de comercio de la adquirida. La normativa, en cambio, es diferente en el caso de que la adquirida sea una sociedad no residente lo que puede suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento de los residentes en el Estado miembro en otros países de la UE.

Entre otros argumentos, como que no se trata de situaciones comparables para determinar la discriminación o que la medida establece diferencias justificadas en el necesario equilibrio del poder tributario entre EEMM, el Gobierno de Austria utiliza el argumento de la coherencia del sistema tributario para justificar el evidente diferente trato. Para fundamentarlo expone que existen dos formas de relación directa entre la ventaja fiscal y la tributación en el impuesto sobre sociedades tal y como exige esta línea jurisprudencial. En primer lugar, considera que la ventaja fiscal queda compensada por el hecho de que se grava el resultado que obtiene la casa matriz. En segundo lugar, también alega que la ventaja fiscal queda compensada con el gravamen de las plusvalías que puede generar la posible transmisión de la participación adquirida de la sociedad residente.

El Tribunal rechaza ambas razones puesto que, por lo que a la primera se refiere, el beneficio fiscal no está condicionado a la obtención y gravamen de rendimientos, sino que también procede para el caso de pérdidas. Por lo que hace a la segunda razón considera que la enajenación de la participación es algo remoto y aleatorio por lo que la posibilidad de que se produzca y se grave no compensa en medida suficiente el beneficio fiscal que se está estudiando y, por ende, no supone una prueba de coherencia en el sistema tributario aus-

35 *Finanzamt Linz y Bundesfinanzgericht Außenstelle Linz*, Asunto C-66/14, de 6 de octubre de 2015.

triacio. En consecuencia, la ausencia de conexión entre un beneficio fiscal a un residente y su gravamen a través de medidas directamente relacionadas, impiden considerar el argumento de coherencia del sistema tributario para justificar una diferencia en el tratamiento fiscal entre residentes y no residentes.

Con el caso Eurowings, el caso Papillon y el caso Finanzamt Linz se determinan los parámetros en los que parece moverse el TJUE en este factor de equilibrio que es la preservación de la coherencia del sistema tributario. Primero, en el ordenamiento tributario nacional se establece una medida que consiste en un trato fiscal diferenciado entre residentes y no residentes o en una medida que puede impedir ejercer el derecho a los residentes. Segundo, se basa fundamentalmente en algún tipo de ventaja fiscal que es aplicable a unos casos y se niega a aquellos en los que está el componente de la no residencia. Tercero, se justificará si existe una medida de gravamen fiscal que neutralice el efecto. Cuarto, ambos aspectos -beneficio y gravamen- no han de tener una relación casual, sino que han de mantener una relación directa y coherente con el objetivo de coherencia del sistema tributario. Quinto, deberán suponer una medida que no vaya más allá de lo necesario para esa coherencia y que, en cualquier caso, no ha de tener alternativa en forma de medidas menos restrictivas. Fuera de ellos los EEMM pueden ver anuladas sus normas por no ser coherentes con el ordenamiento comunitario.

3.2.3. La libertad de establecimiento y el reparto del poder tributario entre Estados

La realidad que implica la coexistencia de diversos Estados con poder tributario propio dentro del mismo espacio común que implica la UE se transforma en un factor a la hora de determinar el alcance de los derechos y libertades comunitarias. En este sentido el TJUE practica una línea de interpretación en la que considera que un Estado es soberano de forma que no ha de quedar sometido o condicionado por las disposiciones de otro Estado por la idea de que se ha de preservar la efectividad del derecho de libertad de establecimiento. Así mismo, en su competencia puede establecer las regulaciones que estime

necesarias dentro de los límites del derecho, lo que también incluye a los convenios que pueda suscribir con otros Estados en materia fiscal.

En este sentido, en la sentencia *Lidl*³⁶ de 15 de mayo de 2008 el TJUE aporta que se puede restringir el alcance del derecho al libre establecimiento cuando se trata de preservar el reparto de la potestad tributaria entre Estados a través de un Convenio. No obstante, esto no legitima a que quede supeditado el derecho europeo a lo convenido entre Estados, sino que, más bien, se trata de ajustar las posibilidades de acuerdo a la disciplina comunitaria.

Las relaciones de los convenios de doble imposición como fruto del acuerdo de los Estados a distribuir el poder financiero con la normativa europea también se ponen de manifiesto en la sentencia *Deutsche Shell*³⁷ de 28 de febrero de 2008. En este asunto se plantea si es contrario al tratado que un Estado miembro excluya, para determinar la base imponible nacional, una pérdida en el cambio de divisas sufrida por una empresa residente con motivo de la repatriación de capital de dotación concedido en su día a un establecimiento permanente sito en otro Estado. El Gobierno alemán, demandado en el caso, argumentó, por un lado, la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario ya tratada antes. Por otro lado, el necesario respeto al reparto de las competencias tributarias entre los EEMM que hacen a través de un Convenio. Concretamente, mediante un Tratado los Estados excluían del gravamen del residente los beneficios que pudiera producir un establecimiento permanente lo que legitimaba excluir también las pérdidas que ese establecimiento permanente pudiera originar.

El Tribunal rechaza ambos argumentos siendo de interés ahora el análisis del segundo. En relación con este, cita jurisprudencia reiterada según la cual, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitarias, los EEMM siguen siendo competentes para fijar los criterios de tributación de los ingresos y del patrimonio, con el fin de eliminar la doble imposición. En otros términos, la ausencia de competencias en la materia a nivel de nor-

36 *Lidl Belgium GmbH & Co. KG y Finanzamt Heilbronn*, Asunto C-414/06, de 15 de mayo de 2008.

37 *Deutsche Shell GmbH y Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, Asunto C-293/06, de 28 de febrero de 2008.

mativa europea permite que los Estados ejerzan las suyas distribuyendo las capacidades de gravamen como estimen oportuno. Esa competencia significa, además que,

...la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado miembro esté obligado a dictar normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine cualquier disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales... (parágrafo 43).

En la Sentencia Grid³⁸ de 29 de noviembre de 2011 se trataba una normativa nacional aplicable al traslado de la sede de la dirección efectiva de una sociedad a otro Estado miembro. En su virtud, se gravaban de forma inmediata las plusvalías potenciales que correspondían a los elementos patrimoniales o activos que podían ser transferidos. Esto no sucedía en el caso de que el traslado se produjese dentro del territorio del mismo Estado de forma que las plusvalías solo se gravaban cuando eran efectivamente producidas. El Tribunal entiende que, en primer término, una medida de este tipo puede ser contraria al derecho al libre establecimiento en tanto puede tener carácter disuasorio del traslado de la sede de dirección efectiva de un Estado miembro a otro. Sin embargo, esta medida encuentra su justificación en la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM. Un Estado miembro no tiene la obligación de renunciar a su derecho de gravar una plusvalía generada en el ámbito de su competencia fiscal antes de dicho traslado, siempre que se centre en gravar por el periodo en que la sociedad estuvo en su territorio. El factor tiempo y el principio de territorialidad justifican el ejercicio del poder tributario que, a su vez, permite preservar el equilibrio entre poderes tributarios lo que puede restringir el derecho al libre establecimiento.

Como último hito de este análisis, puede establecerse que el derecho al libre establecimiento se limita por el interés general cuando se materializa en una manifestación específica del principio de soberanía. Este último se traduce, por un lado, en el no condicionamiento del ejercicio del poder tributario de

38 National Grid Indus Bv contra Inspecteur van de Belastingdienst Tjimonnd/Kantoor Rotterdam, Asunto C-371/10 de 29 de noviembre de 2011.

un Estado miembro por las disposiciones de otro y cuando, por otro lado, los EEMM proceden a la distribución de cargas tributarias mediante convenios internacionales en materia de imposición directa sobre sociedades.

4. REFLEXIONES FINALES

La UE supone la existencia de un espacio no solo económico sino también jurídico. Desde los Estados, a modo de construcción de un Estado federal, se han proveído de una serie de competencias a entidades superiores con la idea de que su ejercicio puede ser útil si se hace de forma coordinada. En concreto, dado que el objetivo principal de la UE es la unión económica y comercial, se han otorgado competencias fiscales en materia de tributación indirecta. La regulación comunitaria en torno al IVA y los IIEE es manifestación de esta idea de necesaria coordinación entre los Estados a través de las instituciones europeas. Se llegan a niveles de armonización en que los diferentes Estados se encuentran cómodos o, como mínimo, a niveles de coordinación a los que los diferentes Estados han consentido. Con ello, a su vez, se hacen efectivos principios fundamentales de la organización supranacional en tanto que le dan razón de ser: libertad de establecimiento, libertad de circulación, etc.

Ir más allá de este marco básico depende en todo momento de la disposición de los Estados de andar el camino hacia una integración mayor. En el ámbito de la imposición, la fiscalidad directa es el camino que todavía queda por recorrer. Dentro del mismo la imposición sobre la renta de las personas jurídicas está inexplorado, aunque con alguna iniciativa a modo de directiva y en el ámbito de la base imponible también se hacen intentos de avanzar en la coordinación. No obstante, a diferencia de lo que ocurre con el caso anterior, el hecho de no tener competencia en la materia es un límite evidente a la acción que puede ejercerse desde las instituciones europeas.

Una acción que ha de limitarse a mantener la vigencia de los derechos y libertades de los Tratados si bien, precisamente este cometido, ha permitido delimitar el espacio en el que puede ejercerse la regulación de la imposición directa en general y la de sociedades en particular.

El esquema se basa en la amplitud con la que se configura el derecho al libre establecimiento de manera que supone, en principio, una prohibición a establecer medidas que discriminen entre residentes y no residentes a la hora de ejercer el derecho. Se matiza esta línea jurisprudencial cuando la prohibición ha de alcanzar también a medidas que sean de carácter restrictivo y cuando no está referida solo a impedir el ejercicio del derecho a los no nacionales sino también a los nacionales. Estos han de tener plena capacidad de establecerse fuera del territorio de manera que no pueden regularse medidas fiscales que puedan limitar de forma injustificada.

No obstante, no se trata de un derecho absoluto, sino que ha de estar equilibrado con el poder tributario estatal. Así pues, los estados pueden establecer medidas que limiten el derecho al libre establecimiento por razones de interés general del que puede destacarse la lucha contra el fraude fiscal. Junto a este motivo están también el mantenimiento de la coherencia del sistema tributario y la distribución del poder tributario entre los Estados de acuerdo con sus propias opciones expresadas, fundamentalmente, mediante convenios de doble imposición.

A juicio del que escribe, tras lo expuesto la hipótesis inicial puede transformarse en una tesis en tanto que, de forma paralela a la adaptación de los seres vivos en un entorno gracias a la evolución, la UE ha desarrollado, dentro de los parámetros que la encierran, su capacidad para influir en la imposición directa en general y de sociedades en particular. Si bien la ausencia de una competencia expresa que le permita armonizar todos los aspectos del Impuesto sobre Sociedades supone un impedimento que impide llegar a los grados de desarrollo semejantes a la imposición indirecta, sí que ha desarrollado sus posibilidades de coordinar en ese campo y en torno a los derechos comunitarios a los EEMM.

Reflexiones sobre la armonización de los II.EE. A la luz de la jurisprudencia del TJUE y su impacto en el ordenamiento español

Alejandro García Heredia
Universidad de Cádiz

Resumen:

El presente trabajo analiza el sistema de armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea y sus implicaciones en el ordenamiento español. En este sentido, se pueden distinguir tres clases de gravámenes sobre consumos específicos en función del diferente grado de armonización que se ha alcanzado en cada uno de ellos: a) impuestos especiales armonizados; b) impuestos no armonizados sobre productos ya sujetos a impuestos especiales; c) impuestos no armonizados sobre otros productos. El estudio de estos gravámenes se realiza con base en las Directivas de impuestos especiales y en la jurisprudencia más reciente del TJUE a fin de poner de manifiesto las cuestiones más controvertidas y su impacto en nuestro Derecho interno.

Palabras clave:

armonización fiscal, impuestos especiales, productos sujetos a impuestos especiales, impuestos indirectos con finalidad específica.

Abstract:

This paper analyzes the system of harmonization of excise duty in the European Union and its implications in the Spanish legal system. In this regard, three kinds of taxes on the consumption of certain goods may be distinguished according to the different degree of harmonization that has been reached in each of them: a) harmonized excise duty; b) non-harmonized taxes on goods already subject to excise duty; c) non-harmonized taxes on other goods. In order to highlight the most controversial issues and their impact on our domestic law, the study of these taxes is made by considering the directives of excise duties and the most recent ECJ case law.

Key words:

fiscal harmonization, excise duty, excise goods, indirect taxes for specific purposes.

1. EL DIFERENTE GRADO DE ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES.

El legislador de la Unión, en el marco del proceso de armonización de los impuestos especiales, ha permitido la creación o mantenimiento de determinados gravámenes no armonizados sobre consumos específicos siempre que respeten ciertas normas. El artículo 1 de la Directiva 2008/118,¹ en los mismos términos que el artículo 3 de la anterior Directiva 92/12,² reconoce que los impuestos especiales armonizados pueden coexistir con otros gravámenes indirectos no armonizados. Así, la propia Directiva 2008/118 permite que los Estados miembros puedan exigir varias clases de gravámenes sobre consumos específicos con diferente grado de armonización. En este sentido, podríamos distinguir hasta tres clases de impuestos especiales:

1. Los impuestos especiales propiamente dichos, que son los impuestos armonizados que recaen sobre determinados productos: a) productos energéticos y electricidad; b) alcohol y bebidas alcohólicas y c) labores del tabaco (artículo 1.1 Directiva 2008/118³).

2. Los gravámenes no armonizados que recaen sobre productos ya gravados por impuestos especiales armonizados, también conocidos como gravámenes complementarios. La Directiva exige que a) tengan una finalidad específica y b) respeten las normas de los impuestos armonizados o del IVA en lo relativo a la base imponible, el devengo, la cuota y el control del impuesto (artículo 1.2 Directiva 2008/118).

3. Los gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales o sobre prestaciones de servicios que no tienen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. La Directiva exige que no generen trámites conexos al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva 2008/118).

1 Directiva 2008/118/CEE del Consejo, de 16 diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12

2 Directiva 92/12/CEE del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

3 La diferencia en relación con la lista de productos que figuraba en el artículo 3.1 de la Directiva 92/12 se encuentra en que la mención que se hacía a los hidrocarburos se sustituye, en la actual Directiva, por la de productos energéticos y electricidad.

Desde el punto de vista de la armonización, se puede afirmar que los impuestos que han sido objeto de una armonización exhaustiva son los impuestos especiales del primer apartado, mientras que los otros grupos de impuestos especiales formarían parte de los denominados gravámenes no armonizados. Como ha puesto de manifiesto el TJUE, la razón de esta diversidad se encuentra en el propio sistema de armonización de los impuestos especiales -que tiene carácter parcial- y en las diferentes tradiciones fiscales de los Estados miembros.⁴ De este modo, junto a los impuestos especiales armonizados, la Directiva 2008/118 admite la existencia de gravámenes no armonizados de dos clases, esto es, los que recaen sobre productos ya sujetos a impuestos especiales (gravámenes complementarios) y los que gravan otros productos y servicios. En este sentido, debemos destacar la referencia que efectúa la exposición de motivos de la Directiva a esta clase de gravámenes no armonizados:

Los productos sujetos a impuestos especiales pueden estar gravados con otros impuestos indirectos que persigan una finalidad concreta. En tales casos, no obstante, y para no menoscabar la utilidad de las normas comunitarias en materia de impuestos indirectos, es indispensable que los Estados miembros se atengan a determinados elementos esenciales de esas normas (considerando 4).

A fin de garantizar la libre circulación, la imposición de productos distintos de los sujetos a impuestos especiales no ha de generar trámites en relación con el cruce de fronteras (considerando 5).

El diferente grado de armonización que presentan los impuestos especiales no solo incide en la delimitación del poder tributario estatal sino que, además, tiene una relevancia incuestionable en el poder tributario de las CCAA y también, aunque en menor medida, en el ámbito de las Haciendas locales. Así, por ejemplo, la armonización (o desarmonización) que establece la Directiva 2008/118 presenta un notable impacto en el sistema tributario de las CCAA, pues los diferentes niveles de armonización que se contemplan no solo deben ser tenidos en cuenta para crear nuevas figuras tributarias por parte

4 STJUE de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, ap. 17-19.

de éstas, sino, también, en materia de impuestos cedidos, donde difícilmente podrán cederse competencias normativas sobre aquellos impuestos especiales que hayan sido objeto de un mayor grado de armonización⁵. En cuanto a la incidencia en el poder tributario local, resultan destacables los intentos de armonización que se han llevado a cabo en el ámbito de la fiscalidad del automóvil (propuesta de Directiva de 2005), ya que los mismos afectarían tanto al impuesto estatal de matriculación (IEDMT) como al impuesto local de circulación (IVTM)⁶. No obstante, a día de hoy, esta propuesta ha sido retirada por la Comisión ante la dificultad de lograr un acuerdo en la materia⁷, pues no solo se contemplaba una armonización de los impuestos de circulación aplicando criterios medioambientales, sino, lo que era más problemático, una eliminación paulatina de los impuestos de matriculación.

Así pues, en las páginas siguientes, analizaremos los diferentes niveles en los que se ha estructurado la armonización de los impuestos especiales, teniendo en cuenta las disposiciones de la Directiva 2008/118 y los pronunciamientos del TJUE. De este modo, expondremos el sistema de armonización de los impuestos especiales distinguiendo tres niveles o grados de armonización: a) los impuestos especiales armonizados; b) los impuestos especiales no armonizados que recaen sobre productos ya gravados por impuestos armonizados; y c) los impuestos especiales no armonizados que recaen sobre otro tipo de productos. Partiendo de esta clasificación, analizaremos la jurisprudencia del TJUE más relevante en relación con cada una de las categorías de impuestos especiales, con especial referencia a los pronunciamientos más recientes y a sus posibles implicaciones en el ordenamiento español, particularmente, en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE).

5 Vid. LASARTE, J. (2004), pp. 39-41.

6 Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 (COM 2005 261 final).

7 DOUE de 7 de marzo de 2015 (2015/C 080/08).

2. IMPUESTOS ESPECIALES ARMONIZADOS

2.1. *Ámbito de aplicación*

En este grupo incluimos los impuestos que recaen sobre productos sujetos a impuestos especiales en el marco de la Directiva 2008/118/CEE:

- a) Productos energéticos y electricidad
- b) Alcohol y bebidas alcohólicas
- c) Labores del tabaco.

La Directiva establece un régimen general en relación con los impuestos que gravan estos productos a fin de aproximar las estructuras de tales impuestos para garantizar el correcto funcionamiento del mercado anterior. La armonización de los impuestos especiales se completa con Directivas particulares en relación con cada uno de estos productos: Directiva 2003/96/CE (productos energéticos y electricidad); Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE (alcohol y bebidas alcohólicas); y Directiva 2011/64/UE (labores del tabaco).

Estos impuestos son los que presentan un mayor grado de armonización debido a su regulación exhaustiva en la Directiva general y en las Directivas específicas sobre cada uno de los productos. Como veremos en el siguiente apartado, a pesar del avanzado grado de armonización de estos impuestos, el TJUE ha tenido que resolver un gran número de cuestiones prejudiciales y recursos de incumplimiento sobre diversas materias (*v. gr.* aplicación de exenciones o establecimiento de niveles mínimos de imposición).

