HACIENDA PÚBLICA Y DIMENSIÓN INTERNACIONAL DE LA RIQUEZA

TIRANT TRIBUTARIO

Directores:

Juan López Martínez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

José Manuel Pérez Lara
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Consejo científico:

Antonia Agulló Agüero
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra

Ignacio Corral Guadaño
Jefe de Estudios de la Escuela de Hacienda Pública

Rafael Fernández Montalvo
Magistrado del Tribunal Supremo

Amparo Navarro Faure
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante

Procedimiento de selección de originales, ver página web:

www.tirant.net/index.php/editorial/procedimiento-de-seleccion-de-originales

HACIENDA PÚBLICA Y DIMENSIÓN INTERNACIONAL DE LA RIQUEZA

ANTONIO CUBERO TRUYO
Director

tirant lo blanch
Valencia, 2015

Copyright ® 2015

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito del autor y del editor.

En caso de erratas y actualizaciones, la Editorial Tirant lo Blanch publicará la pertinente corrección en la página web www.tirant.com.

© Antonio Cubero Truyo

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELFS.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email:tlb@tirant.com
www.tirant.com
Librería virtual: www.tirant.es
DEPÓSITO LEGAL: V-
ISBN: 978-84-
IMPRIME: Guada Impresores, S.L.
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia, envíenos un mail a: *atencioncliente@tirant.com*. En caso de no ser atendida su sugerencia, por favor, lea en *www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa* nuestro Procedimiento de quejas.

Índice

Bloque I

LA DISTRIBUCIÓN INTERNACIONAL DE LA POTESTAD IMPOSITIVA

– OPERACIONES INTERNACIONALES EN EL IVA: LA CONSOLIDACIÓN DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO 13
Antonio Cubero Truyo

– LOS ACUERDOS BILATERALES PARA EL REPARTO DE LA POTESTAD DE GRAVAMEN SOBRE LAS RENTAS TRANSNACIONALES. CRITERIOS GENERALES DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE 29
Antonio Cubero Truyo
Nicolás Díaz Ravn

– ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 43
Mª Teresa Mories Jiménez

Bloque II

PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL. LA TRIBUTACIÓN DE LAS GRANDES EMPRESAS

– LOS VEHÍCULOS FISCALES DE LA INTERNACIONALIZACIÓN: OFICINA DE REPRESENTACIÓN, SUCURSAL Y FILIAL 77
Adolfo Gutiérrez de Gandarilla Grajales

– LAS SOCIEDADES MULTINACIONALES ANTE LOS DERECHOS DE LOS ESTADOS Y EL NUEVO ORDEN ECONÓMICO INTERNACIONAL EN LAS RESOLUCIONES DE LA ONU 93
Francisco Javier Gutiérrez Egea

– VENTAJAS FISCALES PARA LA MOVILIDAD INTERNACIONAL DEL PERSONAL DE LAS EMPRESAS 109
Manuel Guerra Reguera

– LOS ACUERDOS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LAS GRANDES EMPRESAS EN EL PUNTO DE MIRA DE LA COMISIÓN EUROPEA: APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO 121
Rafael Sanz Gómez

Bloque III

EL CONTROL DEL FRAUDE FISCAL EN SU DIMENSIÓN INTERNACIONAL

– LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO: REGULACIÓN LEGAL Y CRITERIOS ADMINISTRATIVOS 163
Nicolás Díaz Ravn

– LA POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE MEDIANTE EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN 173
Rocío Lasarte López

Bloque IV

DERECHO TRIBUTARIO Y UNIÓN EUROPEA

– REFLEXIONES SOBRE LA APORTACIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA A LA INTEGRACIÓN EUROPEA. EL PAPEL DE LA JURISPRUDENCIA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD 209
LORENA RUANO
Antonio Cubero Truyo

– EL PAPEL DE LA COMISIÓN EUROPEA COMO "GUARDIANA DE LOS TRATADOS" Y SU CONTRIBUCIÓN A LA APLICACIÓN UNIFORME DEL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA 255
Antonio Victoria Sánchez

– LAS NUEVAS REGLAS DEL IVA SOBRE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIÓN, RADIODIFUSIÓN O TELEVISIÓN Y ELECTRÓNICOS, COMO MEJORA EN LA ARMONIZACIÓN DE SU RÉGIMEN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA 267
Luis F. Toribio Bernárdez

– PRINCIPALES FACTORES QUE DETERMINAN LA EXISTENCIA O NO DE AYUDAS DE ESTADO. UNA PREOCUPACIÓN PERMANENTE EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA 281
Pedro Villalba García

Bloque V

LA PROTECCIÓN POR LAS INSTITUCIONES EUROPEAS DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

– EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL MARCO DEL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS 305
Ana Luque Cortella

– LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL DERECHO AL RESPETO A LA VIDA PRIVADA EN EL ÁMBITO EUROPEO 315
Pilar Cubiles Sánchez-Pobre

Bloque VI
LA FISCALIDAD EN EL DERECHO COMPARADO

– EL SISTEMA FISCAL FRANCÉS: DE LA HERENCIA A LAS NORMAS MÁS ACTUALES. UN SISTEMA CADA VEZ MÁS COMPLETO Y COMPLEJO..... 329
Stéphanie Oltra Oro

– LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO DEL ECUADOR: FIRMEZA CONSTITUCIONAL VERSUS PRECARIEDAD NORMATIVA..... 339
Javier Jiménez López

– LEGISLACIÓN ANTIPARAÍSOS FISCALES EN EL PERÚ 355
Jorge Picón

– LA TRIBUTACION DE LA ASISTENCIA TÉCNICA PRESTADA POR SUJETOS NO DOMICILIADOS. LA EXPERIENCIA PERUANA..... 369
Jorge Bravo Cucci

– LA NATURALEZA TRIBUTARIA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES: CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DESDE UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL Y COMPARADA 381
María Bertrán Girón

Bloque I
LA DISTRIBUCIÓN INTERNACIONAL DE LA POTESTAD IMPOSITIVA

Operaciones internacionales en el IVA: la consolidación del principio de tributación en destino

ANTONIO CUBERO TRUYO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN. EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD

La necesidad de obtener medios para sostener los gastos públicos es común a todos los Estados. Pero ello debe someterse a algunos criterios racionales de legitimación de la potestad impositiva, relacionados de algún modo con el concepto de soberanía porque un Estado no puede pretender gravar hechos imponibles con los que no guarde alguna conexión aceptable. Lo que ocurre es que no siempre está claro si existe tal conexión o en el caso de las operaciones que tienen vinculación con más de un país, cuál es el país que tiene mejor legitimación, si es que se puede llegar a convenciones sobre ello.