2.2. *Cuestiones controvertidas*

En relación con los impuestos especiales armonizados debemos distinguir, a estos efectos, dos grupos de materias:

- a) Las cuestiones relativas al régimen general de estos impuestos que se regulan en la Directiva 2008/118.

b) Las cuestiones sobre productos específicos sujetos a impuestos especiales que se regulan en las Directivas armonizadoras de cada producto (Directiva 2003/96/CE sobre productos energéticos y electricidad; Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE sobre alcohol y bebidas alcohólicas; y Directiva 2011/64/UE sobre labores del tabaco).

Debido a los numerosos pronunciamientos del TJUE sobre los impuestos especiales armonizados, hemos decidido tomar como referencia los pronunciamientos del año 2015 a fin de ilustrar algunos de los principales problemas interpretativos que se han planteado y poner de manifiesto la línea de razonamiento seguida por el TJUE y sus posibles efectos en el ordenamiento español. La jurisprudencia del TJUE ha tratado cuestiones que afectan tanto al régimen general de los impuestos especiales como al régimen particular de determinados productos. Con respecto al régimen general, podemos destacar la jurisprudencia en materia de casos de contrabando, muy frecuente en el TJUE, donde se ponen de manifiesto los problemas que plantea la determinación del devengo de los impuestos especiales y el Estado competente para su recaudación (Prankl⁸). En cuanto al régimen particular de cada producto, destacan las cuestiones en materia de exenciones y tipos reducidos, especialmente, en el ámbito del alcohol y bebidas alcohólicas, donde el TJUE ha reiterado la necesidad de seguir una interpretación finalista de las disposiciones de la Directiva, lo cual conlleva, en ocasiones, una interpretación restrictiva para evitar distorsiones en el mercado interior (*Brasserie Bouquet*⁹) y, en otras, una interpretación más amplia para favorecer la aplicación de exenciones obligatorias entre los Estados miembros (Biovet¹⁰).

2.2.1. Devengo

La sentencia *Prankl* confirma una importante jurisprudencia sobre el devengo y la determinación del Estado competente para exigir el pago de im-

8 STJUE de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14.

9 STJUE de 4 de junio de 2015, Brasserie Bouquet, C-285/14.

10 STJUE de 15 de octubre de 2015, Biovet, C-306/14.

puestos especiales en casos de contrabando (Dansk Transport og Logistik¹¹ o Febetra¹²). Los hechos del caso se referían a un cargamento de cigarrillos transportados en un camión por el Sr. Prankl desde Hungría hasta Reino Unido. Los cigarrillos fueron transportados a través de varios países (entre otros, Austria) hasta llegar a su destino final (Reino Unido), donde fueron aprehendidos por las autoridades británicas. El litigio se suscitó en Austria ya que las autoridades exigieron al Sr. Prankl el impuesto sobre el tabaco basándose en que éste había recibido los cigarrillos y los había introducido en dicho país. La cuestión principal era si la competencia residía en el Estado miembro de destino, donde las mercancías fueron puestas a consumo y descubiertas por las autoridades competentes, o en el Estado miembro de tránsito, por donde las mercancías habían circulado con fines comerciales. La norma entonces aplicable era el artículo 7 de la Directiva 92/12, en el que se establecía el principio de imposición en destino, según el cual los productos que se posean con fines comerciales deben gravarse en el Estado miembro de destino.

El TJUE concluyó que debía distinguirse si las mercancías habían sido o no detentadas con fines comerciales. De acuerdo con este criterio, cuando los productos sean introducidos irregularmente en el territorio de la Unión y detentados con fines comerciales, las autoridades competentes para recaudar los impuestos especiales serán las del Estado miembro en que los productos sean descubiertos. Sin embargo, cuando los productos no se detenten con fines comerciales, serán competentes las autoridades del Estado miembro de partida o de los Estados miembros de tránsito, incluso si los productos de contrabando fueran descubiertos posteriormente por las autoridades de otro Estado miembro. Por ello, en Prankl se consideró que las autoridades austríacas no eran competentes para exigir el pago de los impuestos especiales ya que las mercancías de contrabando poseídas con fines comerciales habían sido descubiertas en Reino Unido.

Esta jurisprudencia pone de manifiesto como los Estados miembros de tránsito no están autorizados para exigir, simultáneamente con el Estado

11 STJUE de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08.

12 Auto TJUE de 8 de marzo de 2012, Febetra, C-333/11.

miembro de destino, el pago de impuestos especiales cuando las mercancías son introducidas clandestinamente en la UE y transportadas con fines comerciales a otro Estado miembro, en cuyo territorio son descubiertas por las autoridades competentes. En tales casos, las autoridades competentes serán las del Estado miembro de destino en el que las mercancías son descubiertas. Además, el TJUE precisó que no era posible justificar un doble gravamen por parte de los Estados miembros de tránsito con el argumento de prevenir posibles fraudes o abusos, ya que en el presente caso existía constancia de que las mercancías habían sido entregadas y puestas a consumo en otro Estado miembro.

2.2.2. Tipos reducidos

En Brasserie Bouquet, el TJUE se pronunció sobre la aplicación de tipos reducidos a pequeños productores de cerveza siguiendo la misma línea que en otros pronunciamientos (*Glückauf Brauerei*¹³), esto es, confirmando su jurisprudencia sobre interpretación restrictiva de las excepciones en materia de tipos reducidos a fin de evitar distorsiones de la competencia en el marco del mercado interior. En este sentido, en relación con la posibilidad de aplicar tipos reducidos a pequeñas fábricas independientes (artículo 4 Directiva 92/83), el TJUE señaló que los requisitos que establece la Directiva pretenden evitar que se beneficien de los tipos reducidos aquellas fábricas de cerveza cuyas dimensiones y capacidad de producción pudieran ocasionar estas distorsiones.

Con ello, en Brasserie Bouquet se denegó la aplicación de tipos reducidos a un establecimiento francés que producía cerveza artesanal según un acuerdo de autorización a utilizar las marcas y el proceso de elaboración de un tercero, ya que se consideró que en tal caso no se cumplía el requisito de que la producción de cerveza fuera independiente, esto es, que no fuera bajo licencia.¹⁴ Con esta jurisprudencia se cierra la puerta a que pequeños produc-

13 STJUE de 2 de abril de 2009, *Glückauf Brauerei*, C-83/08.

14 Brasserie Bouquet explotaba un restaurante en el que vendía la cerveza que elaboraba ella misma y aplicó los tipos reducidos previstos en la legislación francesa para «pequeñas fábricas de cerveza independientes». El requisito de que la cerveza no fuera producida bajo licencia era la cuestión controvertida, ya

tores de cerveza se beneficien de tipos reducidos cuando actúen en el marco de un acuerdo de autorización, en el que se ceden tanto marcas como know-how y cuyos términos recuerdan bastante a los de un contrato de franquicia. Consideramos que la interpretación que realiza el TJUE es coherente con la idea de pequeño productor independiente que se deriva de los requisitos necesarios para la aplicación de los tipos reducidos. En este sentido, los requisitos cualitativos que exige la Directiva se refieren, fundamentalmente, al carácter independiente de la producción, tanto desde el punto de vista físico (instalaciones separadas) como jurídico y económico. Por ello, entendemos que dicha independencia no tiene lugar cuando existe un acuerdo como el planteado en el presente asunto, en el que se ceden los intangibles necesarios para la producción y comercialización de la cerveza, con independencia de cuál sea la denominación de dicho acuerdo (franquicia, autorización o afiliación).

Por otro lado, consideramos que la sentencia *Brasserie Bouquet*, aunque se haya planteado en el ámbito del régimen de pequeños productores de cerveza, podría resultar igualmente aplicable al régimen de destilación artesanal a fin de interpretar el mencionado requisito de independencia. Ambos regímenes persiguen unos objetivos en común y participan de requisitos muy similares. Por ello, aunque no exista en nuestro ordenamiento un régimen especial para productores independientes de cerveza, la mencionada jurisprudencia sí podría resultar aplicable al régimen de destilación artesanal que se regula en nuestra LIIEE.¹⁵ De este modo, consideramos que este régimen debería tam-

que *Brasserie Bouquet*, aun cumpliendo todos los demás requisitos, tenía un contrato con un tercero, denominado contrato de afiliación, que podía dar lugar a considerar que la cerveza se estaba produciendo bajo licencia de un tercero. En virtud de este contrato, la entidad ICO 3-B SARL autorizó a *Brasserie Bouquet* a utilizar sus marcas y rótulo, le transmitió su saber hacer (*know-how*) relativo al procedimiento de elaboración de la cerveza y le proporcionó las cepas de levadura. A cambio, *Brasserie Bouquet* estaba obligada a aprovisionarse de determinados productos exclusivamente a través de la citada entidad y debía abonarle un importe en concepto de derecho de entrada y otra cantidad mensual a tanto alzado. Por ello, la cuestión que se planteó era si un contrato de estas características, que bien podría ser calificado como un contrato de franquicia, implicaba que la producción de cerveza se considerase realizada bajo licencia y, por tanto, impedía la aplicación de los tipos reducidos previstos para pequeños productores independientes.

- 15 En nuestro Derecho, se contempla un régimen especial con tipo reducido para la destilación artesanal (artículo 40 LIIEE). Este régimen parece cumplir con los requisitos básicos previstos en la Directiva: a) que no se produzcan más de 10 hectolitros al año de alcohol puro y b) que los tipos reducidos no sean inferiores al 50% del tipo normal. Así, en el régimen español, el requisito cuantitativo está previsto en el

bién cumplir con el requisito de independencia al que se refiere la Directiva, es decir, que sean destiladores independientes de otros fabricantes, tanto desde el punto de vista jurídico como económico. No siendo suficiente que la producción artesanal se realice en locales físicamente independientes, tal y como se limita a exigir el régimen español (artículo 93.2 RIIEE), sino que, dicha independencia, debería predicarse igualmente desde el punto de vista jurídico y económico, cumpliendo con el requisito de que la producción no se realice bajo licencia en los términos expuestos en Brasserie Bouquet.

2.2.3. Exenciones

En cuanto a las exenciones, debemos destacar la sentencia Biovet, en la que se analizó si resultaba aplicable la exención del alcohol etílico que establece la Directiva 92/83 a una empresa húngara que utilizaba dicho producto para la limpieza y desinfección de equipos y locales destinados a la producción de medicamentos. La Directiva 92/83 establece tanto exenciones obligatorias como facultativas. Entre las primeras, se encuentra la obligación de dejar exento el alcohol cuando se utilice para la producción de medicamentos (artículo 27.1 d). Entre las segundas, se contempla la posibilidad de que los Estados miembros puedan establecer una exención cuando el alcohol se utilice en un proceso de fabricación siempre que el producto final no contenga alcohol (artículo 27.2 d). La normativa búlgara contempla esta misma exención en forma de devolución del impuesto especial, por lo que Biovet solicitó la devolución por el alcohol etílico utilizado en la limpieza y desinfección de sus equipos e instalaciones. La cuestión era si podía considerarse que en tales casos el alcohol etílico se utilizaba en un proceso de fabricación en el sentido del artículo 27.2 d) de la Directiva 92/83.

propio concepto de destilador artesanal (artículo 20.6 LIIEE) y los tipos de gravamen reducidos respetan la regla de no ser inferiores a la mitad del tipo general (artículo 40 LIIEE), así como la regla de igualdad de trato para los productos adquiridos de pequeños productores de otros Estados miembros (artículo 40.4 LIIEE).

Con carácter preliminar, el TJUE reformuló la cuestión planteada porque consideró que el precepto aplicable debía ser el artículo 27.1 d) de la Directiva, en el que se contempla específicamente la exención del alcohol utilizado para la producción de medicamentos. El TJUE analizó esta exención de acuerdo con un criterio finalista y no restrictivo, destacando las diferencias que existen entre los fines que persiguen las distintas clases de exenciones. Por un lado, las exenciones cuya finalidad es neutralizar los impuestos especiales sobre el alcohol en su calidad de producto intermedio, lo que sucede precisamente con la exención facultativa del artículo 27.2 de la Directiva (alcohol utilizado en un proceso de fabricación en el que el producto final no contenga alcohol). En cambio, otras exenciones, como la del artículo 27.1 (alcohol desnaturalizado o alcohol para producir medicamentos), tienen como finalidad eximir del impuesto especial al alcohol aunque no se utilice como producto intermedio.

Aplicando este criterio, el TJUE precisó que el alcohol utilizado para producir medicamentos se encontraba exento en cualquier caso, tanto si formaba parte de la composición de tales medicamentos como si solo era necesario para su producción. Así, el artículo 27.1 d) de la Directiva no supedita la aplicación de la exención al requisito de que el alcohol sirva directamente para la producción de medicamentos ni de que forme parte de su composición. El TJUE consideró que la desinfección y limpieza de los equipos y locales utilizados para la producción de medicamentos constituye una etapa necesaria de su proceso de fabricación, hasta el punto de que el alcohol etílico resulta indispensable para tales operaciones de desinfección. En definitiva, consideramos que el factor principal que ha llevado al TJUE a incluir el alcohol en el ámbito de esta exención no es otro que el hecho de que la desinfección sea una actividad inherente al proceso de producción de medicamentos y venga además impuesta por la propia normativa sanitaria.

En nuestro ordenamiento, el artículo 42.4 LIIEE regula la exención aplicable al alcohol destinado a la fabricación de medicamentos. La DGT se ha pronunciado también sobre la posibilidad de aplicar esta exención al alcohol utilizado en operaciones de desinfección y limpieza de equipos empleados en la elaboración de una especialidad farmacéutica (consulta vinculante de 22 de enero de 2015, V0253-15). Sin embargo, el criterio de la DGT resulta en nuestra opinión más res-

trictivo que el mantenido por el TJUE, ya que limita la aplicación de la exención a los supuestos en los que no pueda utilizarse alcohol desnaturalizado u otro tipo de producto para realizar tales operaciones. La DGT ha señalado que para beneficiarse de la exención se debe utilizar alcohol total o parcialmente desnaturalizado, en tanto que la desinfección y limpieza de los equipos no puede considerarse que forme parte del proceso de fabricación de medicamentos.

Según el criterio de la DGT, la exención solamente se puede aplicar cuando el contribuyente demuestre que las labores de limpieza no pueden realizarse con alcohol desnaturalizado (u otro producto distinto del alcohol) sin contaminar la especialidad farmacéutica. En tales casos, la utilización de alcohol etílico sí formaría parte del proceso de fabricación del medicamento y estaría exenta. Por el contrario, como hemos visto, el TJUE considera que las operaciones de desinfección son inherentes al proceso de fabricación de medicamentos y no limita la exención a los casos en que el alcohol etílico sea el único tipo de alcohol que pueda utilizarse para la desinfección, por lo que no existe ninguna carga probatoria para el contribuyente. En nuestra opinión, la interpretación restrictiva de la DGT y la carga probatoria que conlleva, no parecen muy conformes con el criterio finalista que deriva de la sentencia Biovet.

3. IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS (I): GRAVÁMENES SOBRE PRODUCTOS YA SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

3.1. *Ámbito de aplicación*

En este grupo incluimos los denominados gravámenes complementarios sobre productos sujetos a impuestos especiales. El artículo 1.2 de la Directiva 2008/118 permite que los productos sujetos a impuestos especiales estén gravados, adicionalmente, con otros impuestos indirectos de carácter específico. Los requisitos que se exigen para este tipo de gravámenes suplementarios son dos:

- a) Tener una finalidad específica (distinta de la meramente recaudatoria)

b) Respetar las normas impositivas de los impuestos especiales o del IVA en relación con la determinación de la base imponible, la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Esta clase de impuestos se consideran generalmente como gravámenes no armonizados por oposición a los impuestos especiales armonizados que hemos analizado en el apartado anterior. Sin embargo, la facultad de los Estados miembros para crear otros impuestos sobre consumos específicos no es ilimitada, ya que deben cumplir los dos requisitos señalados y, además, respetar una importante jurisprudencia del TJUE sobre su aplicación. Por ello, podríamos referirnos en este ámbito a una armonización de segundo grado y distinguirla del desarrollo al que han llegado los impuestos especiales propiamente armonizados. En el ordenamiento español, encontramos un ejemplo de esta clase de gravámenes en el derogado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), conocido como céntimo sanitario, cuya incompatibilidad con el Derecho de la Unión fue declarada en la sentencia *Jordi Besora*¹⁶ por no tener dicho impuesto una finalidad específica sino meramente recaudatoria. Actualmente, el gravamen del IVMDH ha pasado a integrarse en el impuesto especial sobre hidrocarburos, por lo que pertenecería ya al grupo de los impuestos especiales armonizados o de primer grado.

3.2. Cuestiones controvertidas

Una de las cuestiones recurrentes en la jurisprudencia del TJUE son los esfuerzos por delimitar los impuestos que deben considerarse sujetos a las reglas armonizadas y aquellos otros que no tienen tal carácter. A estos efectos, resulta fundamental determinar si el producto sobre el que recae el gravamen está o no incluido en el ámbito de aplicación de la Directiva (vid, entre otras, *Fendt Italiana*¹⁷). La jurisprudencia del TJUE más reciente, ha abordado de

16 STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12.

17 STJUE de 5 de julio de 2007, *Fendt Italiana*, C-145/06 y 146/06.

nuevo la cuestión de la delimitación entre los diferentes tipos de gravámenes en dos asuntos muy significativos: la sentencia *Oil Trading Poland*,¹⁸ en relación con un gravamen polaco sobre aceites lubricantes para fines distintos de los de carburante o combustible, y la sentencia *Lippe-Ems*,¹⁹ relativa al impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad. Por otro lado, en relación con los gravámenes del artículo 1.2 de la Directiva, resulta fundamental determinar si los mismos cumplen con el requisito de la finalidad específica, tal y como ya se puso de manifiesto en *Jordi Besora* en relación con el IVMDH. Como veremos, la sentencia sobre el impuesto español reitera una importante línea jurisprudencial en torno a la interpretación de este requisito (*EKW y Wein & Co*²⁰), una doctrina que el TJUE confirmará también en pronunciamientos posteriores al caso español (*Statoil Fuel & Retail*²¹).

3.2.1. Delimitación de gravámenes

En relación con los productos energéticos, las sentencias *Fendt Italiana* y *Oil Trading Poland* consideraron que los aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de combustible y carburante no estaban cubiertos por la Directiva 2003/96, a pesar de que tales aceites tuvieran la consideración de producto energético. La exclusión de los aceites lubricantes del ámbito de aplicación de esta Directiva y, en consecuencia, del impuesto especial armonizado, llevó al TJUE a reconocer la facultad de los Estados miembros de introducir o mantener gravámenes sobre tales productos siempre que no den lugar, en el comercio entre Estado miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva 2008/118).

En *Lippe-Ems*, el TJUE admitió expresamente que no existía ningún principio general que impidiera la percepción simultánea de impuestos so-

18 STJUE de 12 de febrero de 2015, *Oil Trading Poland*, C-349/13.

19 STJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14.

20 STJUE de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co.*, C-437/97.

21 STJUE de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13.

bre el consumo de energía eléctrica y de impuestos sobre las fuentes de producción de esa energía. Así, el TJUE afirmó que el impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir electricidad no gravaba, directa o indirectamente, el consumo de electricidad ni el consumo de otro producto sometido a impuestos especiales. El TJUE consideró que no existía una relación directa e indisociable entre el uso de combustible nuclear y el consumo de electricidad producida por el reactor de una central nuclear, ya que el impuesto tampoco se calculaba directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta a consumo de ese producto. De este modo, consideramos que el gravamen alemán no encajaría en la categoría de impuestos especiales armonizados (artículo 1.1 Directiva 2008/118) ni en la de otros gravámenes indirectos sobre productos sujetos a impuestos especiales (artículo 1.2 Directiva), sino que estaría dentro de la categoría de impuestos que pueden establecer los Estados miembros sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales (artículo 1.3 Directiva 2008/118).

La jurisprudencia Lippe-Ems ha sido confirmada en posteriores pronunciamientos en los que se analizaron gravámenes similares (*v. gr.* el impuesto sueco sobre la potencia térmica de reactores nucleares analizado en OKG²²). Por ello, Lippe-Ems es buena muestra de los parámetros que deben utilizarse para analizar los impuestos energéticos y medioambientales a la luz del Derecho de la Unión. En este punto, resulta fundamental concretar cuál es el objeto de gravamen de cada uno de los referidos impuestos, pues, a pesar de que muchos formen parte de la fiscalidad del sector eléctrico, no implica necesariamente que estén gravando un producto ya sujeto a impuestos especiales (electricidad), sino que tales impuestos, como sucedió en el caso alemán, podrían estar gravando determinados productos utilizados para la producción de dicha energía. Esta doctrina puede resultar especialmente relevante para analizar la adecuación con el Derecho de la Unión de las numerosas figuras tributarias creadas en nuestro ordenamiento en el ámbito de la fiscalidad energética (*v. gr.* Ley 15/2012, de 27 de diciembre y Ley 16/2013, de 29 de oc-

22 STJUE de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13.

tubre). Además, debemos tener en cuenta que estos impuestos no solo deben respetar el Derecho de la UE, sino también nuestro Derecho interno y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributos extrafiscales²³, de la que seguramente se deriven mayores exigencias que las establecidas por el legislador de la UE, para quien es suficiente que tales impuestos no generen trámites conexos al cruce de fronteras (artículo 1.3 Directiva 2008/118).

3.2.2. El requisito de la finalidad específica

El artículo 1.2 de la Directiva 2008/118 exige que los otros gravámenes indirectos sobre productos objeto de impuestos especiales tengan un fin específico (o finalidad específica de acuerdo con la terminología de la Directiva 92/12). El concepto de finalidad específica no se define en la Directiva, por lo que resulta especialmente relevante la jurisprudencia del TJUE para precisar el alcance de esta expresión (EKW y Wein & Co, Jordi Besora o Statoil Fuel & Retail). De acuerdo con esta jurisprudencia, podemos delimitar el concepto de finalidad específica atendiendo a las siguientes consideraciones:

- *Compatibilidad de fines (presupuestarios y específicos)*. El aumento de la autonomía de un ente territorial, mediante el reconocimiento de una potestad tributaria, constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica. El TJUE reconoce que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, sin embargo, esta finalidad presupuestaria no puede excluir por sí misma la existencia de una finalidad específica del impuesto. Así, como no podía ser de otro modo, la finalidad presupuestaria es compatible con la finalidad específica que pueden tener algunos impuestos.

- *Vinculación formal de los ingresos a determinados fines*. La finalidad específica puede lograrse vinculando el uso de los ingresos recaudados a determinados fines. En este sentido, en Jordi Besora se afirmó que la afectación

²³ Vid, entre otras, SSTC 53/2014, de 10 de abril de 2014 y 74/2016, de 14 de abril de 2016.

del IVMDH a la financiación por parte de las CCAA de competencias transferidas en materia de sanidad y medioambiente, si bien podía constituir un elemento para identificar la existencia de una finalidad específica, resultaba en este caso claramente insuficiente. El TJUE entendió que esta afectación derivaba de una mera modalidad de organización presupuestaria interna del Estado miembro y no podía constituir un elemento suficiente y determinante de la finalidad específica del impuesto; de lo contrario, cualquier Estado podría ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos sea cual fuere la finalidad perseguida. El TJUE utiliza de este modo un criterio antiformalista para evitar que cualquier finalidad pueda ser considerada específica a efectos de la Directiva. Este criterio se fundamenta tanto en el efecto útil de la norma como en una interpretación estricta de las excepciones, pues no olvidemos que los gravámenes suplementarios constituyen una excepción a los impuestos especiales armonizados.

- *Afectación directa de los ingresos a los fines específicos.* Puesto que no es suficiente la mera afectación formal para lograr una finalidad específica, debemos preguntarnos qué fines debe perseguir un impuesto para cumplir con este requisito.²⁴ El TJUE sostuvo que para que el IVMDH tuviera una finalidad específica era necesario que su objeto fuera, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y el medioambiente. El TJUE indicó que esto sucedería si los rendimientos del IVMDH se tuvieran que utilizar obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados al consumo de los hidrocarburos gravados, existiendo un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto. Como apreció el TJUE, este requisito no concurría en el caso del IVMDH, en el que las CCAA afectaban los rendimientos del impuesto al gasto sanitario en general, pero tales rendimientos no estaban vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Además, el TJUE reconoció que los gastos sanitarios generales podían financiarse también con los rendimientos de toda clase de impuestos.

24 En EKW y Wein & Co., el Abogado General (Sr. Antonio Saggio) indicó en sus conclusiones (ap. 39-40) varios ejemplos de impuestos con finalidad específica: impuestos que tienen por objeto proteger el medio ambiente o la salud pública o impuestos destinados a promover el turismo, el deporte, la cultura o los espectáculos.

- *Estructura del impuesto y finalidad específica.* La finalidad específica de un impuesto también puede lograrse si dicho impuesto está concebido, de tal modo, que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente. Para ello hay que tener en cuenta la estructura del impuesto, en particular, elementos como el hecho imponible o el tipo de gravamen. El TJUE consideró que este tampoco era el caso del IVMDH, es más, ni siquiera se había sostenido en las observaciones presentadas al TJUE que éstas fueran las características del impuesto español.

Por todo ello, el TJUE concluyó que el IVMDH era contrario al Derecho de la Unión por no respetar el artículo 3.2 de la Directiva 92/12. El precedente más claro sobre la interpretación del requisito de la finalidad específica, lo encontramos en el asunto EKW y Wein & Co., en el que el TJUE ya había señalado que un impuesto austríaco que gravaba las bebidas alcohólicas era contrario a la Directiva por no tener una finalidad específica. Tras la sentencia *Jordi Besora*, el TJUE ha continuado esta misma línea en otros pronunciamientos, como por ejemplo en *Statoil Fuel & Retail*, donde se concluyó que un impuesto municipal exigido en Estonia sobre las ventas minoristas de combustible líquido, cuya recaudación estaba destinada a la financiación de la red de transporte público del municipio, era contrario a la Directiva, dado que el fin específico invocado (funcionamiento del transporte público municipal) no podía distinguirse de un fin exclusivamente presupuestario ni producía efectos sobre el medioambiente o la salud pública.

Con ello, se consolida una importante jurisprudencia sobre los requisitos que deben reunir esta clase de gravámenes suplementarios y, en particular, sobre el requisito de la finalidad específica. Como se puede observar, a pesar de que estos gravámenes no están propiamente armonizados, el hecho de que la Directiva exija el cumplimiento de ciertos requisitos y el TJUE se haya pronunciado sobre ellos en reiteradas ocasiones, conlleva un avance considerable en el grado de armonización de los mismos. La presente doctrina del TJUE debe ser tenida muy en cuenta por los Estados miembros a la hora de crear nuevas figuras tributarias vinculadas a una pretendida finalidad específica y

evitar así los posibles efectos de una sentencia condenatoria por incumplimiento del Derecho de la Unión.

En nuestra opinión, el problema principal reside en determinar hasta qué punto un impuesto persigue una finalidad específica, entendida ésta como una finalidad distinta de la que persiguen los impuestos especiales, pues es bien sabido que los impuestos especiales pueden tener un doble objetivo: presupuestario (obtener ingresos para la Hacienda pública) y extrafiscal (disuadir o incentivar determinados consumos).²⁵ Este último objetivo podría ser precisamente la finalidad específica a la que se refiere la Directiva, pero, en cualquier caso, no sería una finalidad específica distinta de la que ya pretenden lograr los impuestos especiales armonizados. Por ello, debemos puntualizar que finalidad específica es aquella distinta al principal objetivo que en nuestra opinión persiguen los impuestos especiales, esto es, el objetivo presupuestario o eminentemente recaudatorio. De hecho, en los orígenes del propio proceso armonizador de los impuestos especiales, ya se puso de manifiesto como el objetivo presupuestario de estos impuestos, sin perjuicio de su carácter corrector o penalizador, fue tenido muy en cuenta para determinar qué gravámenes específicos debían ser objeto de una armonización más exhaustiva.²⁶

25 Esta dualidad de objetivos ha sido puesta de manifiesto en varias conclusiones de los Abogados Generales, especialmente en relación con impuestos sobre labores del tabaco o bebidas alcohólicas, admitiendo que la imposición de estos productos constituye un instrumento para disuadir el consumo y proteger la salud (vid. conclusiones del Abogado General (Sr. M. Poirares Maduro) en el asunto Amalia Valesko, C-140/05, ap. 35 o las conclusiones del Abogado General (Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer) en Van de Water, C-325/99, ap. 25). En nuestro Derecho, la propia exposición de motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, señala esta doble finalidad (fiscal y extra fiscal) para justificar la compatibilidad de estos impuestos con el IVA, haciendo alusión a los costes sociales que genera el consumo de determinados bienes y a la finalidad que cumplen estos impuestos como instrumentos de políticas sanitarias, energéticas, de transporte o medioambientales. A pesar de esta dualidad de objetivos, consideramos que la finalidad principal de estos impuestos continúa siendo la obtención de los recursos necesarios que permitan al Estado sufragar los gastos públicos que ocasionan determinados consumos

26 El principal obstáculo para la armonización de estos impuestos fue la gran variedad de gravámenes de estas características que existían en los distintos países que entonces componían la Comunidad. Por ello, se optó por armonizar los principales y suprimir el resto. Uno de los criterios utilizados para ello fue que solamente se deberían mantener aquellos gravámenes que aportaran un rendimiento importante al tesoro y a la vez tuvieran una finalidad extrafiscal de corregir los costes sociales ligados al consumo de ciertos bienes. Así se expone en los trabajos sobre la evolución de la armonización de los impuestos especiales de ÁLVAREZ GARCÍA, S., y ÁLVAREZ VILLA, M. T., (2000), pp. 87-94 y ÁLVAREZ GARCÍA, S., y ARIZAGA JUNQUERA, M. C., (1996), pp. 71-79. Ambos trabajos han sido citados también en las conclusiones del Abogado General (Sr. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer) en el caso Ottmar Hermann, C-491/03, nota 22.

4. IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS (II): GRAVÁMENES SOBRE PRODUCTOS NO SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

4.1. *Ámbito de aplicación*

La propia Directiva admite también la existencia en los Estado miembros de gravámenes indirectos sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales. Se trata de impuestos sobre el consumo que no recaigan sobre a) productos energéticos y electricidad, b) alcohol y bebidas alcohólicas o c) labores del tabaco; tal y como aparecen estos productos contemplados en el ámbito de aplicación de sus correspondientes Directivas. El único requisito que exige el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118 para esta clase de gravámenes es que no den lugar, en el comercio entre Estado miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.²⁷ Además, dentro de este tercer grupo también se prevé la existencia de otra categoría de impuestos: aquellos que recaen sobre prestaciones de servicios, pudiendo las mismas estar relacionados con productos sujetos a impuestos especiales. Para esta categoría se exige que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y, al igual que en el caso anterior, que no den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras.

El grado de armonización de estos impuestos es incluso menor que el de los impuestos con finalidad específica del grupo anterior, ya que no recaen sobre productos sujetos a impuestos especiales y tienen como único requisito no generar formalidades relativas al cruce de fronteras. Sin embargo, debemos puntualizar que los impuestos que hemos denominado de tercer grado, atendiendo a su nivel armonización, no están exclusivamente limitados por el requisito que exige la Directiva relativo a la prohibición de generar trámites conexos al cruce de fronteras, sino que deben también respetar el resto

²⁷ Este requisito nos recuerda al que se establece en relación con el IVA, cuando se indica la posibilidad de crear o mantener otros gravámenes que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de los mismos no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera (artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

de normas y principios generales del Derecho de la Unión. En este sentido, adquieren especial importancia las disposiciones del Derecho originario, en particular, las normas relativas a las siguientes prohibiciones: tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE), exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana (artículo 30 TFUE) o ayudas de Estado (artículo 107 TFUE); así como el propio régimen de las libertades fundamentales del TFUE.

Estas normas son frecuentemente invocadas como parámetro para enjuiciar la compatibilidad del Derecho de la Unión con los impuestos indirectos que no recaen sobre productos sujetos a impuestos especiales. En esta línea, debemos recordar que el TJUE ha señalado en varias ocasiones que una medida nacional adoptada en un ámbito que ha sido objeto de una armonización exhaustiva debe apreciarse a la luz de las disposiciones de esta medida de armonización y no de las del Derecho primario.²⁸ Por el contrario, podemos afirmar que cuando se trate de impuestos que no han sido objeto de un alto grado de armonización a través de Directivas –como sucede con esta categoría de impuestos especiales–, deberán aplicarse las disposiciones del Derecho primario para analizar su compatibilidad con el Derecho de la Unión.

En el ordenamiento español, como ejemplos de esta clase de impuestos especiales no armonizados o de tercer grado, podemos señalar los impuestos que gravan la matriculación y circulación de vehículos (IEDMT e IVTM), el Impuesto sobre las Primas de Seguro (IPS) o, incluso, impuestos propios de las CCAA de carácter medioambiental, todos ellos gravámenes no armonizados. De todos modos, los principales problemas de armonización que se han planteado en esta categoría de impuestos especiales afectan, especialmente, a los impuestos de matriculación y circulación. La fiscalidad del automóvil siempre ha sido una materia de difícil consenso en la UE, donde han fracasado importantes iniciativas de armonización, como fue el caso de la propuesta de Directiva de 2005 sobre armonización de los impuestos de matriculación y circulación, que finalmente tuvo que ser retirada por la Comisión ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo.²⁹ La propuesta contemplaba una armo-

28 STJUE de 18 de enero de 2007, Brzeziński, C-313/05, ap. 44 y jurisprudencia allí citada.

29 Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005

nización del impuesto de circulación con base en criterios medioambientales y una eliminación progresiva de los impuestos de matriculación en la UE, siendo este último, probablemente, el punto más controvertido, el cual tendría en nuestro país un notable efecto sobre el sistema de financiación de las CCAA al ser el IEDMT un tributo totalmente cedido.

4.2. Cuestiones controvertidas

En este ámbito existe una importante y consolidada jurisprudencia del TJUE sobre la prohibición de tributos internos discriminatorios en relación con los impuestos que gravan la matriculación de vehículos (Weigel,³⁰ Brzeziński³¹ o Tatu³²). Esta doctrina se ha confirmado también en los últimos pronunciamientos del TJUE sobre el impuesto rumano de matriculación (Manea³³ y Chiş³⁴), reiterando así la importancia que tiene la prohibición del artículo 110 TFUE en el ámbito de los gravámenes no armonizados. Debemos precisar que, si bien la jurisprudencia del artículo 110 TFUE se ha planteado fundamentalmente en relación con los impuestos de matriculación, dicha jurisprudencia puede resultar igualmente aplicable a otros gravámenes no armonizados de esta tercera categoría (v. gr. impuestos medioambientales).³⁵ Por ello, en los siguientes epígrafes distinguiremos, por un lado, las consideraciones generales en torno al artículo 110 TFUE y, por otro, sus efectos particulares en la tributación de vehículos.

(COM 2005 261 final), retirada actualmente por la Comisión: DOUE de 7 de marzo de 2015 (2015/C 080/08).

30 STUE de 29 de abril de 2004, Weigel, C-387/01.

31 STJUE de 18 de enero de 2007, Brzeziński, C-313/05.

32 STJUE de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09.

33 STJUE de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14.

34 Auto del TJUE de 3 de septiembre de 2015, Chiş, C-585/14.

35 Así, el artículo 110 TFUE también se ha utilizado en numerosas ocasiones para analizar otros impuestos no armonizados, tales como el impuesto belga sobre la fuerza motriz que grava motores utilizados para el transporte de gas industrial por conducciones a muy alta presión (STJUE de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04); el impuesto austríaco sobre el depósito permanente de residuos en un vertedero (STJUE de 8 de noviembre de 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebe Frohnleiten, C-221/06) o el impuesto finlandés sobre ciertos envases de bebidas (STJUE de 12 de noviembre de 2015, Visnapuu, C-198/14).

4.2.1. Consideraciones generales sobre la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios

En cuanto al ámbito de aplicación general del artículo 110 TFUE, debemos referirnos a su contenido esencial, su finalidad y las discriminaciones prohibidas por esta disposición. En relación con el contenido, el artículo 110 TFUE prohíbe a todos los Estados miembros gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos (directos o indirectos) superiores a los que gravan los productos nacionales similares. La finalidad de este precepto es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia y, en consecuencia, eliminar cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros. La prohibición del artículo 110 TFUE debe aplicarse siempre que un gravamen pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de productos nacionales. De este modo, los Estados miembros no pueden adoptar nuevos gravámenes ni introducir modificaciones en los ya existentes que desincentiven la venta de productos importados en beneficio de la venta de productos similares disponibles en el mercado nacional.

4.2.2. El efecto del artículo 110 TFUE en los impuestos de matriculación

En relación con la aplicación del artículo 110 TFUE a los impuestos de matriculación, el TJUE se ha pronunciado reiteradamente sobre el gravamen de vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros.³⁶ A nuestro juicio, los planteamientos principales que derivan de esta jurisprudencia se pueden concretar en los siguientes:

- *Aplicación del artículo 110 TFUE a los impuestos de matriculación.* Un impuesto recaudado por un Estado miembro con ocasión de la matriculación

36 Vid. jurisprudencia indicada al inicio de este apartado 4.2.

de vehículos en su territorio para su puesta en circulación, tiene la consideración de tributo interno y debe analizarse desde el punto de vista del artículo 110 TFUE.

- *Consideración como productos similares.* Los automóviles presentes en el mercado de un Estado miembro se consideran a los efectos de este artículo productos nacionales y cuando se ponen a la venta en el mercado de vehículos usados de un Estado miembro deben ser considerados productos similares a los vehículos usados importados si sus características los colocan en una relación de competencia.

- *Determinación del valor de mercado.* Desde que se abona un impuesto de matriculación en un Estado miembro, el importe de este impuesto se incorpora al valor del vehículo. Esto significa que cuando un vehículo matriculado en un Estado miembro es vendido luego como vehículo de segunda mano en ese mismo Estado miembro, su valor de mercado (que incluye el importe residual del impuesto de matriculación) debe ser igual a un porcentaje de su valor inicial determinado por la depreciación de dicho vehículo.