En nuestra Ley General Tributaria, el artículo 11 enuncia los criterios de sujeción a las normas tributarias, inclinándose por el criterio de residencia o el de territorialidad en función de que se trate de tributos personales o reales: *"Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado"*.

Si se trata de impuestos directos ello conduce a acumular ambos criterios (residencia y territorialidad). Téngase en cuenta que la Ley General Tributaria distingue entre impuestos personales o reales y lo cierto es que en la imposición directa conviven los impuestos de naturaleza personal aplicables a los sujetos residentes y los impuestos de naturaleza real aplicables a los sujetos no residentes basados en el criterio de la territorialidad. La yuxtaposición de criterios genera problemas de doble imposición internacional: los sujetos tienen que tributar en el país en el que residen por todas sus rentas, sea cual sea el país donde las hayan obtenido; y tienen que tributar además en el país donde han obtenido la renta. Para corregir o paliar esta patología de la doble imposición, los países procuran firmar convenios bilaterales, por lo general basados en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Si se trata de impuestos indirectos, que llevan indefectiblemente asociada su naturaleza real, el criterio de sujeción ha de ser sin duda la territorialidad. Pero, ¿cómo se define la territorialidad? En el IVA, el tributo en el que vamos a centrarnos, no resulta nada fácil determinar el territorio en el que se entienden realizadas aquellas operaciones con implicaciones en más de un país. El objeto de este trabajo consiste en verificar cuál es el criterio más razonable para dirimir el país en el que hay que pagar el IVA atajando los riesgos de doble imposición.

2. CRITERIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS OPERACIONES INTERNACIONALES. ¿APLICACIÓN DEL IVA DEL PAÍS DEL COMPRADOR O DEL PAÍS DEL VENDEDOR? TRIBUTACIÓN EN DESTINO

En las operaciones internacionales, en las que el comprador y el vendedor del bien (o el adquirente y el prestador del servicio) pertenecen a dos países distintos, es donde se plantea la duda sobre la asignación adecuada del gravamen por IVA. Resulta muy delicado tomar una decisión global lógica porque en el IVA confluyen numerosos factores heterogéneos.

En una primera aproximación, parece que lo lógico sería aplicar el principio de tributación en destino, dado que el IVA es un impuesto sobre el consumo. Sin embargo, antes de dar por sentada tal decisión, hay que reconocer que el asunto presenta cierta ambivalencia. La propia identidad del IVA es difícil de definir con precisión: es un impuesto sobre el consumo pero a la vez se cataloga —en la propia Directiva— como un impuesto sobre el volumen de negocios; es un impuesto sobre el consumo, ciertamente, pero el hecho imponible no es consumir sino entregar bienes o prestar servicios; es un impuesto sobre el consumo, pero los sujetos pasivos son los empresarios o profesionales; es un impuesto sobre el consumo, pero en realidad se aplica a todas las fases de los ciclos económicos, no solo a la fase final del consumo.

Estos aspectos que vendrían a matizar la imagen de un impuesto caracterizado como impuesto sobre el consumo no llegan a ser suficientes para contradecir la aplicación del principio de tributación en destino que inicialmente habíamos planteado. No es posible reivindicar en su lugar la tributación en origen si tenemos en cuenta que en el IVA existen dos mecanismos esenciales, que son la repercusión (que la llevaría a cabo el vendedor con el correspondiente ingreso en el país de origen) y la deducción del IVA soportado (que correspondería al comprador, siempre que fuera un empresario o profesional). Por tanto, con el principio de tributación en origen se podría producir la situación injusta de que un país recaude el IVA de una operación y otro país diferente se vea obligado a permitir la

deducción de ese IVA que no se ha embolsado (o bien formular unos complejos mecanismos de compensación entre países que, al día de hoy, no parecen alcanzables a nivel internacional).

Nos quedamos pues por exclusión con el principio de tributación en destino y simplemente lo que hay que procurar es que el hecho de que haya una operación internacional en la cadena del IVA no afecte a las bases de funcionamiento del sistema, un sistema apoyado en una figura esencial, como es la deducción del impuesto. Así, se ha optado por aplicar fundamentalmente el principio de tributación en destino (con algunas excepciones que más adelante comentaremos), pero sobre todo, con unos elementos moduladores cuya prioridad es la de preservar la regla de la deducción, por encima de la regla de la repercusión, que sería el otro pilar del IVA. En efecto, en las operaciones internacionales ya no habrá la repercusión del IVA tal como la entendemos en las operaciones ordinarias o internas, sino que el cliente de la operación internacional se convierte en el sujeto pasivo de la misma, con lo cual no existe repercusión (como máximo suele hablarse de "autorepercusión"). Mas quien ha realizado la entrega del bien o la prestación del servicio en el país de origen, aunque ya no se aplique el IVA de su país y ya no tenga por tanto que repercutir IVA ni ingresar nada en su liquidación del impuesto, mantiene el derecho a la deducción del IVA soportado previamente, exactamente igual que si la operación internacional hubiera sido una operación interna. Con lo cual la cadena del IVA puede continuar con normalidad aunque haya habido una operación internacional por medio.