- *Juicio de discriminación.* El artículo 110 TFUE se vulnera cuando la cuantía del impuesto que grava un vehículo de segunda mano importado excede de la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el interior del Estado miembro.³⁷ En definitiva, en relación con los impuestos que gravan automóviles de ocasión

37 En el asunto *Manea* se puso de manifiesto que el importe residual era cero cuando se establecía una exención en favor de determinados vehículos. La normativa rumana declaraba exentos los vehículos de segunda mano nacionales que habían tenido que pagar en su momento un impuesto de matriculación que luego sería declarado contrario al Derecho de la Unión. El TJUE afirmó que el establecimiento de una exención de estas características no podía reemplazar a la devolución con intereses del impuesto pagado que había sido declarado incompatible con el Derecho de la Unión. El TJUE consideró que esta exención favorecía la venta de vehículos nacionales de segunda mano y desincentivaba las importaciones de vehículos similares, ya que, para estos últimos, no se aplicaba la referida exención. El TJUE recordó que cuando un vehículo se matriculaba en un Estado miembro con el consiguiente pago del impuesto y era vendido luego como vehículo de segunda mano en ese mismo Estado miembro, su valor de mercado debía incluir el importe residual del impuesto de matriculación. De este modo, se produce una infracción del artículo 110 TFUE cuando el importe del impuesto de matriculación que grava un vehículo de segunda mano importado es superior a dicho importe residual. En *Manea* el importe residual del impuesto controvertido en el caso de automóviles de segunda mano nacionales era igual a cero, ya que el impuesto recaudado en el momento de la matriculación debía ser devuelto con intereses por ser contrario al Derecho de la Unión y, por tanto, el importe del impuesto de matriculación resultaba superior a dicho importe residual.

importados, la finalidad del artículo 110 TFUE es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados.

Esta jurisprudencia ya fue incorporada al Derecho español por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, en relación con la determinación de la base imponible de los medios de transporte usados en IEDMT. En este sentido se introdujo un nuevo párrafo al artículo 69 b) LIIEE indicando lo siguiente:

Quando se trate de medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado se minorará, en la medida en que estuviera incluido en el mismo, el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que habrían sido exigibles, sin ser deducibles, en el caso de que el medio de transporte hubiera sido objeto de primera matriculación definitiva en España hallándose en estado nuevo. A estos efectos, el citado importe residual se determinará aplicando sobre el valor de mercado del medio de transporte usado en el momento del devengo un porcentaje igual al que, en su día, hubieran representado las cuotas de tales impuestos en el precio de venta, impuestos incluidos, del indicado medio de transporte en estado nuevo.

Por último, en relación con los impuestos de matriculación, debemos poner de manifiesto que también puede ser relevante la prohibición del artículo 30 TFUE (prohibición de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente). Si bien es cierto que los impuestos de matriculación se analizan generalmente desde la óptica del artículo 110 TFUE, pues se devengan con motivo de la primera matriculación de automóviles para su puesta en circulación en un Estado miembro, el TJUE concluyó en la sentencia *Viamar*³⁸ que podía haber determinados casos en los que resultara aplicable la prohibición del artículo 30 TFUE. Esto fue lo que sucedió con el impuesto griego de matriculación, ya que se devengaba simplemente con motivo de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros y no se devolvía aunque los vehículos se hubiesen reexportado a otro Estado miembro sin haber estado nunca matriculados en Grecia (primer Estado miembro de importación). En estas situaciones, el im-

38 STJUE de 17 de diciembre de 2015, *Viamar*, C-402/14.

puesto griego de matriculación se estaba cobrando por el mero hecho de cruzar la frontera y no se reconocía el derecho a su devolución aunque los vehículos nunca llegaran a ser matriculados en Grecia.³⁹ Esta doctrina del TJUE permite aplicar el artículo 30 TFUE a los impuestos de matriculación y confirma de este modo el concepto amplio de exacción de efecto equivalente, entendida como toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, con independencia de su denominación y técnica, que grava las mercancías debido a su paso por la frontera sin ser un derecho de aduana propiamente dicho.

5. CONCLUSIONES

El sistema de armonización de los impuestos especiales se ha construido sobre la base de un conjunto de gravámenes propiamente armonizados y de otros gravámenes indirectos que no tienen tal carácter. Debido a la diversidad de exacciones sobre consumos específicos existentes en la UE y a la dificultad de armonizar todas ellas, se ha establecido un sistema en el que los impuestos especiales armonizados coexisten con otros impuestos no armonizados, pudiendo estos últimos recaer sobre productos ya gravados por impuestos especiales o sobre otros productos diferentes. De este modo, el sistema de armonización de los impuestos especiales permite distinguir hasta tres clases de gravámenes sobre consumos específicos:

- a) Impuestos especiales armonizados.
- b) Impuestos especiales (no armonizados) sobre productos ya sujetos a impuestos especiales.
- c) Impuestos especiales (no armonizados) sobre otros productos y sobre determinadas prestaciones de servicios.

No obstante, el carácter no armonizado de estos gravámenes no es total, pues todos ellos deben respetar unos requisitos mínimos establecidos en la Directiva 2008/118 y desarrollados por una importante jurisprudencia. Ade-

39 Para un estudio más detallado de la jurisprudencia *Viamar* puede consultarse nuestro trabajo GARCÍA HEREDIA, A., (2016), pp. 137-149.

más, los requisitos que impone la Directiva para esta clase de gravámenes no armonizados, unidos al respeto de las normas del Derecho originario (*v. gr.* libertades fundamentales, ayudas de Estado o prohibición de tributos internos discriminatorios), constituyen auténticos límites al poder tributario de los Estados miembros para crear o mantener una fiscalidad indirecta paralela a los impuestos especiales armonizados.

La jurisprudencia que hemos analizado en el presente trabajo es buena muestra de la labor que desempeña el TJUE en su función integradora, especialmente, en el ámbito de los impuestos no armonizados. Los límites que el Derecho de la Unión impone a esta clase de gravámenes han sido objeto de análisis en varias sentencias de especial relevancia para nuestro Derecho, tanto en el ámbito de los gravámenes complementarios (IVMDH) como en relación con los impuestos de matriculación y el artículo 110 TFUE. Igualmente, la jurisprudencia en materia de impuestos especiales propiamente armonizados, debe ser tenida muy en cuenta para interpretar las disposiciones de nuestro Derecho interno, tales como las relativas al devengo de los impuestos especiales o las normas sobre exenciones y tipos reducidos. Con todo, se pone de manifiesto como la armonización de los impuestos especiales no presenta un carácter exhaustivo, sino parcial, y como las propias Directivas dejan un amplio margen de actuación a los Estados miembros. Así, el conjunto de normas del Derecho originario y la jurisprudencia del TJUE adquieren un indudable interés en el desarrollo de la armonización de los impuestos especiales y, muy particularmente, en el campo de los denominados gravámenes indirectos no armonizados.

6. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ GARCÍA, S., y ÁLVAREZ VILLA, M. T., (1996): «Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la protección del medio ambiente?», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 183-

ÁLVAREZ GARCÍA, S., y ARIZAGA JUNQUERA, M. C., (1996): «La influencia del Derecho Tributario Europeo en la Legislación Española sobre Impuestos Especiales», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 134.

GARCÍA HEREDIA, A. (2016): «Impuestos de matriculación y Derecho de la UE», *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 397.

LASARTE, J., (2004): *Financiación Autonómica. Dos estudios*, Comares, Granada.

Base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, reactivación del proyecto. La «propuesta de directiva de BICCIS»

M^a Dolors Torregrosa Carné
Universidad de Barcelona

Resumen:

Al mismo tiempo que el mercado único comienza a ser una realidad, existe la convicción de que la heterogeneidad de los sistemas fiscales existentes entre los distintos Estados miembros de la Unión Europea son un elemento distorsionador relevante para las decisiones de inversión en un mercado unificado, para el retorno al crecimiento de la economía europea o para la competitividad de la misma.

Dicha heterogeneidad afecta principalmente a la imposición directa, puesto que la indirecta ya presenta un alto grado de armonización, aun cuando no puede considerarse totalmente concluida.

Si bien en un primer momento se consideró necesario armonizar la regulación del Impuesto sobre Sociedades, o aproximar las legislaciones, para favorecer la libre competencia dentro de la Unión Europea, lo cierto es que se abandonó la idea por parte de las instituciones comunitarias, por considerar que las actuaciones en esta materia podían ser contrarias a la aplicación efectiva del principio de subsidiariedad aprobado en Maastricht. Sin embargo, desde hace unos años la Comisión ha manifestado la necesidad de adoptar nuevas propuestas y medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades para avanzar en la construcción de una Unión Europea más competitiva, proponiendo actuaciones encaminadas a reforzar el mercado interior, garantizar mercados abiertos y competitivos, y mejorar las legislaciones europea y nacionales.

Palabras clave:

Armonización, Impuesto sobre Sociedades.

Abstract:

At the same time that the single market is becoming a reality, there is the conviction that the heterogeneity of taxation systems in the European Union is a negative element for investment decisions in a unified market, for the growth of the European economy, or for their competitiveness.

This heterogeneity mainly affects direct taxation, because the indirect taxation has a high degree of harmonization, although it can not be considered fully completed.

While at first it was considered necessary to harmonize the regulation of Corporate Tax, to encourage free competition within the European Union, the Community institutions abandoned the idea because could be contrary to the effective implementation of the principle of subsidiarity. However, for some years the Commission has stated the need to adopt new proposals and measures relating to Corporate Tax in order to build a more competitive European Union.

Key words:

Harmonization, Corporate tax.

1. INTRODUCCIÓN

En los momentos actuales en que parece que el mercado único comienza a ser una realidad, a la par que sufre riesgos de fraccionamiento, surge con mayor fuerza la convicción de que la heterogeneidad de los sistemas fiscales existentes entre los distintos Estados miembros de la Unión Europea es un elemento distorsionador relevante para las decisiones de inversión en un mercado unificado, para el retorno al crecimiento de la economía europea o para la competitividad de la misma.

Es necesario precisar que dicha heterogeneidad afecta principalmente a la imposición directa, puesto que la indirecta (IVA, aranceles, impuestos especiales) ya presenta un alto grado de armonización, aun cuando no puede considerarse totalmente concluida, o deba ser objeto de nuevas revisiones y actualizaciones.

En el ámbito de la fiscalidad directa, la Comisión Europea no disfruta de un soporte legal específico que le haya permitido avanzar en su labor unificadora, por lo que normalmente ha debido apoyarse en el artículo 94 del Tratado CE (actualmente 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), precepto que, de manera general, permite a la Comisión proponer la adopción de directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del Mercado Común.

La escasa atención prestada ya desde los inicios por el Tratado de Roma a la fiscalidad directa no es casual. Históricamente, una de las competencias fundamentales de cualquier Estado ha sido la de establecer y recaudar impuestos, constituyéndose éstos en la fuente primordial de financiación de los presupuestos de aquél y, por ende, de sus diversas políticas en todos los ámbitos. Los Estados miembros han tenido que aceptar la armonización de la imposición indirecta, imprescindible para la existencia de un mercado interior, pero siempre se han mostrado muy remisos a aceptar la intervención de la Comisión en el campo de la tributación directa. Buena prueba de ello la dio la reforma del Tratado de Roma por el Acta única Europea: si como principio general para la toma de los acuerdos necesarios para la consecución del mercado

único se adoptó el de la mayoría cualificada, las propuestas que afectasen, entre otras materias, a la fiscalidad, requerirían la unanimidad de los componentes del Consejo, lo que, a la vista de la historia de la política comunitaria, supone un enorme obstáculo para alcanzar acuerdos en este campo.

Así pues, y en el terreno de la tributación, el acervo comunitario sólo recoge, hoy por hoy, aquellas normas fiscales consideradas indispensables para el cumplimiento de las cuatro grandes libertades fundamentales previstas en el Tratado de Roma. Como la fiscalidad indirecta afecta esencialmente a la libre circulación de mercancías, la armonización en este ámbito ha sido profunda, aunque siempre debiendo sortear el obstáculo ya referido de la unanimidad, lo que ha conllevado la aprobación de ciertas disposiciones específicas en favor de determinados Estados miembros y ha impedido, en consecuencia, la unificación de legislaciones, manteniéndose algunas, aunque notables, divergencias.

Esta misma tendencia pudo ya observarse en alguna de las directivas aprobadas en materia de fiscalidad directa, por ejemplo, la Directiva 90/435, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, cuya aprobación era, sin duda, necesaria para favorecer la libertad de circulación de capitales, puesto que la existencia de una doble tributación efectiva de los dividendos distribuidos entre dos Estados de la Unión Europea constituía una causa de restricción evidente de la misma. Pues bien, las excepciones, alternativas y limitaciones que se establecieron en su articulado permiten adquirir una idea de hasta qué punto los Estados miembros son reacios a la adopción de acuerdos que supongan un recorte de su capacidad recaudadora.

En cualquier caso, la aceleración del proceso armonizador que se produjo con vistas a poner en marcha el mercado único llevó a la Comisión a prestar una mayor atención a las consecuencias que la falta de armonización de la fiscalidad directa comportaba para la eficacia de aquél, formulando diversas propuestas y emprendiendo ciertas actuaciones orientadas a la aproximación de legislaciones, aunque no todas ellas han culminado satisfactoriamente. Asimismo, y como fruto de la profundización en la consecución de un mercado único, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha

ido adquiriendo cada vez mayor relevancia en materia de imposición directa, habida cuenta de que las cuestiones fiscales inciden, de una manera u otra, en alguna de las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Roma y, particularmente, afectan al principio de no discriminación, acerca del cual se ha pronunciado en numerosísimas ocasiones el citado Tribunal.¹

Pese a todo, como sobradamente se sabe, subsisten importantes diferencias entre los regímenes fiscales de los Estados miembros, especialmente y por lo que aquí interesa, con relación a la imposición de los flujos transfronterizos y respecto del Impuesto sobre Sociedades.

No cabe duda de que dichas diferencias inciden de forma notable en las decisiones de inversión en un mercado único, distorsionándolas, producen discriminaciones entre los sujetos pasivos residentes y no residentes, influyen asimismo en la estructura legal y financiera de los grupos multinacionales, pues la condiciona, acarrear normalmente costes administrativos significativos, principalmente para las PYMES, provocan inseguridad jurídica en la actuación de los agentes económicos en las diversas jurisdicciones fiscales del territorio comunitario y afectan al principio de transparencia que debe regir la actuación de los Estados a la hora de conceder incentivos a la inversión.²

Aunque con el tiempo se ha producido un proceso significativo de convergencia entre los Estados miembros en el campo de la fiscalidad directa, en concreto por lo que se refiere a los tipos impositivos y al componente fiscal del coste para realizar una inversión, no es suficiente y resulta necesaria la intervención en el nivel comunitario para eliminar ciertas distorsiones de carácter impositivo, ante la incapacidad de los propios Estados miembros para

1 De hecho, la tarea armonizadora en materia de imposición directa ha residido casi exclusivamente en el TJUE, cuya doctrina ha logrado notables avances en la integración fiscal y en la coordinación entre el Derecho comunitario y las normativas nacionales. Es la ya comentada resistencia de los Gobiernos nacionales a ceder a la Unión competencias en materia tributaria, sostenida por razones de legitimidad democrática, lo que ha propiciado que haya recaído hasta ahora toda la responsabilidad en el *Tribunal de Luxemburgo*. Por ello, puede decirse que la tan referida ausencia de una normativa armonizadora ha provocado esta especial intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sin embargo, en los momentos actuales, este *wait and see* intergubernamental ha devenido insostenible.

2 Entre los tratadistas es mayoritaria la postura que defiende la armonización del impuesto sobre sociedades como un instrumento esencial para alcanzar el objetivo de una economía dinámica y competitiva. Parece fuera de toda duda que es necesario eliminar los obstáculos fiscales para lograr un mercado interior más eficaz, así como para evitar los problemas de localización de las empresas.

hacerlo por separado. Sin embargo, dado el estadio actual de la integración europea, dicha intervención debe hacerse con distintos grados de intensidad: la armonización debe ser más amplia en lo referente a la eliminación de la doble imposición de los flujos transfronterizos y más matizada, por aplicación del principio de subsidiariedad, en lo referente al Impuesto sobre Sociedades.

En esta línea, se sitúan las diversas medidas adoptadas en materia de doble imposición de los flujos transfronterizos, del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, de la eliminación de tributación en el pago de intereses y cánones o las relativas a las operaciones de reestructuración empresarial.³

Si bien en un primer momento se consideró necesario armonizar la regulación del Impuesto sobre Sociedades, o aproximar las legislaciones, para favorecer la libre competencia dentro de la Unión Europea, lo cierto es que se abandonó la idea por parte de las instituciones comunitarias, por considerar que las actuaciones en esta materia podían ser contrarias a la aplicación efectiva del principio de subsidiariedad aprobado en Maastricht. Para la Comisión, su actuación en este campo reduciría los ingresos fiscales y el poder de decisión de los Estados Miembros. Adicionalmente, el Consejo Económico y Social de la Unión Europea opinó que la Unión Monetaria *per se* iba a suponer una reducción sustancial del margen de maniobra de aquéllos, por lo que no sería recomendable recortar aún más su margen de actuación para incidir sobre la coyuntura y el desarrollo económico nacionales. Incluso este mismo órgano se preguntaba si, puesto que tradicionalmente la fiscalidad ha sido un medio utilizado por los Estados como incentivo de las inversiones en su territorio, la armonización de este Impuesto no perjudicaría a las zonas con retraso de la Unión Europea en beneficio de las más fuertes.

3 Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas; Directiva 2011/96/CEE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (modificada por la Directiva UE 2015/121 del Consejo); Directiva 2003/49/UE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros; Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportación de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de un Estado miembro a otro.

Ello no obstante, en la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento europeo, de 25 de octubre de 2005, sobre *Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa*⁴, la Comisión manifiesta ya la necesidad de adoptar nuevas propuestas y medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades para avanzar en la construcción de una Unión Europea más competitiva, proponiendo actuaciones encaminadas a reforzar el mercado interior, garantizar mercados abiertos y competitivos, y mejorar las legislaciones europea y nacionales.

Al respecto, la Comisión señaló que:

Aunque cierto grado de competencia fiscal es saludable y puede tener efectos económicos positivos, el principal objetivo de todo sistema fiscal es recaudar un determinado volumen de ingresos para poder financiar los servicios públicos y las transferencias sociales; estas operaciones han de realizarse con la mayor eficacia. Los sistemas fiscales pueden suponer costes, ya sea en forma de una menor eficiencia económica — a causa de las distorsiones fiscales — o de cargas administrativas vinculadas al cumplimiento de las normas, tanto para los contribuyentes como para las administraciones fiscales. La existencia de distintos sistemas fiscales nacionales en la UE representa una fuente no desdeñable de costes adicionales ligados al cumplimiento de las obligaciones fiscales. Esta situación impide un reparto de los recursos más eficiente e implica la ausencia de «condiciones de igualdad». De hecho, la doble imposición, los costes de reestructuración empresarial relacionados con la imposición y otras diferencias más generales entre las normas fiscales de los Estados miembros hacen que las empresas puedan preferir desarrollar sus actividades en el mercado nacional en lugar de en otro Estado miembro. Se trata de obstáculos importantes para aprovechar todas las ventajas de un mercado interior competitivo. La supresión de estas barreras crearía nuevas oportunidades para quienes se incorporan por primera vez al mercado y la competencia consiguiente estimularía la inversión y la innovación. Además, la reducción de los costes vinculados a la supresión de tales barreras fiscales contribuiría a aumentar la competitividad del sector productivo de la UE...