3. LA RENUNCIA A LOS OBJETIVOS DE LA UNIÓN EUROPEA DE LLEGAR EN EL FUTURO A LA APLICACIÓN DEL IVA DEL PAÍS DE ORIGEN

En el sistema del IVA, el impuesto armonizado por antonomasia, resulta obligado distinguir entre el ámbito territorial de la Unión Europea y el de los países terceros. En concreto, en el tema que nos ocupa, ¿debería existir alguna diferencia entre ambos ámbitos a la hora de determinar la vigencia del principio de tributación en destino?

En un contexto de máxima integración como es el de la Unión Europea, la defensa del principio alternativo, el de tributación en origen, tendría una particular justificación: no se debe hablar de operaciones internacionales en una zona donde no hay fronteras, por lo cual a las operaciones entre Estados miembros de la Unión deben aplicarse los mismos criterios que a las operaciones internas o nacionales. Esto es, debiera reproducirse el modelo que se sigue a nivel interno y que consiste, como es bien sabido, en que el vendedor del bien repercute IVA al comprador y lo

ingresa en Hacienda; mientras que el comprador soporta el IVA repercutido y, si es empresario o profesional, deduce tal IVA soportado en su liquidación.

Inicialmente se reconoció que ese sería el ideal indiscutible, la tributación natural en origen, aunque un ideal que solo podría alcanzarse más adelante: cuando se unificaran los tipos impositivos entre los distintos Estados miembros (si hay diferentes tipos, los empresarios, sobre todo si no gozan al 100 por 100 del derecho a la deducción, se pueden ver tentados de realizar las adquisiciones en el país que tenga un IVA más reducido); y cuando se contara con mecanismos perfeccionados de intercambio de información (a los efectos de realizar las debidas compensaciones de recaudación entre países, en función del país donde se produjera finalmente el consumo, teniendo en cuenta los posibles desajustes que las operaciones interestatales generarían, pues en el país del proveedor se repercutiría e ingresaría el IVA y en el país del empresario o profesional adquirente se deduciría el IVA soportado).

Por tanto, se decidió aplicar el principio de tributación en destino, igual que ocurre con los países terceros (aunque con algunas variantes terminológicas: en lugar de importaciones, las compras se gravan en concepto de adquisiciones intracomunitarias, y en lugar de exportaciones, las ventas se declaran exentas en concepto de entregas intracomunitarias). Pero anunciando que se trataba de una solución puramente provisional o transitoria. Así se indica todavía en el artículo 402.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: *"El régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo basado en principio en la imposición del gravamen, en el Estado miembro de origen, de las entregas de los bienes y de las prestaciones de servicios"*. Y el artículo 404 ordena a la Comisión presentar cada cuatro años un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los Estados miembros, y en particular, sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del comercio entre los Estados miembros, "acompañado, en su caso, por propuestas sobre el régimen definitivo".

Pues bien, los ambiciosos objetivos de equiparación entre las operaciones nacionales y las europeas no solo no han sido logrados sino que ya han sido formalmente abandonados. La Comisión ha reconocido que el tránsito hacia la tributación en origen resulta inviable, por lo que se renuncia a tal aspiración. En concreto, hay que citar la Comunicación de 6 de diciembre de 2011 de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único[1], un documento donde se reflexionaba sobre las líneas adecuadas de evolución del IVA, a raíz de la previa elaboración del denominado

[1] COM(2011) 851 final.

"Libro Verde sobre el futuro del IVA"[2], y donde se llegaba a la conclusión de que era preciso resignarse y sacrificar el objetivo de la tributación en origen: *«El Libro Verde brindó la oportunidad ideal para examinar si el compromiso asumido en 1967 de establecer un sistema de IVA definitivo, capaz de funcionar a escala de la UE como si fuera un único país y basado en el principio de imposición en el Estado miembro de origen, seguía teniendo vigencia. Las recientes discusiones con los Estados miembros han confirmado que este principio continúa siendo políticamente inalcanzable. Esta situación de estancamiento la reconoce incluso el Parlamento Europeo —hasta ahora firme defensor del principio de imposición en el Estado miembro de origen— que, recientemente, ha instado a avanzar hacia el principio de imposición en el Estado miembro de destino. También los grupos interesados admiten que el principio de imposición en el Estado miembro de origen, aunque en teoría les resulta más atractivo, no se podrá implantar en un futuro inmediato. Propugnan por consiguiente, como solución pragmática y políticamente realizable, un sistema basado en la imposición en el Estado miembro de destino que funcione adecuadamente. Así pues, la Comisión ha llegado a la conclusión de que no subsisten ya razones válidas para mantener este objetivo, por lo que propondrá la renuncia al mismo"*.

Los Estados miembros y las instituciones europeas han considerado que mantener un compromiso que se veía que no tenía posibilidades claras de avanzar *"afectaría políticamente a la credibilidad del proceso europeo de toma de decisiones"*. Y además, creen que renunciar al principio de imposición en el Estado miembro de origen permitirá *"dedicar esfuerzos importantes a diseñar planteamientos alternativos para un sistema de IVA de la UE que, basado en el Estado miembro de destino, sea capaz de funcionar correctamente"*. La Comisión se lamenta de que desde 1993 no se había llevado a cabo ningún trabajo en la línea de mejorar el funcionamiento del sistema vigente, no se había puesto el acento en el perfeccionamiento de la normatividad vigente en aras del compromiso con el cambio de sistema. Una vez abandonado tal compromiso, que se ha revelado infructuoso, se podrá trabajar en la mejora del sistema de tributación en destino, bajo los siguientes principios inspiradores:

– En primer lugar, que *"la realización de actividades comerciales a nivel de la UE debe ser tan simple y segura como la práctica de las mismas actividades en el propio país"*.

– Y, en segundo lugar, que *"es necesario reducir los costes de cumplimiento en materia de IVA que soportan en Europa las transacciones comerciales. Sean cuales fueren las circunstancias, el comercio transfronterizo nunca deberá generar costes añadidos"*. Estas serán, pues, las líneas de actuación en los próximos años, una vez consolidada la regla de la tributación en destino.

---

2 COM(2010) 695 final.

4. PRECISIONES SOBRE LAS FÓRMULAS TÉCNICAS EMPLEADAS PARA APLICAR EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN DESTINO. DISTINCIÓN ENTRE LAS ENTREGAS DE BIENES Y LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

La configuración jurídica de las operaciones internacionales a efectos del IVA puede llevarse a cabo de diversas maneras. Aunque sea para llegar al mismo resultado de aplicar el principio de tributación en destino, existen distintas fórmulas técnicas entre las que hay que optar[3]. La Directiva del IVA y por tanto nuestra legislación emplean dos soluciones o dos enfoques diferentes, uno para las entregas de bienes y otro para las prestaciones de servicios.

– En las entregas de bienes se procede a la descomposición del hecho imponible en dos operaciones o dos hechos imponibles que derivan de una misma operación: uno desde la perspectiva del país de origen (que será una operación sujeta pero exenta) y otro desde la perspectiva del país de destino (que será la operación gravada). Por consiguiente, la misma operación presenta simultáneamente un doble aspecto: una entrega de bienes o "entrega intracomunitaria" sujeta pero exenta en el país de origen y a la vez, una adquisición intracomunitaria sujeta y gravada en el país de destino (cuando nos hallamos en el ámbito de la Unión Europea); una entrega de bienes o "exportación" sujeta pero exenta en el país de origen y a la vez, una importación sujeta y gravada en el país de destino (cuando nos hallamos en el ámbito de los intercambios comerciales con países terceros).

– Por el contrario, si se trata de prestaciones de servicios, no se va a producir esa descomposición de la operación internacional, vista desde las diferentes perspectivas de los dos países implicados (no va a haber prestaciones intracomunitarias de servicios sujetas pero exentas en el país de origen y adquisiciones intracomunitarias de servicios sujetas y gravadas en el país de destino; no va a haber exportaciones de servicios sujetas pero exentas en el país de origen ni importaciones de servicios sujetas y gravadas en el país de destino), sino que se va a considerar que hay una única operación, sin desdoblamientos. En cada prestación de servicios habrá siempre un único hecho imponible y si se quiere consagrar el principio de tributación en destino se hará empleando los criterios sobre el lugar de realización del hecho imponible y decidiendo que el lugar de realización de la prestación de servicios es el país en el que tiene su sede el cliente o destinatario del servicio. De manera que en el país de origen (el país donde tiene su sede el prestador del servicio) no se habrá realizado el hecho imponible, será una operación no

---

[3] Véase, como apoyo fundamental de este trabajo, CUBERO TRUYO, A.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales", en PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, Madrid, 2014.

sujeta al IVA de ese país (aunque se trataría de un supuesto de no sujeción plena, en el sentido de que sí dará derecho a la deducción del IVA soportado); y en el país de destino (el país del cliente), se ha producido una prestación se servicios sujeta al IVA de este país con la peculiaridad de que el sujeto pasivo no será quien presta el servicio sino quien lo adquiere (inversión del sujeto pasivo, cuando el destinatario es empresario o profesional), con lo cual no habrá repercusión, sino que el adquirente deberá liquidar directamente el IVA en la autoliquidación que presente en su país.

5. PRINCIPAL EXCEPCIÓN A LA REGLA GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN EN DESTINO. CLIENTES QUE NO SON EMPRESARIOS O PROFESIONALES

Cuando nos hemos referido a la vigencia de la tributación en el país de destino (vigencia que ya se sabe definitiva también en el ámbito de la Unión Europea, igual que ocurre con los países terceros), conviene destacar a continuación que no se trata de una regla absoluta e incondicional. El IVA es un impuesto con un diseño general muy perfeccionado, pero que se rodea de numerosas reglas particulares con las que intenta adaptarse a las circunstancias heterogéneas de los empresarios o de los consumidores, aunque sea a costa de perder buena parte de sus méritos desde el punto de vista de la técnica normativa y a costa de una complicación palpable de sus esquemas de funcionamiento. Así, el régimen general se completa o excepciona con numerosos regímenes especiales; el tipo general no es el único sino que aparecen tipos reducidos o *superreducidos*; o se sacrifica la deseable generalidad del alcance del impuesto estableciendo un buen puñado de operaciones o sectores exentos. En ese sentido, también en la regulación de las operaciones internacionales podemos observar la convivencia entre la regla general (principio de tributación en destino) y una lista amplia y variada de criterios excepcionales.

5.1. Tratamiento especial de las operaciones en las que el cliente es un particular. Principio de tributación en origen

La principal excepción a la regla inicialmente formulada de la tributación en destino la situamos en el terreno de las operaciones finales de consumo, es decir, aquellas operaciones en las que el destinatario o cliente es un particular.

Téngase en cuenta que las causas que justifican la adopción del principio de tributación en destino solo concurren cuando se trata de compradores empresarios o profesionales. Por un lado, las diferencias de tipos no influyen tan fácilmente en los particulares, que tienden a consumir en su país y no toman sus decisiones

de compra marcadas por los diferentes tipos de IVA en los otros países europeos. Por otro lado, los particulares se caracterizan por ser consumidores finales, es decir, para ellos el IVA no es deducible, con lo cual el principio de tributación en origen no genera distorsión alguna entre el país que recauda el IVA y el país que lo deduce, puesto que no existe de suyo deducción.

Téngase en cuenta también que el sujeto pasivo "habitual" del IVA es quien realiza la entrega del bien o la prestación del servicio, que en las operaciones internacionales será un empresario o profesional radicado en el país de origen, y a quien no tiene sentido obligar a liquidar el tributo en un país que no es el suyo, el país de su cliente. ¿Se impone entonces esa obligación al adquirente del bien o servicio? Ello parece admisible si es que se trata de un empresario o profesional, pero no si fuera un particular ajeno al deber de liquidar el impuesto. Por ello, no puede haber una regla general válida para todas las operaciones internacionales, sino que la regla general debe descomponerse en dos: la tributación en el país de destino cuando el destinatario sea un empresario o profesional (que se convertirá excepcionalmente en sujeto pasivo del impuesto) y la tributación en el país de origen cuando el destinatario sea un particular.