En la actualidad, varios aspectos del funcionamiento de los sistemas fiscales nacionales tienen una incidencia negativa en la integración del mercado o impiden aprovechar la totalidad de las ventajas que ofrece el mercado único. Además, debido a que el entorno empresarial actual es más propicio para las actividades transfronterizas de lo que lo era hace dos décadas, ahora es más evidente que los obstáculos fiscales continúan siendo barreras al desarrollo del mercado interior. La supresión de tales obstáculos permitiría a las empresas tomar decisiones económicas más sólidas, que estén basadas en la productividad de los factores y menos distorsionadas por la influencia de determinados costes suplementarios. Ello

4 COM (2005) 532 final, de 25 de octubre de 2005.

llevaría a un incremento de la producción económica de los Estados miembros y, dependiendo de las condiciones de los mercados de productos relevantes y del comportamiento real de las empresas, a una presión a la baja sobre los costes y los precios, lo cual, a su vez, implicaría un mayor bienestar.

En la mencionada Comunicación, la Comisión insistió en la conveniencia de establecer una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, a la que se hará referencia en el siguiente apartado de este trabajo, así como en la necesidad de adoptar, en tanto no se implemente una base imponible común, ciertas medidas específicas para eliminar los obstáculos fiscales transfronterizos a los que se enfrentan las empresas de la Unión Europea.⁵

2. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO, DE 16 DE MARZO DE 2011, RELATIVA A UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCS)

La armonización de la fiscalidad directa que estuvo durante tiempo limitada a la Directiva matriz-filial, a la Directiva de fusiones y al llamado Convenio de Arbitraje sobre los precios de transferencia, se vio incrementada de forma importante mediante la modificación y extensión aplicativa de la citada Directiva matriz-filial, por la modificación de la Directiva de fusiones y, finalmente, por la Directiva sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas vinculadas.

Todas estas medidas tuvieron incidencia directa respecto de las regulaciones internas del Impuesto sobre Sociedades y, junto con la «aparición» de la Sociedad europea y las posibilidades que ésta suscitaba, constituyeron un notable avance hacia la creación de un Derecho fiscal europeo de la empresa.

En este sentido, la Comisión retomó en diversas ocasiones la búsqueda de soluciones de conjunto que permitieran la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia del Impuesto sobre Sociedades. Entre las medidas encaminadas a la mencionada aproximación de legislaciones se

5 Tales medidas afectan a las siguientes materias: a) *Compensación por pérdidas transfronterizas*; b) *Precios de transferencia* y c) *Impuesto sobre el capital*.

propuso la adopción de una base imponible consolidada para las sociedades transfronterizas –*Common Consolidated Tax Base*– que podría tener una primera aplicación en el caso de la sociedad europea. A grandes rasgos este régimen de base imponible común consolidada consistiría en la adopción de reglas comunes para calcular la base de aquellas empresas que operaran en diversos Estados miembros. Tales empresas podrían optar por la aplicación de dicho régimen, teniendo como interlocutor al Estado de su sede central. La propuesta también incluía un método común de determinación de las pérdidas deducibles, mientras que el tipo de gravamen sería, no obstante, el de cada Estado en el que operase el grupo, por lo que la base así calculada debía dividirse entre los Estados implicados.

A este respecto, la Comisión⁶ ya señaló que:

La actual coexistencia en la UE de 25 sistemas de impuesto sobre sociedades distintos, y a veces incluso incompatibles entre sí, impone de facto costes suplementarios de cumplimiento con las normativas fiscales y brinda pocas posibilidades de compensación de pérdidas transfronterizas, aunque tal compensación es a menudo posible en las situaciones exclusivamente nacionales. Es algo que no debería ocurrir en un verdadero mercado interior. Aunque en las operaciones comerciales (investigación, producción, inventarios, ventas, etc.) las empresas tienen una tendencia cada vez mayor a considerar la UE como un mercado único, por razones exclusivamente fiscales están obligadas a compartimentarlo en mercados nacionales. Las normas aplicables a los impuestos sobre sociedades consideran las actividades transfronterizas de la UE de manera diferente y a menudo menos favorable que las actividades similares únicamente nacionales. De esta manera, se incita a las empresas a invertir a escala nacional y se disuade la participación en empresas extranjeras y el establecimiento de filiales en el extranjero. A su vez, las incoherencias entre los sistemas nacionales favorecen la evasión fiscal.

La política de la Comisión tendente a la consecución de una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades se remonta a 2001⁷ y fue confirmada en 2003, mediante la presentación de la Comunicación de la

6 COM (2005) 532 final, de 25 de octubre de 2005.

7 Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales: Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*. COM (2001) 582 final, de 23 de octubre de 2001.

Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo *Un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto sobre Sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes*.⁸

El 16 de marzo de 2011, la Comisión Europea adoptó una Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, en adelante BICCCIS⁹, que consiste, como se ha avanzado, en un régimen de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la Unión Europea y de las sucursales de las sociedades de terceros países situadas también en la Unión Europea. En concreto, esta estructura fiscal común establece normas para el cálculo de los resultados fiscales individuales de cada sociedad (o de su sucursal), la consolidación de dichos resultados, en caso de que existan otros miembros del grupo, y la distribución de la base imponible consolidada entre cada uno de los Estados miembros admisibles, ya que los Estados miembros continuarían manteniendo el derecho a establecer su propio tipo impositivo del impuesto.

De este modo, las empresas tendrían que aplicar las normas de un único sistema europeo para calcular sus beneficios imposables en lugar de cumplir hasta 28 normativas distintas, salvo por lo que respecta al tipo impositivo como se ha dicho.

En la Exposición de Motivos de la Propuesta, la Comisión Europea razona acerca de la conveniencia de la adopción de la Directiva del siguiente modo:

El establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCCIS) tiene por objeto superar algunos de los principales obstáculos al crecimiento en el mercado único. Al no existir una normativa común en el ámbito del impuesto sobre sociedades, a menudo la interacción de los regímenes fiscales nacionales

8 COM/2003/0726 final, de 24 de noviembre de 2003. Con anterioridad, se habían sucedido diversos trabajos tendentes a propugnar la armonización en materia de imposición directa, entre los cuales cabe destacar, el Informe Neumark (1960), que constituyó el inicio de un largo camino hacia una posible armonización del impuesto sobre sociedades, el Informe Van der Temple (1970), el Informe Burke (1980) y el Informe Ruding (1992). Será en este último informe citado en el que se tratará de forma específica la armonización de la fiscalidad empresarial. Finalmente, el Informe Bolkestein (2001) relativo a la tributación de las sociedades en el mercado, fue el soporte técnico de la estrategia de la Comisión en materia de imposición sobre los beneficios de las empresas, concretada en la Comunicación de 23 de octubre de 2001, COM (2001) 582 final, ya citada.

9 COM/2011/0121 final.

provoca una tributación excesiva y una doble imposición y hace que las sociedades tengan que soportar cargas administrativas onerosas y elevados costes de cumplimiento en materia tributaria. Esta situación desincentiva la inversión en la UE y, por tanto, impide el cumplimiento de las prioridades establecidas en «Europa 2020 – una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador». El establecimiento de la BICCIS constituye una iniciativa importante en la senda hacia la supresión de los obstáculos a la plena realización del mercado único y ha sido considerada en el Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento una iniciativa de fomento del crecimiento que debe ponerse en marcha de forma prioritaria con vistas al estímulo del crecimiento y a la creación de empleo.

El enfoque común propuesto garantizaría la coherencia de los regímenes fiscales nacionales pero no supondría una armonización de los tipos impositivos. Es preciso fomentar una competencia leal con respecto a los tipos impositivos. La existencia de tipos diferenciados permite mantener cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior, y esta competencia fiscal leal basada en los tipos brinda mayor transparencia y permite a los Estados miembros tener en cuenta tanto su competitividad en el mercado como sus necesidades presupuestarias a la hora de fijar sus tipos impositivos...

Hoy en día, uno de los principales obstáculos al mercado único es el elevado coste derivado de cumplir los trámites relacionados con los precios de transferencia aplicando el principio de plena competencia. Concretamente, la forma en que tienden a organizarse los grupos estrechamente integrados revela claramente que la fijación de precios operación por operación con arreglo al principio de plena competencia puede haber dejado de ser el método más adecuado para la asignación de beneficios. Dentro de la UE, sólo puede recurrirse a la posibilidad de efectuar una compensación de pérdidas a escala transfronteriza en un número limitado de casos, lo que genera una situación de tributación excesiva para las empresas que llevan a cabo actividades transfronterizas. Por otro lado, la red de convenios de doble imposición no aporta una solución adecuada con vistas a la supresión de la doble imposición en el mercado único, puesto que se ha concebido para ser utilizada en un contexto bilateral a escala internacional y no en un contexto de estrecha integración.

De acuerdo con la comentada propuesta de Directiva, podrán aplicar la BICCIS empresas de todos los tamaños, lo que, según se espera, permitirá, por una parte, que las multinacionales vean eliminados algunos de los obstáculos fiscales a los que se enfrentan dentro del mercado único y, por otra parte, que las pequeñas y medianas empresas soporten menores costes de cumplimiento cuando decidan ampliar sus actividades comerciales a otro Estado miembro.¹⁰

10 Señala la Comisión que «las empresas que operen más allá de sus fronteras nacionales se beneficiarán tanto de la introducción de la compensación transfronteriza de las pérdidas como de la reducción de los costes de cumplimiento vinculados al impuesto sobre sociedades. Permitir la consolidación inmediata de los beneficios y las pérdidas a efectos de cálculo de las bases imponibles en toda la UE supone un paso adelante en la

En cualquier caso, dado que no todas las empresas operan a escala transfronteriza, no se obligará a aquéllas que no tengan previsto expandir su actividad más allá de su territorio nacional a soportar el coste que supondrá el paso al nuevo régimen tributario vinculado a la BICCIS, por lo que la adopción del sistema ha de ser facultativa.

Así pues, toda sociedad que reúna los requisitos exigidos podrá optar por la aplicación del régimen descrito. Dichas sociedades estarán sujetas al impuesto sobre sociedades en aplicación del régimen común con relación a la totalidad de la renta que obtengan cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera de su Estado miembro de residencia. Las sociedades que reúnan los requisitos pero sean residentes a efectos fiscales en un tercer país también podrán optar por aplicar el régimen con relación a un establecimiento permanente situado en un Estado miembro. En tal caso, dichas sociedades estarán sujetas al impuesto sobre sociedades en aplicación del régimen respecto de la totalidad de la renta que obtengan de una actividad desarrollada a través de un establecimiento permanente en un Estado miembro. Cuando una sociedad opte por aplicar la BICCIS, dejará de estar sujeta a las disposiciones nacionales relativas al impuesto sobre sociedades en todos los aspectos regulados por la normativa común. Una empresa que no reúna los requisitos para optar o no opte por el régimen previsto en la Directiva BICCIS seguirá sujeta a la normativa nacional en materia de impuesto sobre sociedades.

La base imponible se determinará por cada ejercicio fiscal y se calculará sustrayendo de los ingresos sujetos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos también deducibles. Según se sugiere, quedarían exentos del impuesto sobre sociedades:

- las subvenciones directamente vinculadas con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado;

reducción de la tributación excesiva en situaciones transfronterizas y, por tanto, de cara a la mejora de las condiciones de neutralidad fiscal entre las actividades nacionales y transfronterizas a fin de explotar con más eficacia el potencial del mercado interior. Un cálculo efectuado sobre una muestra de multinacionales de la UE ha puesto de relieve que, como promedio, aproximadamente el 50% de los grupos multinacionales no financieros y el 17% de los financieros podrían salir beneficiados de una compensación transfronteriza inmediata de las pérdidas».

- el producto de la transmisión de los activos agrupados, incluido el valor de mercado de las donaciones en especie;
- los beneficios distribuidos percibidos;
- el producto de la transmisión de acciones;
- la renta de un establecimiento permanente en un tercer país.

En determinadas condiciones, se podrá permitir que el inmovilizado se amortice a efectos fiscales, determinándose que los activos a largo plazo se amortizarán de forma individual y que los restantes lo harán agrupados.

No serán objeto de amortización los siguientes activos:

- el inmovilizado material no sujeto a desgaste y obsolescencia, como por ejemplo los terrenos, las obras de arte, las antigüedades o las joyas;
- los activos financieros.

Las pérdidas en que se incurra en un ejercicio fiscal podrán deducirse en los ejercicios fiscales siguientes, pero una reducción de la base imponible por pérdidas en ejercicios fiscales anteriores no podrá dar lugar a un importe negativo.

Serán filiales consolidables todas las filiales inmediatas y las subfiliales en las que la sociedad matriz posea los derechos siguientes:

- a) el derecho a ejercer más de la mitad de los derechos de voto;
- b) un derecho de propiedad que ascienda a más del 75% del capital de la sociedad o a más del 75% de los derechos a participar en beneficios.

A efectos del cálculo de los umbrales anteriormente referidos en relación con sociedades distintas de las filiales inmediatas, serán de aplicación las normas siguientes:

a) una vez se alcance el umbral relativo a los derechos de voto en lo que respecta a las filiales inmediatas y a las subfiliales, se considerará que la sociedad matriz posee el 100% de dichos derechos;

b) los derechos sobre beneficios y sobre el capital se calcularán multiplicando las participaciones en las filiales intermedias en cada nivel. También se tendrán en cuenta en el cálculo los derechos de propiedad que no superen el 75% en poder, directa o indirectamente, de la sociedad matriz, incluidos los derechos en sociedades residentes en un tercer país.

Las sociedades que reúnan los requisitos para formar un grupo tendrán que consolidarse, de modo que no podrán contabilizar sus resultados fiscales por separado con arreglo a la normativa común.

Los sujetos pasivos residentes formarán un grupo con:

- todos sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros;
- todos los establecimientos permanentes situados en un Estado miembro que pertenezcan a sus filiales consolidables residentes en un tercer país;
- todas sus filiales consolidables residentes en uno o varios Estados miembros;
- otros sujetos pasivos residentes que sean filiales consolidables de la misma sociedad, residente en un tercer país y que cumpla los requisitos pertinentes.

Como se ha indicado, la base imponible consolidada se repartirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una determinada fórmula de distribución. Esta fórmula ponderará por igual los factores ventas, mano de obra y activos.

La propuesta de Directiva también incluye normas antifraude. Las operaciones artificiales, realizadas con el único fin de eludir impuestos, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible. No obstante, esto no se aplicará a las actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que arrojan el mismo resultado comercial pero que dan lugar a bases imponibles diferentes.

En fin, en materia de reducción de costes y simplificación de obligaciones, lo que constituye uno de los objetivos perseguidos por el establecimiento de este régimen, debe destacarse que el marco administrativo de la BICCIS proporciona un sistema de «ventanilla única» que permitirá a los grupos con operaciones gravables en varios Estados miembros dirigirse a una única autoridad tributaria en toda la Unión Europea y sólo tendrán que presentar una declaración fiscal consolidada a dicha autoridad.¹¹

11 Como se indica en la Exposición de Motivos de la Comunicación (COM/2011/0121 final), «en principio, el establecimiento de un conjunto único de normas para el cálculo, la consolidación y el

Con fecha 19 de abril de 2012, el Parlamento Europeo aprobó la propuesta de Directiva comentada, estableciéndose un período transitorio para su adopción, aunque la medida ha permanecido desde entonces suspendida.¹²

Sin embargo, durante el último año, la Comisión Europea ha reactivado¹³ el proyecto sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, impulsando la conveniencia de su implementación, por un lado, y, por otro, adaptando la Propuesta de Directiva BICCIS comentada anteriormente en aquellos aspectos afectados por el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*).

En este orden de consideraciones, es preciso insistir en las ventajas que comporta un modelo europeo consolidado común para la tributación de los beneficios empresariales. Así, la consolidación fiscal elimina problemas de doble imposición y de compensación de pérdidas transfronterizas, contribuye a reducir costes de gestión y de cumplimiento de obligaciones fiscales, ayuda a resolver, en el marco de la Unión, los problemas que suscitan los precios de transferencia o de asignación de costes entre los miembros de un grupo fiscal, facilita las reestructuraciones empresariales y la aplicación de las normas internacionales de contabilidad y, en fin, puede minimizar los inconvenientes que se derivan de la localización de las empresas en los Estados que resultan más beneficiosos desde la perspectiva fiscal.¹⁴

reparto de las bases imponibles de las empresas asociadas en toda la Unión Europea atenuará el falseamiento del mercado provocado actualmente por la interacción de los 27 regímenes fiscales nacionales. Por otro lado, los componentes esenciales del régimen, en concreto, la deducción de pérdidas transfronterizas, la exención fiscal de las transferencias de activos intragrupo y la determinación de la base imponible del grupo mediante la aplicación de una fórmula, sólo podrán ponerse en práctica si se inscriben en un marco reglamentario común. Por consiguiente, habrá que concebir normas comunes que regulen los procedimientos administrativos, de modo que pueda aplicarse el principio “de ventanilla única”».

- 12 Inicialmente, la Directiva será de aplicación a sociedades transnacionales para, transcurridos cinco años, extenderse a todo tipo de compañías salvo las PYMES que podrán aplicar facultativamente el sistema previsto sobre la base imponible común del impuesto sobre sociedades.
- 13 Se trata de una de las medidas y acciones contenidas en el *Action Plan on Corporate Taxation*.
- 14 Solamente una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para las actividades de las empresas multinacionales a escala comunitaria, mediante un sistema común de imposición sobre los beneficios de las sociedades, podrá sistemáticamente abordar y superar la mayoría de los obstáculos fiscales que dificultan la realización de actividades económicas transfronterizas en el mercado interior.

Pero sobre todo, un régimen de consolidación común como el descrito supondría un notable avance en materia de armonización fiscal, una firme apuesta por la convergencia de legislaciones, a la par que constituye un instrumento significativo para la lucha contra la evasión fiscal, que se ha convertido en un objetivo prioritario para la Unión y para los organismos internacionales.

En los últimos tiempos, la lucha contra el fraude fiscal ha sido objeto de propuestas continuadas por parte de las instituciones comunitarias, pero es, desde luego, a partir de la formulación del Plan de Acción BEPS cuando los trabajos y actuaciones en esta materia se han intensificado y han adquirido una atención prioritaria, hasta el punto, puede decirse, que la actividad normativa de la Unión está hoy presidida casi exclusivamente por la necesidad, o el fin, de buscar soluciones frente a la evasión fiscal.