En definitiva, que quede claro que cuando hablamos de la aplicación a las operaciones internacionales del principio de tributación en destino, resulta obligado matizar que dicho principio se aplica si el destinatario (el adquirente del bien o del servicio) es un empresario o profesional que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA. Como puede observarse en nuestra Ley del IVA, principalmente en los siguientes preceptos:

– En relación con las entregas de bienes, el artículo 13.1.ª de la Ley señala que estarán sujetas las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por empresarios o profesionales (también menciona a las personas jurídicas que no actúen como tales, pero para ellas hay otro régimen particular) cuando el transmitente sea un empresario o profesional. De donde se desprende que las «adquisiciones intracomunitarias» realizadas por particulares no son adquisiciones intracomunitarias, sino entregas de bienes ordinarias realizadas por el vendedor en el país de origen; en ellas el particular se considera como un simple obligado a soportar la repercusión del IVA (el IVA del país comunitario en el que se encuentre de viaje). Se aplica pues el principio de tributación en origen.

– En relación con las prestaciones de servicios, además de las múltiples referencias a la necesaria condición de empresario o profesional en las reglas de localización del hecho imponible, merece ser citado el artículo 84.1.2.º de la Ley, que establece como sujetos pasivos del impuesto a los empresarios o profesionales (requisito *sine que non*) para quienes se realicen las operaciones cuando estas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación de nuestro IVA.

5.2. Excepción a la excepción. Supuestos especiales en los que se aplica el principio de tributación en destino aunque el cliente sea un particular.

Para rizar el rizo, tampoco la principal excepción que hemos anunciado a la regla de la tributación en destino tiene un alcance global sino que nos vamos a encontrar en el sistema del IVA con importantes *contraexcepciones*: supuestos en los que a pesar de ser un particular el destinatario de la operación no se va a aplicar el principio de tributación en origen sino que se va a restaurar la validez de la regla general de tributación en destino, que inicialmente parecía reservada a las operaciones con clientes empresarios o profesionales. Veamos algunos de estos casos especiales:

5.2.1. Importaciones (entradas de bienes procedentes de países terceros, Canarias, Ceuta o Melilla)

Es cierto que hemos sostenido que la tributación en destino con clientes particulares puede resultar problemática desde el punto de vista de la liquidación e ingreso del IVA, pero en algunos casos el sistema está provisto de mecanismos que cubren semejante contingencia. Es lo que ocurre en las importaciones de bienes de países terceros por particulares: hay que contar con la existencia de un régimen aduanero, de modo que el IVA a las importaciones no tiene que ser autoliquidado por el particular sino que será liquidado por la Administración aduanera[4], con lo cual la aplicación del principio de tributación en destino con el consiguiente gravamen en el país de consumo no genera una carga adicional.

De ahí que el hecho imponible "importaciones" (a diferencia de lo que sucede con el hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias") no incluya entre sus elementos definidores la condición necesaria de empresario o profesional del adquirente[5]; se pueden gravar las importaciones, sea cual sea la tipología del importador, porque de la liquidación se ocupará en todo caso la Administración tributaria aduanera.

---

4 Incluso en los casos en los que se ha previsto recientemente la posibilidad de que determinados empresarios o profesionales (los que tengan un periodo de liquidación mensual) paguen el IVA a las importaciones a través de su propia autoliquidación, se mantiene la liquidación por parte de la Administración permitiendo simplemente un diferimiento del pago, que se hará en la autoliquidación correspondiente al período en que los empresarios o profesionales acogidos a este régimen reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración aduanera.

5 Véase el artículo 17 de la Ley del IVA: *"Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador"*.

Siendo así, lo lógico es que encontremos en la legislación una medida complementaria/contrapuesta que evite la doble imposición, puesto que si el particular va a tributar en el país de destino, a cambio no debe tributar en el país de origen. Esta es la función que desempeña la regla de exención a las exportaciones en régimen de viajeros (que se suele publicitar en los grandes almacenar)[6]. Ahora bien, aunque las ventas a viajeros de países terceros se declaren exentas, es evidente que la repercusión del IVA se producirá de manera natural en el momento de la compra y a posteriori, cuando los bienes adquiridos salgan del país, será cuando se active un proceso de devolución del IVA: el viajero puede enviar la factura diligenciada a la tienda donde hizo la compra para que esta proceda entonces al reembolso; o aún más fácil, puede presentar la factura diligenciada en alguna de las entidades colaboradoras autorizadas para actuar como oficinas de reembolso (por ejemplo, en los aeropuertos), que abonará automáticamente el IVA (descontando una pequeña comisión) para después reclamárselo a la tienda[7].

Para que las compras en España de los viajeros de países terceros (o Canarias, Ceuta y Melilla) queden exentas, se exige que la factura de la compra sea superior a 90,15 euros, porque si es una compra por menor importe no merece la pena la tramitación del procedimiento de devolución y se puede respetar el principio de tributación en origen (en paralelo, también se declaran exentas las importaciones en régimen de viajeros de bienes de escaso valor[8]).

5.2.2. Medios de transporte nuevos en el ámbito de la Unión Europea

En el caso de los medios de transporte, las razones que conducen a la aplicación del principio de tributación en destino son fácilmente comprensibles. Nos encontramos ante un bien de consumo sensible a las circunstancias fiscales que puedan influir en su precio total. Si se aplicara el principio de tributación en origen (pago del IVA del país del vendedor), a los particulares podría interesarles desplazarse al país de la Unión Europea que tuviera los tipos de IVA más ventajosos para adquirir allí su vehículo. Para evitar ese tipo de maniobras, la entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos se declara exenta en el país de

---

6 Exención establecida en el artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA.

7 Devolución regulada en el artículo 117 de la Ley del IVA y desarrollada en el artículo 9.1.2º.B) del Reglamento.

8 Exención establecida en el artículo 35 de la Ley del IVA. En este caso, el umbral que no se puede superar para disfrutar de la exención no atiende a cada factura por separado sino que se establece un valor global máximo de los bienes importados de 300 euros por persona (430 euros si el viajero llega por vía marítima o aérea; 150 euros si el viajero es menor de 15 años; además de unos umbrales específicos para el tabaco y el alcohol).

origen[9] y la adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos se declara sujeta en el país de destino resultando gravada en todo caso[10]. Por tanto, el comprador tendrá que liquidar y satisfacer el IVA de su país por la adquisición intracomunitaria que ha realizado; si es un particular que no tiene la condición de empresario o profesional, lo hará en el Modelo 309 de declaración-liquidación no periódica.

La equiparación en el tratamiento, sea empresario o particular el comprador (aplicación del IVA de destino en ambos casos), también se observa por el lado del vendedor, dado que las ventas de coches o medios de transporte afectadas por este régimen no son solo las de los nuevos en sentido literal sino también de los *seminuevos*[11]. En este sentido, lo que se hace es otorgar la condición de empresario a los efectos exclusivos del IVA de esta operación a todo aquel que realice una entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos, aunque sea de una entrega ocasional; este vendedor, si bien no tendrá que repercutir IVA, puesto que la tributación, como hemos visto, es en destino, sí gozará del derecho a la deducción del IVA que hubiera podido pagar en la previa adquisición del vehículo, para evitar así la sobreimposición que supondría aplicar el IVA completo y sin deducción a dos sujetos sucesivamente. Este derecho a la deducción, al no tratarse de un empresario o profesional ordinario, lo que genera es una necesidad automática de devolución, todo lo cual se efectúa a través del Modelo 308.

5.2.3. Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica

Este sector de los servicios de telecomunicaciones o electrónicos, al igual que hemos visto que ocurre con los medios de transporte e incluso de manera más acusada, se presta a las distorsiones en la competencia y los particulares podrían sin problema elegir como mercado para sus adquisiciones "telemáticas" aquellos países donde el IVA sea más bajo. De ahí que la Directiva, en su actual redacción, opte por una aplicación generalizada del principio de tributación en destino, de manera que se consiga una imposición uniforme sea cual sea la localización de la fuente del servicio (ya se compre a una empresa del propio país, de otro Estado

---

9 Artículo 25.2 de la Ley del IVA.

10 Artículo 13.2.ª de la Ley del IVA.

11 En concreto, cuando los medios de transporte se venden antes de transcurridos seis meses desde su inicial puesta en servicio (tres meses si no son vehículos terrestres) o cuando no hubieran recorrido más de 6.000 kilómetros (100 horas de navegación las embarcaciones; 40 horas de vuelo las aeronaves).

miembro de la Unión Europea o de un país tercero) y sea cual sea el tipo de cliente (empresario o particular). Lo importante va a ser siempre el lugar de consumo[12].

A efectos del IVA, ya sabemos que decidir la tributación en el país del consumidor o destinatario cuando este es un particular trae consigo la necesidad de arbitrar fórmulas que faciliten la liquidación del impuesto, procurando no asignar dicha carga a los particulares. En el caso que nos ocupa, lo que se hecho es plantear unos regímenes especiales de carácter voluntario en los que el sujeto pasivo que presta los servicios va a poder liquidar el IVA del país de destino de manera cómoda, sin tener que desplazarse a dicho país. Son los *regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica*[13], que cuentan con dos modalidades:

– El régimen de la Unión. Los empresarios de la Unión Europea que presten esta clase de servicios y se acojan al régimen especial, presentarán una declaración-liquidación especial de las operaciones sujetas a este régimen ante la Administración tributaria de su propio país, incluyendo el IVA repercutido de cualquier país.

– El régimen exterior a la Unión. Los empresarios de países terceros presentarán la declaración-liquidación por vía telemática en aquel Estado de la Unión Europea que cada uno elija como Estado miembro de identificación y en esa declaración se acumulará el IVA de todos los servicios que haya prestado en cualquier país de la Unión Europea.

En ambos casos el Modelo de declaración es el Modelo 368.

6. OTRAS EXCEPCIONES A LA TRIBUTACIÓN EN DESTINO

6.1. Reglas especiales de localización del hecho imponible que conducen a la tributación en origen aunque el destinatario sea un empresario (alquiler de coches, restaurantes…)

Según hemos ido viendo, no hay una regla unívoca sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios, sino que, dependiendo de las modalidades de servicios, las reglas generales pueden ceder ante otros criterios de localización de manera que el resultado no es siempre la tributación en destino cuando el cliente es empresario o profesional ni la tributación en origen cuando el cliente es un particular.

---

12 Véanse las reglas de localización del hecho imponible de los apartados 4.º y 8.º del artículo 70.1 de la Ley del IVA.

13 Artículos 163 septiesdecies a 163 quatervicies de la Ley del IVA y artículos 61 duodecies a 61 quinquiesdecies del Reglamento.

Sobre todo, nos interesa detenernos en ciertas reglas especiales, que conducen a la repercusión del IVA español a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En este sentido destacamos los siguientes supuestos:

– Arrendamientos de medios de transporte a corto plazo (por un periodo no superior a 30 días[14]). El servicio se entiende prestado en todo caso el lugar donde el medio de transporte se ponga en posesión del cliente, sea este un particular o un sujeto pasivo del IVA. De manera que si un empresario o profesional no establecido en España necesita alquilar un coche en nuestro país, tendrá que pagar el IVA español.

– Servicios de restauración o catering. El lugar de realización del hecho imponible se sitúa allí donde el servicio se preste materialmente, con lo cual de nuevo nos encontraremos con situaciones en las que empresarios o profesionales extranjeros que se encuentren en nuestro país por razón de su actividad económica soportarán en la factura del restaurante el IVA español.