Esta fijación por combatir las prácticas elusorias comporta, sin embargo, un retroceso en la tarea de armonizar las legislaciones y ha supuesto el abandono de algunos logros en el ámbito comunitario. Es el caso, por poner un ejemplo, de las propuestas en torno a la compensación de pérdidas transfronteriza o de la deducción por doble imposición, aunque la Comisión siga insistiendo en la conveniencia de adoptar las medidas internas necesarias para poder dar solución a estos problemas indicados.

Del mismo modo, el propio Plan de Acción BEPS puede constituir un peligro para la ansiada coordinación de las legislaciones fiscales, ya sea por la inconcreción e indefinición de muchas de las acciones y conceptos contenidos en el mismo, ya por la implementación dispar que de algunas de las medidas propuestas realicen los diferentes Estados.

En paralelo con las medidas que se están adoptando como consecuencia del mencionado Plan de Acción BEPS, las instituciones comunitarias reemprenden, como se ha dicho, los trabajos en torno a la base imponible común consolidada, aunque, pese a lo expresado por la Comisión, parece que tal propósito se sitúa en un plano secundario. No debería ser éste el planteamiento de los órganos comunitarios, ya que la adopción de una base imponible común del impuesto sobre sociedades podría constituir un instrumento extremadamente útil para conseguir el objetivo de una fiscalidad más justa y eficaz y para erradicar alguna de las prácticas perniciosas.

En efecto, muchos de los objetivos que pretenden lograrse a través de las acciones del Plan BEPS podrían alcanzarse igualmente mediante la implementación de la Directiva BICIS, en beneficio, además, de la labor armonizadora que deberían perseguir y desear las instituciones de la Unión. Una base imponible común ofrece la posibilidad de eliminar las disparidades existentes entre los sistemas nacionales, que suelen aprovechar las empresas para una planificación fiscal agresiva, y contribuye a excluir la posibilidad de utilizar los regímenes preferenciales para el traslado de beneficios, constituyendo así un mecanismo eficaz contra las prácticas abusivas.

Por otro lado, el establecimiento de un marco común para el cálculo de la base imponible supone una reforma fundamental del impuesto sobre sociedades, haciendo posible la aproximación de las legislaciones nacionales, una mayor coherencia y coordinación fiscal en el seno de la Unión y, en definitiva, una posición más competitiva de las empresas comunitarias y un reforzamiento del mercado único.

Para finalizar, a la luz de lo anteriormente expuesto, puede concluirse que la armonización de la tributación de las sociedades es un instrumento esencial para alcanzar el objetivo de una economía competitiva y dinámica, así como una mayor integración europea y, por tanto, un mercado interior europeo más eficaz. Sin embargo, a medida que avanza la integración europea, especialmente una vez consolidado el mercado interior, resultará necesaria no ya la mera aproximación o armonización de los ordenamientos tributarios nacionales, sino la sustitución de las disposiciones internas por una normativa uniforme adoptada a nivel comunitario. Aunque la situación descrita queda, hoy por hoy, muy lejana, algunas de las propuestas doctrinales presagian la existencia en un futuro de un Impuesto sobre Sociedades común en toda la Unión Europea.

La armonización de los tributos locales en el marco de la UE

Benjamí Anglès Juanpere
Universidad Oberta de Cataluña (UOC)

Resumen:

La armonización de los sistemas fiscales de los estados miembro de la Unión Europea (UE) no está sujeta únicamente a la voluntad política de sus gobiernos o de las iniciativas que puedan impulsar la Comisión o el Parlamento Europeo. Otra vía de convergencia, quizás menos evidente pero igual de efectiva, es la que resulta de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), las cuales someten al Derecho Comunitario las respectivas y dispares legislaciones nacionales en materia tributaria en caso de conflicto.

Del análisis de las sentencias de la corte europea es posible observar un incipiente marco jurídico común que, aunque no siendo «stricto sensu» armonizador, sí conllevaría el establecimiento de criterios y «líneas rojas» de igual aplicación para todos los estados miembros, así como para el conjunto de operadores jurídicos. Este razonamiento es especialmente aplicable al ámbito específico de la tributación local, en el que los pronunciamientos del TJUE tienen, si cabe, un mayor impacto, dada la incapacidad de los Entes Locales para legislar sobre esta materia.

Palabras clave:

tribunal europeo, armonización, sistema fiscal, tributos locales

Abstract:

The harmonization of tax systems of member states of the European Union (EU) is not only submitted to the political will of their governments or to the initiatives of the Commission or the European Parliament. Another way to convergence, perhaps less obvious but equally effective, results from the judgments of the European Court of Justice (ECJ), which submit to the European law the respective and different national tax legislations.

After analyzing the judgments of the European Court is possible to observe an incipient common legal framework which, although is not 'strictly speaking' harmonizer, establishes criteria and 'red lines' apply equally for all member states, as well as for all legal operators. This reasoning is especially applicable to the specific area of local taxes, where the ECJ rulings have greater impact, inasmuch as the inability of Local Authorities to legislate on this matter.

Key words:

European Court, harmonization, tax system, local taxes

1. INTRODUCCIÓN

En el presente documento se analizan tres sentencias del TJUE referentes al ámbito tributario local español, de las cuales no sólo se desprenden consecuencias jurídicas directas sobre los supuestos enjuiciados sino que también permiten identificar los distintos posicionamientos del tribunal europeo conducentes a una igualación de los sistemas fiscales nacionales, tanto desde el punto de vista normativo como de la aplicación de los tributos. La aplicación de dichos posicionamientos a los ordenamientos jurídicos de otros Estados miembros constituirían una cierta vía de armonización de los sistemas fiscales estatales.

Dada su relevancia, tanto por el alcance de las mismas como por la escasez de pronunciamientos en el ámbito del Derecho tributario local, se analizan a continuación las sentencias siguientes:

- La Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, dictada en el asunto C-522/13, que estima no aplicable la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) solicitada por el Estado español, en relación con un inmueble dónde radican unos astilleros públicos, por considerarla una ayuda de estado, la cual está prohibida a los efectos del art. 107.1 del Tratado de la UE.

- La Sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2013, dictada en el asunto C-415/11, que declara abusivas determinadas cláusulas en los contratos de préstamos hipotecarios sobre viviendas habituales, favoreciendo la dación en pago de dichas viviendas para saldar las deudas contraídas en los casos de ejecución hipotecaria. Posteriormente se modificó de urgencia la Ley Reguladora de Haciendas Locales en 2014, en el sentido de declarar exentas del IIVTNU precisamente las transmisiones de inmuebles realizadas como consecuencia de una dación en pago de la vivienda habitual en los procedimientos de ejecución hipotecaria judicial o notarial.

- La Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012, dictada en los asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11, iniciados por varias compañías operadoras de telecomunicaciones contra numerosos Ayuntamientos españoles, con el objeto de enjuiciar la adecuación al Derecho Comunitario de las Ordenanzas Fiscales municipales reguladoras de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público local.

2. ASUNTO NAVANTIA

Con la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, dictada en el asunto C-522/13, se puso de manifiesto la diferencia de criterio entre el TJUE y el ordenamiento jurídico español, en relación con un beneficio fiscal aplicable en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), debido a que la exención del impuesto local solicitada por el Estado a favor de unos bienes inmuebles de su propiedad afectos a la defensa nacional se consideró, en tal caso, como una *Ayuda de Estado*.¹

La exención en el IBI de los bienes inmuebles del Estado afectos a la defensa nacional es una exención *ope legis* del impuesto,² cuya aplicación está en manos de los Ayuntamientos en fase de gestión tributaria, sin que sea necesaria la petición previa del sujeto pasivo si se constata por parte de la Administración local que se cumplen simultáneamente el requisito subjetivo, que los bienes inmuebles sean propiedad del Estado, así como el requisito objetivo, que los bienes inmuebles estén afectos a la defensa nacional.

En cuanto al requisito subjetivo, que los bienes inmuebles sean propiedad del Estado, los tribunales españoles han establecido que el aspecto fundamental para conceder dicha exención reside estrictamente en la constatación de la plena propiedad de los inmuebles por parte del Estado,³ independientemente del modo de gestión de los servicios o actividades que en aquéllos se pudieran desarrollar, y excluyendo en todo caso cualquier otro derecho real de uso o

1 La regulación de las *Ayudas de Estado* viene recogida fundamentalmente en los art. 107, 108 y 109 del TFUE, y su objetivo es impedir que los Estados miembros puedan conceder ayudas a las empresas, incluidas las de carácter fiscal, que las pongan en una situación ventajosa respecto a sus competidoras. Cabe citar la STJUE de 8 de mayo de 2013 que, en el párrafo 74, enumera los requisitos de las ayudas estatales: «Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de ayuda de Estado requiere que se cumplan todos los requisitos establecidos en dicha disposición. De este modo, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia».

2 Dicha exención viene regulada por el art. 62.1.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

3 Entre otras, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 20 de febrero de 1998; de Madrid, de 26 de enero 1996; de Andalucía, de 19 de abril de 1999, y de Castilla y León, de 11 de julio de 1999.

disfrute del inmueble distinto al de la plena propiedad, como pudiera ser un derecho de superficie o una concesión administrativa.

En cuanto al requisito objetivo, que los bienes inmuebles estén afectos a la defensa nacional, quedó resuelta su interpretación por parte del Tribunal Supremo mediante la Sentencia de 27 de mayo de 2011, la cual, en el Fundamento Jurídico 5^o, dispone:

La exigencia de que el inmueble propiedad del Estado esté afecto a la Defensa Nacional ha de ser interpretada con criterio amplio. La evolución legislativa nos lleva a entenderlo así pues la afectación a los intereses de la Defensa Nacional ya no tiene que producirse «directamente» como imponía el artículo 64.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (...) y así extenderla [la exención del tributo] a todos los bienes en que tal afectación exista, independientemente de que esta pueda considerarse de mayor o menor intensidad.

En el caso que nos ocupa, resulta que el Concello de Ferrol decidió no conceder la exención del IBI a unos terrenos del Estado que fueron cedidos a la empresa pública *Navantia*, en donde radican unos astilleros navales, al estimar que el fin lucrativo de la empresa pública es incompatible con la declaración de afectación a la defensa nacional de dichos terrenos. Planteado el asunto ante el TJUE, a través de una cuestión prejudicial, el alto tribunal europeo resolvió mediante la citada Sentencia de 9 de octubre de 2014, que dicha exención sobre el IBI constituye una *Ayuda de Estado*, al ser considerada una ventaja económica a favor de la empresa pública, la cual reforzaría su posición en el mercado frente a las otras empresas competidoras.⁴

Razona la sentencia del TJUE que:

una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la

4 Tal y como nos recuerda MORENO GONZÁLEZ (2015), «la construcción naval es un mercado abierto a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en el que Navantia está en situación de competencia con otras empresas. No sólo con las actividades civiles de la empresa, sino también en lo que atañe a sus actividades en el ámbito militar. Así pues, la referida exención fiscal puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear la competencia».

de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1,

de modo que «Navantia disfruta, en lo que atañe a sus actividades civiles, de una ventaja fiscal a la que no tienen derecho otras sociedades que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Por lo tanto, ha de considerarse que la ventaja fiscal examinada tiene a priori carácter selectivo».

Constatada la existencia de una ventaja selectiva carente de justificación, el Tribunal admite igualmente la concurrencia de los requisitos de concesión de la ayuda con fondos estatales y distorsión del comercio y la competencia intracomunitarios. Respecto al requisito de la concesión de la ayuda con fondos estatales, el Tribunal de Justicia entiende que puede apreciarse la concurrencia del elemento de imputabilidad de la medida al Estado mediante transferencia de fondos estatales, puesto que la exención fiscal solicitada fue establecida por el Estado español y su aplicación supone una disminución de ingresos imputada al Concello de Ferrol.

Por todo ello, el tribunal europeo concluye que la concesión a la empresa pública Navantia de un beneficio fiscal en el IBI:

puede constituir una ayuda de Estado, prohibida con arreglo a dicha disposición, la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que éste posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia.

Por consiguiente, a raíz de la Sentencia señalada, cabría reconsiderar el conjunto de exenciones y beneficios fiscales aplicables en el IBI, para evitar que éstos puedan favorecer empresas (ya sean públicas o privadas) que, a pesar de radicar sus actividades en bienes inmuebles propiedad del Estado, produzcan bienes o presten servicios en mercados abiertos a la competencia, ya que dichas ayudas supondrían una ventaja frente a otras empresas competidoras, ventaja incompatible con los fundamentos de libre comercio de la Unión Europea (UE). De hecho, el alcance de este pronunciamiento iría más allá del mismo IBI y podrían extenderse sus efectos al resto de impuestos loca-

les, especialmente en el caso del IAE, dado que las exenciones y otras ventajas fiscales previstas en aquéllos también podrían ser susceptibles, en determinados casos, de ser consideradas como ayudas estatales.

Sobre esta cuestión, resulta que el art. 133.2 de la Constitución Española dispone que los Ayuntamientos podrán establecer y exigir tributos siempre de acuerdo con la ley en aplicación del principio de reserva de ley a favor del Estado. De modo que la potestad tributaria local queda limitada al carecer las Corporaciones Locales de potestad legislativa, dado que estas no tienen capacidad para crear nuevos impuestos y sólo pueden configurar reglamentariamente, mediante ordenanzas fiscales, algunos de sus elementos siempre y cuando lo disponga la misma ley. Por consiguiente, y a pesar de calificarse como tributos propios, los municipios no disponen en realidad con carácter absoluto de tales recursos, primero porque no tienen la potestad de crear impuestos y, en segundo lugar, porque tampoco pueden desarrollar su contenido más allá de los parámetros preestablecidos por ley.⁵

En el presente supuesto, el tribunal europeo habría resuelto este litigio, como expresión de su función principal de impartir justicia, mediante un juicio interpretativo que no conlleva ninguna modificación normativa. Sin embargo, el pronunciamiento del TJUE significa un respaldo a la decisión de la Corporación local que negó en su día la concesión de dicha exención, en el ejercicio de su potestad de configuración de un impuesto propio; potestad que, según lo visto, sería extensible a cualquier otra figura impositiva local bajo las mismas circunstancias. De modo que, en este caso concreto, además habría reforzado, por una vez, la tan maltrecha autonomía local,⁶ afianzando

5 Se trata de lograr un equilibrio entre el hecho de que la regulación de los tributos propios no puede quedar en manos exclusivas de los municipios y el hecho de que éstos no pueden quedar privados de intervenir en la configuración de una fuente de ingresos tan importante. El punto intermedio se materializa mediante un reparto del contenido material del tributo local entre el Estado y los Ayuntamientos. El primero crea, a través de leyes, las figuras tributarias locales y sus elementos esenciales, mientras que los segundos establecen y exigen tales tributos de acuerdo con dichas leyes, regulando algunos de sus elementos mediante el establecimiento de ordenanzas fiscales municipales.

6 La garantía constitucional de la autonomía local y el reconocimiento de sus potestades en el orden tributario requieren que las EELL tengan capacidad de intervención en el establecimiento y exigencia de los tributos propios, aunque no necesariamente en todos los tributos ni con igual intensidad, de tal modo que la reserva legal estatal en materia tributaria no afectaría por igual a todos los elementos integrantes del tributo. Si bien el grado de concreción exigible a la ley será máximo cuando regula el hecho imponible, su

la capacidad normativa de los municipios y fortaleciendo su autonomía tributaria para regular con cierta dosis de libertad los tributos propios locales frente a otros órganos y normas.⁷

3. ASUNTO AZIZ-CATALUNYA CAIXA

Mediante la Sentencia de 14 de marzo de 2013, dictada en el asunto C-415/11, el TJUE consideró abusivas varias cláusulas de un contrato de préstamo con garantía hipotecaria suscrito entre un consumidor y una entidad bancaria española, dado que dichas cláusulas causaban, en detrimento del consumidor, un desequilibrio importante entre los derechos y las obligaciones de las partes que se derivaban del contrato, rechazando el expeditivo procedimiento de ejecución hipotecaria de embargo y posterior subasta del inmueble.

En este asunto, resulta que un consumidor suscribió con una entidad bancaria un contrato de préstamo con garantía hipotecaria, siendo el inmueble que constituía la garantía su vivienda habitual. Entre las cláusulas del citado contrato se establecían las condiciones del pacto de liquidez, las cuales preveían no sólo la posibilidad de que la entidad bancaria recurriera a la ejecución hipotecaria para cobrar una posible deuda, sino también de que pudiera acudir directamente a la liquidación de la deuda simplemente mediante la presentación del certificado oportuno con la cantidad exigida, ante lo cual el consumidor no podía ejercer ninguna acción de oposición.

El tribunal europeo consideró que se causa desequilibrio en un contrato de consumo cuando la parte prestataria, tratando de manera leal y equitativa con el consumidor, pudiera estimar razonablemente que este no hubiera

concreción será menor cuando se trate de regular otros elementos, como por ejemplo el tipo de gravamen o la aplicación de beneficios fiscales. En este sentido, el legislador estatal establecerá una regulación de los beneficios fiscales a aplicar sobre cada impuesto, predisponiendo criterios o límites, pero dejando a las Corporaciones Locales la ulterior y definitiva fijación de cada beneficio fiscal y su concreto contenido (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7º).

7 De acuerdo con el diseño constitucional de la estructura territorial del Estado, los ayuntamientos gozan de autonomía financiera, y de ciertos márgenes de decisión política en materia tributaria; además, tienen la facultad de dictar disposiciones normativas: las ordenanzas (COLAO MARÍN, 2011).

aceptado la cláusula en cuestión en el marco de una negociación individual. En el supuesto enjuiciado, el tribunal estimó abusiva la cláusula relativa a la liquidación unilateral por parte de la entidad bancaria del importe de la deuda impagada vinculada a un procedimiento de ejecución hipotecaria, dado que en caso de falta de acuerdo entre las partes resultaría muy difícil el acceso del consumidor a la justicia, así como el ejercicio de su derecho de defensa para evitar dicho procedimiento, vulnerando la tutela judicial efectiva del consumidor ante la limitación de causas de oposición en el procedimiento de ejecución hipotecaria.

En la citada sentencia, el tribunal argumenta que: «en el sistema procesal español, la adjudicación final a un tercero de un bien hipotecado adquiere siempre carácter irreversible, aunque el carácter abusivo de la cláusula impugnada por el consumidor ante el juez que conozca del proceso declarativo entrañe la nulidad del procedimiento de ejecución hipotecaria», de modo que

basta con que los profesionales inicien, si concurren los requisitos, el procedimiento de ejecución hipotecaria para privar sustancialmente a los consumidores de la protección que pretende garantizar la Directiva, lo que resulta asimismo contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual las características específicas de los procedimientos judiciales que se ventilan entre los profesionales y los consumidores, en el marco del Derecho nacional, no pueden constituir un elemento que pueda afectar a la protección jurídica de la que estos últimos deben disfrutar en virtud de las disposiciones de la Directiva. En estas circunstancias, procede declarar que la normativa española controvertida en el litigio principal no se ajusta al principio de efectividad, en la medida en que hace imposible o excesivamente difícil, en los procedimientos de ejecución hipotecaria iniciados a instancia de los profesionales y en los que los consumidores son parte demandada, aplicar la protección que la Directiva pretende conferir a estos últimos.