– Acceso a manifestaciones culturales artísticas, deportivas, científicas, educativas, ferias o exposiciones de carácter comercial. El criterio consiste en entender realizado el hecho imponible en el lugar donde tenga lugar efectivamente el acto, con lo cual si un empresario no establecido acude a un feria comercial que se celebra en el territorio de aplicación del impuesto, corresponderá aplicar el IVA español.

6.2. Consecuencias: el cliente "extranjero" no puede deducir el IVA soportado, pero se le concede el derecho a la devolución

Hemos comprobado que la aplicación de determinadas reglas especiales de localización del hecho imponible basadas en el principio de tributación en origen implica que los empresarios o profesionales puedan soportar la repercusión del IVA de un país extranjero (por ejemplo, empresarios o profesionales que se desplazan a un país extranjero para asistir a un congreso o exposición internacional de su sector y en ese país soportan el IVA por los servicios de alojamiento, de restaurantes, de alquiler de coches o de peajes). En efecto, cuando un empresario o profesional de un país presta un servicio afectado por los ya citados criterios excepcionales a un empresario o profesional no establecido en dicho país, el primero repercute el IVA de su país y lo ingresa en su declaración periódica con normalidad, pero el segundo soporta el IVA de un país diferente al suyo. Con lo cual se plantea el problema del derecho a la deducción, ya que este segundo sujeto no

[14] El umbral se fija en 90 días si se trata de arrendamiento de buques.

presenta liquidación del IVA en el país donde lo ha soportado y cuando efectúe la liquidación ordinaria en su país, no podrá deducir el IVA soportado en el otro país, dado que cada Estado solo permite deducir su propio IVA.

Para dar respuesta a esta circunstancia anómala (la deducción del IVA soportado por parte de los sujetos pasivos del IVA es la piedra angular del tributo), se ha configurado un régimen de devolución a sujetos no establecidos. La Administración tributaria del país donde se ha realizado el hecho imponible, se ha repercutido el IVA y ha sido recaudado, lo devolverá a estos empresarios o profesionales que han soportado un IVA extranjero. La devolución tiene en esta ocasión efectos equivalentes a la deducción. El destinatario de la operación podrá así recuperar el coste tributario, tal y como debe ocurrir con cualquier empresario o profesional que necesita contratar servicios para el desarrollo de su actividad, aunque los contrate en un país extranjero.

¿Cómo se tramita la devolución? En este punto hay que diferenciar el ámbito de la Unión Europea del ámbito de los países terceros:

– En el seno de la Unión Europea, lo importante es que la solicitud de devolución la pueden presentar los empresarios o profesionales en su propio país, facilitando así la gestión de este trámite. Es un sistema que podríamos calificar como de "ventanilla única": la solicitud se presenta telemáticamente a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro en el que el sujeto esté establecido, y es la Administración de su país la que se encargará de trasladarla a la Administración del país donde se soportó el IVA. Por lo que respecta a los empresarios y profesionales españoles que hayan pagado el IVA en otros Estados miembros, han de presentar la solicitud mediante el Modelo 360.

– En cambio, cuando los empresarios o profesionales que han soportado el IVA son sujetos establecidos en países terceros, no tienen la posibilidad de solicitar la devolución a través de los portales electrónicos de sus propias Administraciones tributarias, sino que han de presentarla de forma directa ante las Administraciones de los países de consumo. Por lo que respecta al IVA pagado en España, los empresarios o profesionales establecidos en países terceros solicitarán la devolución ante nuestra Agencia Tributaria, a través del Modelo 361 (un Modelo bilingüe, redactado en español e inglés). Asimismo, deberán nombrar un representante residente en España que será el encargado de tramitar la devolución y se convertirá en responsable solidario en los casos de devolución improcedente.

A los efectos de las devoluciones analizadas nos encontramos con una particularidad reseñable: los sujetos establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla no se comportan como sujetos de países terceros (la asimilación habitual en el sistema del IVA) sino que gozan de las mismas facilidades de tramitación que hemos visto para los empresarios o profesionales del ámbito de la Unión Europea. Es decir, los sujetos de Canarias, Ceuta y Melilla tanto si soportan IVA en el territorio de

aplicación del impuesto como en otros Estados de la Unión Europea, presentarán la solicitud de devolución en el portal electrónico de nuestra Agencia Tributaria, empleando el ya citado Modelo o formulario 360.

Por último, conviene aclarar que el derecho a la devolución se concede en la medida en que las adquisiciones realizadas en las que se ha soportado IVA extranjero se utilicen en operaciones que concederían naturalmente el derecho a la deducción del IVA, lo cual pone de manifiesto que la devolución es un trasunto exacto de la deducción, llegando incluso a aplicarse la regla de la prorrata, si este fuera el caso del empresario, al importe de la devolución (no se devolvería la totalidad del IVA soportado, sino el porcentaje correspondiente).

Los acuerdos bilaterales para el reparto de la potestad de gravamen sobre las rentas transnacionales. Criterios generales del Modelo de Convenio de la OCDE

ANTONIO CUBERO TRUYO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

NICOLÁS DÍAZ RAVN

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. LA ENORME INFLUENCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LA FISCALIDAD DE LOS NO RESIDENTES (Y TAMBIÉN DE LOS RESIDENTES QUE OBTIENEN RENTAS EN EL EXTRANJERO)

Los Estados son extremadamente celosos de su soberanía fiscal, y ello resulta visible de manera particular en materia de impuestos directos, donde no se suele renunciar a la capacidad autónoma de decisión ni siquiera en ámbitos de integración máxima, como la Unión Europea (como es sabido, no son muchas las Directivas relacionadas con la imposición sobre la renta). Pero incluso en esta materia, cuando hay implicaciones internacionales, fundamentalmente cuando las personas físicas o las entidades obtienen rentas en un país distinto del que residen, resulta conveniente llegar a acuerdos con otros países porque de lo contrario la natural tendencia de los ordenamientos internos a gravar todo aquello que resulte susceptible de gravamen (a los residentes por la renta mundial y a los no residentes por las rentas obtenidas en su territorio) generaría el problema de la doble imposición internacional.