Por todo ello, el tribunal finalmente declaró que:

se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que, al mismo tiempo que no prevé, en el marco del procedimiento de ejecución hipotecaria, la posibilidad de formular motivos de oposición basados en el carácter abusivo de una cláusula contractual que constituye el fundamento del título ejecutivo, no permite que el juez que conozca del proceso declarativo, competente para apreciar el carácter abusivo de esa cláusula, adopte medidas cautelares, entre ellas, en particular, la suspensión del

procedimiento de ejecución hipotecaria, cuando acordar tales medidas sea necesario para garantizar la plena eficacia de su decisión final.

Tras el pronunciamiento de la corte europea, se aprobó por las Cortes españolas la Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección de los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social, que añadió un anexo al Código de buenas prácticas aprobado por el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, estableciendo la dación en pago de la vivienda habitual como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria,⁸ figura jurídica que supone la cancelación total de la deuda garantizada con hipoteca, así como de las responsabilidades personales del deudor frente a la entidad por razón de la misma deuda, a cambio de la entrega del bien inmueble hipotecado. A partir de su entrada en vigor, los expeditivos procedimientos de ejecución hipotecaria de las entidades bancarias han dado paso, en aquellos casos en los que es posible, a la celebración de nuevos acuerdos entre las partes para subrogar, novar o dar en pago el inmueble hipotecado, fórmulas que permiten solventar de forma más equilibrada (y con mayores garantías jurídicas) el problema de la falta de pago de una deuda garantizada mediante hipoteca.

No obstante, si bien la fórmula jurídica de la dación permite poner fin de forma equilibrada al impago de deudas con garantía hipotecaria, extinguiendo la totalidad del importe de la deuda mediante la entrega del bien inmueble hipotecado, dichas entregas quedan sujetas al impuesto lo-

8 El art. 8 de la Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social, que modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, establece:

«Medidas sustitutivas de la ejecución hipotecaria: dación en pago de la vivienda habitual.

a) En el plazo de doce meses desde la solicitud de la reestructuración, los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, para los que la reestructuración y las medidas complementarias, en su caso, no resulten viables conforme a lo establecido en el apartado 2, podrán solicitar la dación en pago de su vivienda habitual en los términos previstos en este apartado. En estos casos la entidad estará obligada a aceptar la entrega del bien hipotecado por parte del deudor, a la propia entidad o tercero que ésta designe, quedando definitivamente cancelada la deuda.

b) La dación en pago supondrá la cancelación total de la deuda garantizada con hipoteca y de las responsabilidades personales del deudor y de terceros frente a la entidad por razón de la misma deuda».

cal del IIVTNU⁹ y los transmitentes están obligados a soportar el pago de la correspondiente liquidación por el supuesto incremento de valor de los bienes inmuebles transmitidos,¹⁰ durante el tiempo en que fueron propietarios, aunque dicho incremento no se hubiera producido.¹¹ En todo caso, se considera que la dación en pago es una transmisión a título oneroso ya que, a cambio de la entrega del bien inmueble, se cancela la deuda.¹²

La crisis económica ha resultado particularmente dura para muchas familias, siendo una de las consecuencias más graves cuando no pueden atender el pago del préstamo hipotecario que contrataron para adquirir la vivienda habitual por una causa que en su día no era previsible (como

- 9 De acuerdo con la Consulta Vinculante 1616-07, de la Subdirección General de Tributos Locales: «la adjudicación de un bien inmueble de naturaleza urbana por ejecución judicial de una anotación preventiva de embargo sobre dicho bien, supone la transmisión de la propiedad del bien inmueble. Es claro que, aunque se trate de una ejecución forzosa, se transmite a título oneroso la propiedad del inmueble de naturaleza urbana, por lo que se realiza el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. [...] El impuesto se devenga en la fecha de la transmisión del terreno. En el caso objeto de consulta la transmisión se produce en la fecha en que se dicta el testimonio, expedido por el Secretario Judicial, comprensivo del auto de adjudicación, el 25 de junio de 2004. Este auto, tal como establece el artículo 674 de la Ley de Enjuiciamiento Civil es título bastante para la inscripción del dominio en el Registro de la Propiedad a favor del adjudicatario del bien inmueble subastado».
- 10 Cabe recordar que el IIVTNU no grava el incremento «real» de los bienes inmuebles objeto de transmisión sino el aumento que hubiera experimentado el valor catastral de los terrenos de los mismos, de modo que rara sería la transmisión no sujeta al impuesto. Sobre esta cuestión POVEDA BLANCO (2005) ya puso de manifiesto que: «el valor del incremento que se somete a gravamen es un valor meramente administrativo, una fracción del valor catastral de signo positivo, que en modo alguno puede pretender la coincidencia con la efectiva y real variación patrimonial, cuyo signo no siempre ha de ser positivo, ya que, si bien, en general, podrá serlo, dando lugar así a una plusvalía, no es extraño que tenga signo negativo, generándose una minusvalía, sin que la norma haya previsto esta situación, al contemplar a modo de presunción absoluta que de la acción transmisora solo puede desprenderse un incremento de valor».
- 11 Sobre el supuesto incremento de valor, ÁLVAREZ ARROYO (2003) afirma que «en ocasiones se está sometiendo a gravamen una capacidad económica ficticia pues no se tiene en cuenta para nada la actividad del sujeto pasivo para obtener el incremento de valor (por ejemplo, deduciendo los gastos en que haya incurrido) y porque el contribuyente, en principio, tributará con independencia del incremento verdaderamente obtenido, e incluso con independencia de que éste se haya producido o no, todo ello se deriva de la pésima determinación de la base imponible establecida para este impuesto».
- 12 En opinión de RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA (2013) la cancelación de la deuda a cambio de la entrega del bien se verifica en todo caso, y es algo que se debe distinguir de otra cuestiones como la existencia de cláusulas que pudieran ser abusivas en el contrato de préstamo hipotecario que elevan considerablemente la deuda inicialmente suscrita, o de aspectos relativos al valor de tasación o, en su caso, el valor de remate del bien enajenado, o que la entrega del bien no extinguiera la deuda, en virtud del principio de responsabilidad universal. En este último supuesto, la dación en pago sería equiparable a una enajenación en la que el vendedor experimenta una minusvalía, por ser el precio de venta inferior al de su compra pero, sin embargo, también se debería practicar una liquidación del impuesto, conforme a la normativa del IIVTNU.

es la pérdida de empleo o el descenso del valor de la vivienda que impide la venta a un tercero por el precio de adquisición), lo que aboca al desahucio y pérdida de la vivienda familiar. Esta dramática situación está agravada por el hecho de que la transmisión del inmueble, aun cuando venga motivada por su enajenación forzosa en una subasta pública o por la dación en pago, coloca a la persona que se ha visto desposeída de su vivienda en la situación de sujeto pasivo obligado al pago de la liquidación del IIVTNU.¹³

Ante dicha situación, y por razones de equidad y cohesión social, mediante el Real Decreto-ley 8/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, ha declarado exenta la ganancia patrimonial que pudiera ponerse de manifiesto como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento de ejecución hipotecaria que afectase a la vivienda habitual del contribuyente.¹⁴ En este sentido, se ha adicionado la letra c) en el artículo 105.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), declarando exentas del pago del IIVTNU las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del

13 Para GARCÍA HERNÁNDEZ (2014) es una cuestión de justicia la exención del Impuesto en los supuestos de transmisión forzosa de la vivienda habitual mediante su dación en pago, si se consideran los principios que inspiran nuestro sistema tributario enunciados en el art. 31 de la Constitución: capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Y ello porque si la justificación que subyace en este impuesto es que revierta a la comunidad una parte de la plusvalía patrimonializada con la transmisión del suelo, la ejecución hipotecaria del inmueble que constituye la residencia habitual parece evidenciar lo contrario: la total ausencia de una particular capacidad contributiva en el sujeto pasivo.

14 La Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia ha aclarado que esta exención se aplica a las personas físicas y ha invertido la carga de la prueba para acreditar la concurrencia de los requisitos previstos en la norma para aplicar la exención. También establece que, para tener derecho a la exención, se requiere que el deudor o garante transmisor o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria y que se presumirá el cumplimiento de este requisito. Si bien, si con posterioridad se comprobara lo contrario, la Administración tributaria municipal procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente. A los efectos de la aplicación de esta exención, se considera vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo, ha quedado exenta la transmisión de la vivienda habitual realizada en ejecución hipotecaria judicial o notarial. Dichas exenciones tienen efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores no prescritos.¹⁵

A raíz de esta modificación legislativa, los contribuyentes que reúnan los requisitos establecidos por la misma están exentos del pago del IIVTNU en ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por la dación en pago a favor de entidades bancarias, en casos de procedimientos de ejecución hipotecaria o notarial para cancelar la deuda contraída.

Por todo ello, resulta que, a raíz de un pronunciamiento del TJUE sobre la nulidad de determinado procedimiento de ejecución hipotecaria, se ha terminado aprobando la reforma legislativa de un impuesto local, en este caso introduciendo un supuesto de no sujeción al mismo, que de otro modo no se hubiera producido. Los efectos de la sentencia del tribunal europeo en el orden tributario local no han sido directos, ya que no forman parte del contenido de la propia sentencia, pero sí que se habrían producido con posterioridad, al introducirse una nueva exención en un impuesto local, provocada por el cambio en las circunstancias jurídicas de uno de los hechos imposables del impuesto, concretamente en los supuestos de la dación en pago de la vivienda habitual. Aunque esta modificación del IIVTNU pueda considerarse que tiene un alcance específico o reducido, la concesión de una exención u otro beneficio fiscal en un tributo no es nunca

15 También cabe recordar que la aprobación de esta exacción suprimió un supuesto de sustitución del contribuyente introducido por el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, mediante el cual se adicionó un nuevo apartado tercero al 106 del TRLRHL que recogía como sujeto pasivo sustituto del contribuyente a la entidad de crédito adquirente del inmueble en las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de su aplicación, con ocasión de la dación en pago de la vivienda como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria, sin que el sustituto, es decir, la entidad de crédito, pudiera exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

una cuestión baladí, dado que esta conlleva la quiebra de los principios de igualdad y generalidad a los que la Constitución Española somete nuestro sistema tributario.¹⁶

4. ASUNTO TASAS MUNICIPALES A EMPRESAS DE TELEFONÍA MÓVIL

De acuerdo con la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012, dictada en los asuntos acumulados C-55/11, C-57/11 y C-58/11, el tribunal europeo se opuso a la exacción de cualquier canon o tasa a las compañías operadoras de telefonía móvil por el derecho de instalación o uso de infraestructuras, localizadas en propiedades públicas, cuando estas no fuesen propietarias de las mismas. Cabe indicar que las operadoras móviles no disponen de redes fijas sino que las señales digitales de sus servicios se propagan a través de las redes de comunicaciones de las operadoras de telefonía fija.

El art. 20.1 del TRLRHL prevé la posibilidad de que los Ayuntamientos puedan exigir una tasa a las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad (la conocida tasa del 1,5%), cuyo hecho imponible es la utilización privativa o aprovechamiento especial del suelo, subsuelo y vuelo del territorio municipal por parte de las empresas suministradoras de servicios. En el régimen de esta tasa se excluyen de forma expresa los servicios de telefonía móvil (art. 24.1.c TRLRHL). No obstante, la proliferación de la telefonía móvil y el uso que hace la misma de las redes de telecomunicaciones llevó a los municipios a plantearse la posibi-

16 Dicha quiebra sólo se puede aceptar, según el Tribunal Constitucional, en determinadas ocasiones, de acuerdo con lo afirmado en la STC de 25 de abril de 2002:

«la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31.1»

(STC 134/1996, de 22 de julio (RTC 1996, 134), FJ 8) ».

lidad de establecer un régimen específico, diferente al de la tasa citada anteriormente, que gravase mediante una nueva tasa a las empresas operadoras de telefonía móvil por las antenas, instalaciones o redes que materialmente ocupan el uso privativo o aprovechamiento especial del suelo, subsuelo y vuelo local,¹⁷ posibilidad que en su día no fue mal vista por los tribunales.¹⁸

Ante la proliferación de Ordenanzas Fiscales municipales implantando tasas por el aprovechamiento especial del dominio municipal realizado por las operadoras de telefonía móvil, las principales empresas del sector llevaron ante los tribunales la implantación de dichas tasas aduciendo principalmente la falta de realización del hecho imponible, la ilícita forma de cuantificar las cuotas y la doble imposición con otros tributos locales y estatales. Aunque en un primer momento la mayoría de Tribunales Superiores de Justicia desestimaron los recursos de las operadoras, finalmente el asunto llegó al Tribunal Supremo mediante la vía de casación, quién planteó una cuestión prejudicial

17 Respecto a la posibilidad de establecer un régimen específico para las operadoras de telefonía móvil, estaría de acuerdo con RUIZ GARLJO (2011) que

«se podría argumentar que a simple vista, no existe ninguna diferencia entre las empresas de telefonía móvil y las empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general o que afecten a la generalidad. ¿Acaso la telefonía móvil no es un servicio de interés general? Pues bien, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de febrero de 2009, y basándose en el principio de igualdad ha mantenido lo contrario. Para el Tribunal Supremo, la exclusión de las tasas de telefonía móvil del régimen de cuantificación especial previsto en el art. 24.1. c) TRLHL para las empresas explotadoras de servicios no excluye la posibilidad de sujetar a los operadores de telefonía móvil a la tasa municipal por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de forma que su cuantificación se realice tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento si los bienes afectados no fuesen del dominio público (es decir, aplicando el criterio del art. 24.1. a) TRLHL). No puede afirmarse, pues, que la exclusión del régimen especial de cuantificación signifique la exclusión para tales servicios del régimen general de cuantificación cuando efectivamente se produzca su hecho imponible y afecte al dominio público local para la prestación de los servicios de telefonía móvil. Para el Tribunal Supremo, el gravamen de los usos privativos o aprovechamientos especiales del dominio público local realizados por empresas de telefonía móvil responde, además, al principio de igualdad».

18 Sobre esta cuestión, el Tribunal Supremo declaró en la Sentencia del 16 de febrero de 2009:

«si tanto los operadores de redes y servicios de comunicaciones electrónicas disponible al público como los operadores de telefonía móvil son operadores de comunicaciones electrónicas a efectos de los arts.5 a 8 de la Ley 32/2003, General de Telecomunicaciones, y del contenido del Real Decreto 424/2005, y el régimen del art. 24.1. c) es un régimen «especial» respecto del régimen «general» del art. 24.1. a) deben incluirse en este régimen general a los operadores expresamente excluidos del régimen especial. De lo contrario se estaría haciendo una distinción entre operadores de comunicaciones electrónicas (los de telefonía móvil y el resto) que podría ser contraria al principio de igualdad tributaria previsto en el art. 3.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en el art. 14, en relación con el art. 31.1, ambos de la Constitución, principio de igualdad que ha sido defendida por este Tribunal Supremo, en materia de tributos locales, en sentencias de 30 de abril de 2001 y 21 de noviembre de 2006».

ante el TJUE. En todo caso, se trata de una tasa que desde sus orígenes ha sido polémica.¹⁹

En respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, el TJUE se posicionó a favor de las empresas reclamantes y declaró no ajustada al ordenamiento europeo la imposición de estas nuevas tasas, aunque sólo en el caso que la empresa operadora de telefonía móvil no fuese propietaria de las instalaciones o infraestructura utilizada y situada en el dominio público.

El argumento utilizado por el tribunal es que la exigencia de esta tasa afectaría al principio de libre competencia entre las compañías del sector de las telecomunicaciones, regulado por la Directiva 2002/19/CE, sobre el acceso a las redes de comunicaciones electrónicas y recursos asociados, dado que:

19 Entre los que se manifestaron favorablemente a esta tasa estaría ARAGONÉS BELTRÁN (2011), para quién «parece hacerse un flaco favor al Derecho comunitario invocando sus genéricos principios, ajenos a la problemática de la tasa en cuestión, para avalar las pretensiones de las empresas de telefonía móvil de disfrutar “de balde” [gratuitamente, sin coste alguno] del dominio público local, cuyo aprovechamiento es una *conditio sine qua non* para la obtención de sus ingresos (en todo caso, y sin discusión posible, para las llamadas de móvil a fijo). Urge que esta cuestión quede solventada al nivel que corresponda, primordialmente legislativo, para que los ayuntamientos perciban los ingresos que compensen, en proporción a la utilidad o beneficio proporcionados, el aprovechamiento del dominio público local que hacen las empresas de telefonía móvil (que, por otra parte, queda bien visible y patente cuando de vuelo se trata, dada la agresión a la estética que suponen los cables, postes, palomillas, etc.)».

De la misma opinión positiva sería ACÍN FERRER (2009), quién destaca que

«los informes técnico-económicos ponen de manifiesto el carácter imprescindible del uso de dicho dominio público municipal, como requisito básico para la prestación del servicio de telefonía móvil. En efecto, cuando el usuario de un teléfono móvil, desde cualquier punto geográfico de España, llama a un teléfono fijo instalado en el municipio X, necesariamente, ha de utilizar la telefonía fija instalada en el subsuelo de las vías públicas de X, y lo mismo sucede cuando desde un teléfono fijo se desea establecer comunicación con uno móvil. También en llamada entre teléfonos móviles, la mayor parte de las conexiones y comunicaciones se efectúan utilizando el dominio público local».

En cambio, entre los que se manifestaron en contra estaría RUIZ GARLJO (2011) al considerar que

«el espacio radioeléctrico no formaría parte del dominio público local». Efectivamente, el artículo 43 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones establece que «el espectro radioeléctrico es un bien de dominio público, cuya titularidad, gestión, planificación, administración y control corresponden al Estado». La consecuencia para los entes locales es que no tienen competencias sobre el espacio radioeléctrico, con lo que difícilmente podrán exigir una tasa por el uso privativo o aprovechamiento especial como la que analizamos. En el mismo sentido negativo, SERRANO ACITORES (2013) afirma que «se ha de tener en cuenta la existencia de un trato discriminatorio para la telefonía móvil, que no es el único servicio de nuestra vida cotidiana que aprovecha la red telefónica pública para ofrecer un determinado servicio a sus clientes. Tanto la red de cajeros automáticos de la banca, como servicios de venta mediante tarjetas de crédito TPV, locutorios privados de telefonía, portales de venta por Internet (venta de billetes de avión, Amazon, eBay, etc.), o cualquier empresa que interconecta sus sedes mediante una red LAN o WAN, hacen uso también de la red pública fija de telefonía, como vía soporte de sus comunicaciones, sin que a nadie se le ocurra, o pueda imaginar, que por ello deban ser objeto de imposición de una tasa por utilización del dominio público local».

no está garantizada la igualdad de oportunidades si las empresas propietarias de los recursos empleados para el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas pueden recuperar el canon pagado por los derechos de instalación de tales recursos a través del precio negociado con los operadores que los usan y, como sucede en el procedimiento principal, a esos operadores también se les exige el pago de un canon a los ayuntamientos por dicho uso. En tales circunstancias, se distorsiona la competencia porque el usuario de los recursos soporta un doble gravamen. Ello podría disuadir a los operadores de entrar en el mercado y redundar en precios más elevados para los consumidores.

En la sentencia del TJUE analizada se pone de manifiesto que:

los derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, se conceden a la empresa autorizada a suministrar redes públicas de comunicaciones, es decir a aquella que está habilitada para instalar los recursos necesarios en el suelo, el subsuelo o el espacio situado por encima del suelo. Por otra parte, [...] los términos «recursos» e «instalación» remiten, respectivamente, a las infraestructuras físicas que permiten el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas y a su colocación física en la propiedad pública o privada de que se trate. De ello se desprende que únicamente puede ser deudor del canon por derechos de instalación de recursos contemplado en el artículo 13 de la Directiva autorización el titular de dichos derechos, que es asimismo el propietario de los recursos instalados en la propiedad pública o privada de que se trate, o por encima o por debajo de ella.

De modo que:

no puede admitirse la percepción de cánones como los que son objeto del procedimiento principal en concepto de «canon por los derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma», puesto que se aplican a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para la prestación de servicios de telefonía móvil explotando así ese dominio público.

Por todo ello, el tribunal europeo finalmente resuelve que:

se opone a la aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil.

Este pronunciamiento conlleva, en la práctica, a no permitir a los Ayuntamientos que impongan a las operadoras de telefonía móvil un canon o tasa por

el uso de las infraestructuras instaladas en el dominio público local cuando sean propiedad de otra empresa.²⁰

Con dichas tasas, los municipios perseguían gravar el uso que hacen las operadoras de telefonía móvil de las infraestructuras de telecomunicaciones que ocupan el dominio público local, aun cuando no fuesen las titulares de las instalaciones. El importe de la tasa se determinaba de acuerdo con el artículo 24.1.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento si los bienes afectados no fuesen de dominio público. Según la sentencia del tribunal europeo, al no diferenciar entre empresas propietarias y no propietarias de las instalaciones de telecomunicaciones, ambas sujetos pasivos de esta tasa, la posibilidad de que las propietarias pudiesen repercutir el pago de sus tasas a las no propietarias, provocaría un sobre coste a las segundas que podría alterar las reglas de competencia de forma artificial e incluso impedir la entrada de nuevas operadoras en el mercado.

Por todo lo expuesto, resulta que el TJUE ha dejado sin efectos la exacción de un tributo local en aras del principio de libre competencia de la Unión Europea, dado que su imposición se considera como un impedimento o elemento distorsionador de la libre competencia en el ámbito europeo del mer-

20 Cabe citar en este punto la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de julio de 2016, mediante la cual se rechaza la Ordenanza Fiscal de un ayuntamiento de la provincia de Zamora, que regulaba la exacción de una tasa municipal a las empresas operadoras de telefonía móvil por el uso del espacio aéreo que se elevaría por encima del territorio local, al considerar que «la regulación del hecho imponible que lleva a cabo la Ordenanza Municipal recurrida vulnera frontalmente la Ley General de Telecomunicaciones, ya que es cuestión pacífica que el espacio radioeléctrico no es propiedad de las entidades locales sino que es de titularidad estatal. La imposición de una tasa municipal por el uso del dominio radioeléctrico supone una inaceptable invasión de las competencias estatales y una manifiesta duplicidad impositiva que contraviene el artículo 31 de la Constitución y los principios generales que han de regir la imposición fiscal recogidos en el artículo 3 de la Ley General Tributaria». Además, el tribunal afirma con rotundidad que: «Se produce, adicionalmente, una vulneración del artículo 6 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que, al regular los principios que han de regir la tributación local, prohíbe que la fiscalidad municipal recaiga sobre bienes, actividades o negocios realizados fuera del territorio de la entidad local (como se encuentra el dominio estatal radioeléctrico) y declara que los tributos municipales no impondrán obstáculo alguno a la libre circulación de Servicios».

cado de telecomunicaciones. Por consiguiente, en esta ocasión, el tribunal europeo ha rechazado la imposición de una tasa local que afectaría al mercado común poniendo límites a la capacidad normativa de los Ayuntamientos para configurar y regular su propio sistema de tributario. De algún modo, estaría actuando como un legislador negativo,²¹ al expulsar del ordenamiento jurídico unas normas (en este caso las Ordenanzas Fiscales municipales) que contravienen el Derecho comunitario.

A diferencia de los anteriores asuntos tratados, en los que el tribunal europeo actúa ejerciendo su función jurisdiccional de resolver un litigio planteado por los tribunales nacionales, en este asunto el TJUE se erige como una especie de tribunal constitucional europeo garante del Derecho comunitario, encargado de velar por la adecuación de los ordenamientos internos de los Estados miembros al ordenamiento «común» europeo.

6. CONCLUSIONES

A partir de los tres asuntos analizados en el presente documento, resulta evidente la incidencia de los pronunciamientos del TJUE en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, y especialmente en el ámbito jurídico tributario local. En la primera sentencia tratada, correspondiente al asunto Navantia, los efectos sobre la regulación del IBI se producen como resultado de actividad jurisdiccional del tribunal europeo, encargado de resolver litigios

21 Aunque la concepción de «legislador negativo» es ampliamente conocida, es oportuno citar a FERNÁNDEZ SEGADO (2011), quién nos recuerda que

«la función primigenia del juez constitucional es la preservación del principio de supremacía constitucional, con la subsecuente expulsión del ordenamiento jurídico de aquellas disposiciones contradictorias con la Constitución. Es perfectamente legítimo pensar que nos hallamos ante la manifestación paradigmática de la figura del “legislador negativo”, que al expulsar del ordenamiento una norma, que interpreta en contradicción con la Constitución, priva a la misma de toda eficacia jurídica. Durante bastante tiempo, en la justicia constitucional europea se vino operando con unas categorías dogmáticas perfectamente entrelazadas que no admitían matices. Así, la inconstitucionalidad supone la nulidad, y esta nulidad de origen (*void ab initio*) propicia una sentencia declarativa a la que se anudan unos efectos *ex tunc*. Declarada la inconstitucionalidad del acto legislativo, su efecto consiste en la definitiva y total eliminación del ordenamiento, no *ex nunc* sino *ex tunc*, de todo efecto de la norma declarada inconstitucional».

e impartir justicia entre las partes, de modo que su resolución se centra en interpretar la normativa interna estatal y su adecuación a las normas europeas.

No obstante, a raíz de la segunda sentencia tratada, sobre el asunto Tasas municipales a empresas de telefonía móvil, resulta que el alto tribunal europeo también actúa a veces como un «legislador negativo», función propia de los tribunales constitucionales, y resuelve expulsar normas contrarias al Derecho comunitario del ordenamiento jurídico interno estatal, como es en este caso que rechazó las Ordenanzas Fiscales municipales que implantaron tasas locales a las empresas operadoras de telefonía móvil.

Asimismo, y además de sus efectos directos sobre la regulación y aplicación de los tributos municipales, vistos en los asuntos anteriores, los pronunciamientos del tribunal europeo sobre otras cuestiones o controversias también pueden incidir indirectamente en la configuración del sistema tributario local y favorecer, como ha sucedido en el asunto *Aziz-Caixa Catalunya*, la introducción de nuevos beneficios fiscales mediante la correspondiente modificación normativa por parte del legislador estatal.

Es un hecho que la primacía del ordenamiento jurídico comunitario y de las sentencias del TJUE comportan que los Estados miembros se comprometan a su aplicación con carácter prioritario y uniforme, de modo que constituyen una vía de armonización de las dispares legislaciones estatales, obviamente también en el ámbito tributario local.

Esta vía de armonización, quizás menos perceptible que la protagonizada por las directivas y reglamentos comunitarios, y probablemente con un menor alcance dado el pequeño volumen de asuntos que se plantean al TJUE, en todo caso es igual de efectiva y con ella se favorece del mismo modo una cierta convergencia de los sistemas tributarios de los Estados miembros.

Si tenemos en cuenta que en estos momentos no existe ninguna voluntad por parte de los Estados miembros de igualar sus sistemas fiscales, ni de armonizar sus figuras impositivas, la vía jurisdiccional del TJUE se erige como la única vía con cierta capacidad armonizadora de los distintos ordenamientos jurídicos estatales en materia tributaria.

Por último, y en el caso concreto de la aplicación de los tributos locales de los municipios españoles, la incidencia de la jurisprudencia del TJUE adquiere

re mayor relevancia dado que los entes locales carecen de verdadera capacidad legislativa para crear y configurar sus tributos propios, de modo que sus limitadas potestades en este ámbito no quedan supeditadas exclusivamente a la voluntad del legislador estatal y de los tribunales internos.

7. BIBLIOGRAFÍA

ACÍN FERRER, A. (2009): «Hacienda local. Tributación de telefonía móvil», en *Administración Práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 7, pp. 664-669.

ÁLVAREZ ARROYO, F. (2003): «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», en el *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, núm. 21, pp. 61-80.

ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2011): «Principio de suficiencia financiera: tasas locales», en *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 25, pp. 26-56.

COLAO MARÍN, P. A. (2011): *Autonomía municipal, ordenanzas fiscales y reserva de ley*, Bosch, Barcelona.

FERNÁNDEZ SEGADO, F. (2011): «El Tribunal Constitucional español como legislador positivo», en *Pensamiento Constitucional*, Vol. 15, núm. 15, 2011, pp. 127-192.

GARCÍA HERNÁNDEZ, J (2014): «Reflexiones sobre la incidencia en las entidades locales del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia», en la *Revista de Derecho Local*, núm. 19.

MORENO GONZÁLEZ, S. (2015): «Las exenciones en materia de impuestos locales a debate en la Unión Europea (a propósito del asunto Navantia)», en *La Ley Unión Europea*, núm. 28.

POVEDA BLANCO, F. (2015): «Los impuestos municipales en España: pasado y presente», en *La financiación de los municipios: Experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, pp. 285-380.

RODRÍGUEZ Beltrán, C. y JIMÉNEZ GARRIDO, B. (2011): «El ejecutado hipotecario y el IMPUESTO sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en el *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 21, pp. 2491-2494.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA, A. (2013): «La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias», en la *Revista de Derecho Local*, núm. 9.

RUIZ GARLJO, M. (2011): «Nuevas tasas por el uso del dominio público, en especial, tasas sobre telefonía móvil y tasas medioambientales», en *Estudios Jurídicos sobre la Hacienda Local*, Bosch, Barcelona, pp. 461-501.

SERRANO ACITORES, A. (2013): «La batalla entre los operadores de telefonía móvil y los Ayuntamientos por la aplicación de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local», en *Actualidad Administrativa*, núm. 10.

Índice de participantes

Dr. D. Santiago Álvarez García:

Licenciado (1990) y Doctor (1997, premio extraordinario) en Economía por la Universidad de Oviedo. Profesor Titular de Universidad de Economía Aplicada (Hacienda Pública y Sector Público Español) en la Universidad de Oviedo. Ha sido Jefe de Estudios de Investigación (2001-2004) y Vocal Asesor de la Dirección General (2004) del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Vicerrector de Planificación Económica (2008-2012) y de Planificación Económica, Convenios y Contratos (2012-2016) de la Universidad de Oviedo, formando parte de su Consejo Social. Ha sido codirector del Título Propio de la Universidad de Oviedo *Especialista en Gestión Cultural* (2006-2008) y Secretario Académico del Consejo Editor de *Hacienda Pública Española/ Revista de Economía Pública* (2004). Especialista en los campos de la hacienda autonómica y local, el análisis económico de las reformas fiscales, y el sistema fiscal español y la armonización fiscal comunitaria, materias sobre las que ha dirigido dos tesis doctorales y ha publicado varios libros y un centenar de capítulos en libros y artículos en revistas especializadas y ha realizado trabajos de asesoramiento para instituciones tanto públicas como privadas.

Dr. D. Benjamí Anglès Juanpere:

Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Rovira i Virgili, con la calificación Cum Laude; Máster Universitario en Tributación y Asesoría Fiscal por la UDIMA; Máster Universitario en Administración y Derecho

Público por la Universidad Rovira i Virgili, con premio extraordinario final de estudios, y Licenciatura en Derecho por la Universidad Oberta de Catalunya, con nota de sobresaliente. Actualmente es Profesor de Derecho Financiero y Tributario de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Oberta de Catalunya. Con anterioridad, fue Inspector de Hacienda Local del Ayuntamiento de Reus y Técnico Superior Tributario de la Asesoría Jurídica de la Diputación de Girona.

Dr. D. Antonio Aparicio Pérez:

Doctor en Derecho por la Universidad de Valladolid y de Giurisprudencia por la Universidad de Bolonia. Ha realizado estudios en las Universidades de Valladolid, Complutense de Madrid, Siena y Bolonia. Miembro honorario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Socio colaborador de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Valladolid. Académico correspondiente de la Real Academia Asturiana de Jurisprudencia. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (AC). Autor de 21 libros y más de 175 artículos de su especialidad. Su último libro versa sobre Derecho y Metodología jurídicos, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

Dr. D. José Antonio Fernández Amor:

Es Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Barcelona. En la actualidad ejerce de Profesor titular de Derecho financiero y tributario en dicha institución. Autor de diversas publicaciones que se corresponden con sus líneas de investigación en financiación de entes autonómicos y locales, fiscalidad internacional y europea, así como aspectos fiscales de la Responsabilidad Social.

Dr. D. Alejandro García Heredia:

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cádiz. Doctor en Derecho por la Universidad de Oviedo con la acreditación de doctorado europeo y premio extraordinario de doctorado. Premio de la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario (European Academic Tax Thesis Award). Autor de varias publicaciones en revistas nacionales e in-

ternacionales. Profesor conferenciante en máster y cursos de fiscalidad internacional y de Unión Europea.

Dra. Dña. Ana Isabel González González:

Doctora en Derecho y Máster en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Oviedo, es catedrática de Escuela Universitaria. Autora de monografías, textos docentes y artículos en revistas de la especialidad. Ha participado en diversos proyectos de investigación, siendo titular de un Módulo Jean Monnet (2006) y dirigido 5 proyectos Jean Monnet. Coordinadora ERASMUS en los acuerdos de la Facultad de Derecho con las Universidades de Toulouse, Montpellier, Bolonia, Luisiada de Lisboa y Nápoles “Parthenope”. Desde junio de 2008 es Directora del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo y desde noviembre de 2008 Vicepresidenta de la Unión de Editoriales Universitarias. Es miembro de AUDESCO asociación universitaria española de profesores e investigadores especializados en integración europea y de la Asociación Española de Ciencia Regional y ha participado en la red europea “I Mediterranei”.

Dr. D. Jaroslaw Kundera:

Profesor de la Universidad de Wroclaw, es titular de una Cátedra Jean Monnet. Miembro del grupo de trabajo sobre la Agenda 2000, coordinador del programa Tempus en Estudios Europeos, coordinador del Diploma de la política pública estudio- francesa en Europa (DESS) y del programa Tempus Euro-regio-Center. Es miembro del Comité de Investigación Nacional (KBN) en Varsovia y director Director del Instituto de Economía de la Universidad de Wroclaw. Es también asesor para los Fondos Estructurales en dos programas operativos: Cooperación Transfronteriza entre Polonia y la República Checa y el Programa Operativo Regional de Baja Silesia Voievodship (infraestructura de la educación) y miembro del equipo del euro.

Dr. D. José Miguel Martín Rodríguez:

Investigador de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y doctor en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia, ha sido el ganador de

la XXIV edición del Premio “Estudios Financieros” otorgado por CEF a los mejores trabajos de investigación en los ámbitos Contable, Tributario, Jurídico, Laboral y de Recursos Humanos.

Dr. D. Jorge Juan Milla Ibáñez:

Profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Católica de Valencia. Su tesis obtuvo el Premio de Derecho Financiero y Tributario, «Fernando Sainz de Bujanda». Ha sido investigador visitante en el Centre for Commercial Law Studies (CCLS) de la Queen Mary University of London. Actualmente es el Director de la Oficina de Calidad Académica y Postgrado y dirige el Máster Universitario en Gestión Administrativa en la Universidad Católica de Valencia. Además participa habitualmente en congresos y seminarios sobre Fiscalidad Internacional.

Dra. Dña. Aurora Ribes Ribes:

Licenciada (Premio extraordinario) y Doctora en Derecho por la Universidad de Alicante (UA), en la que actualmente es Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Sus principales líneas de investigación versan sobre Fiscalidad Internacional, Derecho Penal Tributario y Fiscalidad autonómica. Es autora de cuatro monografías y de numerosos artículos y capítulos de libro. Ponente habitual en congresos y jornadas nacionales e internacionales. Investigadora y profesora invitada en distintas universidades europeas y americanas. Directora del Secretariado de Estudios de Postgrado de la UA. Galardonada con distintos premios nacionales (Centro de Estudios Financieros 2002 y Asociación Española de Asesores Fiscales 2011). Miembro de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario de la Comunidad Valenciana desde abril de 2016.

Dr. D. Juan José Rubio Guerrero:

Catedrático de Hacienda Pública y Régimen Fiscal de la Empresa de la Universidad de Castilla-La Mancha. Ha sido Director General del Instituto de Estudios Fiscales, Vicerrector de Relaciones Internacionales y Cooperación al Desarrollo y de Docencia y Ordenación Académica y Director del Departamento de Eco-

nomía Aplicada. Desde junio de 2016 es Decano de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Evaluador de la ANECA y Consejero de Aguas de la Cuenca del Ebro S.A., SEIASA del Sureste, TRAGSEGA y de la Sociedad Estatal de Gestión Inmobiliaria y Patrimonial, S.A. Ha participado en las Comisiones Oficiales creadas por la Secretaría de Estado de Hacienda para la reforma del modelo de financiación autonómica 2001, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2002 y de la Ley General Tributaria 2003. Asimismo, forma parte del Grupo Técnico que asesora a la Comisión de Hacienda de la Federación Española de Municipios y Provincias en la Reforma de la Financiación Local. Es consultor internacional para el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y la Secretaría de Estado de Economía de la Confederación Helvética, desarrollando actividades de Asistencia Técnica e implantación de sistemas de formación y presupuestación en Europa del Este y Latinoamérica.

D. Luis Fernando Toribio Bernárdez:

Licenciado en Derecho y Máster Universitario en Asesoría Jurídico-Mercantil, fiscal y laboral, con premio extraordinario, por la Universidad de Sevilla. En la actualidad es Personal Investigador en Formación del Departamento de Derecho Financiero y Tributario, disfrutando de un contrato pre doctoral financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad. Anteriormente, desde el año 2013, ha venido ejerciendo como abogado y asesor fiscal.

Dra. Dña. M^a Dolors Torregrosa Carné:

Doctora en Derecho, Máster Universitario en Administración, Dirección y Organización de Empresas, Máster en Derecho Comunitario. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona. Profesora de Derecho tributario en la Universitat Oberta de Catalunya, desde 1996 hasta el año 2000. He impartido clases en diversos másteres, cursos de postgrado y de extensión universitaria, así como en los cursos organizados por el Colegio de Economistas de Cataluña, el Colegio de Titulares Mercantiles de Barcelona y el Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña, entre otros. Publicaciones en revistas especializadas, coautora de diversos libros de ámbito tributario. Abogado. Asesora de la Cámara de Comercio de Barcelona.



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

edijuno



Universidad de Oviedo
Universidá d'Oviedu
University of Oviedo

ISBN 978-84-16343-43-0



9 788416 343430 >