De ahí que esta materia concreta, las rentas con implicaciones internacionales, represente uno de los espacios en los que el Derecho internacional ha tenido una mayor penetración en las legislaciones nacionales; es un ámbito en el que no solo hay que atender lo que disponen los textos internos sino también lo que disponen los tratados bilaterales firmados para asignar de manera ordenada la potestad impositiva y paliar así en la medida de lo posible la doble imposición.

Sobre la influencia de los tratados bilaterales conviene hacer dos aclaraciones:

– Los Convenios para evitar la doble imposición internacional no solo afectan al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sino tambien al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades, puesto que los residentes en España que obtengan rentas en el extranjero, si es un país con Convenio, podrán ver excluido o reducido el gravamen. Y si el gravamen se produce, el método para eliminar la doble imposición que tendrá que aplicar España (método de exención con progresividad o método de imputación o crédito fiscal) será el que disponga el Convenio.

– Los Convenios para evitar la doble imposición son acuerdos bilaterales, pero ello no significa que exista un absoluto particularismo normativo en la materia. Gracias a la existencia de Modelos de Convenio auspiciados por organismos internacionales, como la ONU o la OCDE[1], la homogeneidad de las reglas establecidas en los Convenios resulta muy acusada[2]. Conviene destacar en ese sentido que el Modelo de Convenio de la OCDE ha sido seguido con bastante fidelidad por la mayoría de países, lo cual significa que disponemos de un instrumento de Derecho Internacional (aunque no tenga por sí mismo efectos jurídicos vinculantes, podemos adscribirlo al Derecho Internacional, en la modalidad de *soft law*[3]) que cumple una función meritoria de unificación normativa a nivel internacional[4], lo cual no es frecuente en el terreno del Derecho Tributario. Un buen ejemplo del valor del Modelo de la OCDE lo encontramos en el criterio de interpretación dinámica de los Convenios que ha sostenido nuestro Tribunal Supremo[5].

No puede caber duda de la enorme importancia del conocimiento de lo que dispongan los Convenios para evitar la doble imposición internacional, importancia que se asienta en dos argumentos fundamentales:

---

1 GARCÍA PRATS, F.A.: "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición". *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009.

2 CUBERO TRUYO, A. y DÍAZ RAVN, N.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España y Modelo de la OCDE. Análisis comparativo*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2012. SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T.: "Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1, 2004.

3 ALARCÓN GARCÍA, G.: "El soft law y nuestro sistema de fuentes". *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi. Navarra, 2010. DUBUT, T.: "The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law". *Intertax*, núm. 40, 2012.

4 DELGADO PACHECO, A.: "Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado: el caso español". *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi. Navarra, 2010.

5 DÍAZ RAVN, N.: "Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 y la interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 12, 2011.

– En primer lugar, los Convenios, como tratados internacionales que son, tienen prioridad en su aplicación sobre las leyes internas desde la perspectiva de las fuentes del derecho[6]. Esta *superioridad* de los tratados sobre la legislación interna se asienta en el artículo 96 de la Carta Magna: *"Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional"*. Y el legislador tributario reconoce, como es obligado, la prioridad de los Convenios: "Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española"; fórmula ritual que, bajo la rúbrica de *"Tratados y Convenios"*, se reproduce en el artículo 4 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo; el artículo 5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y el artículo 3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

– Y en segundo lugar, los Convenios cubren la inmensa mayoría de las situaciones en las que se obtienen rentas transnacionales (porque los sujetos no residentes que obtienen rentas en territorio español residen, por lo general, en un país que ha firmado Convenio con España y los sujetos residentes en España que obtienen rentas en el extranjero normalmente las obtienen en países con los que existe Convenio). La amplitud es una característica esencial de la red de Convenios suscritos por España. Desde que en 1966 se firmara el primero de ellos, el ya lejano Convenio entre el Estado Español y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Berna el día 26 de abril de 1966 y que entró en vigor el 2 de febrero de 1967, hasta la publicación en el BOE del pasado 15 de abril del Convenio entre España y Nigeria, la actividad en este campo no se ha detenido y en la actualidad, España cuenta con 83 Convenios, que cubren las relaciones tributarias con 88 Estados (no computamos entre los Estados a Hong Kong, que ha firmado con España su propio Convenio, porque no es un Estado sino una Región Administrativa Especial de la República Popular China). Son 88 Estados, a pesar de existir sólo 83 Convenios, puesto que el Convenio con la antigua Checoslovaquia sigue rigiendo tanto para la República Checa como para Eslovaquia; el Convenio con Indonesia alcanza igualmente a Timor Oriental; y el de la extinta URSS se aplica ahora a cinco de los Estados surgidos tras su descomposición: Bielorrusia, Kirguizistán, Tadzhikistán, Turkmenistán y Ucrania. Además, la lista de Convenios no sólo es

---

6 BUSTOS BUIZA, J.A.: "Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de doble imposición". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 9, 2001.

amplísima sino que incluye a los países más importantes, por lo que cabe afirmar que lo más frecuente, a la hora de aplicar el ordenamiento a cualquier situación de fiscalidad internacional, es que dicha situación esté cubierta por un Convenio[7]. Entre los Estados que no tienen Convenio con España, no es fácil encontrar países significativos, con relaciones comerciales y económicas con España de cierta intensidad. Lo cual no significa que no puedan destacarse algunos casos llamativos de ausencia de Convenio: por un lado, el único país de la Unión Europea con tal estatus (Dinamarca, dado que el viejo Convenio con Dinamarca fue objeto de denuncia y no está vigente); algunos países hispanoamericanos (Guatemala, Honduras, Nicaragua, Paraguay o Perú); algunos países africanos con cierta vinculación con la OCDE (países que aparecen en el Anexo al Modelo de la OCDE con las "Posiciones de economías no integradas en la OCDE respecto del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE": Costa de Marfil, República Democrática del Congo y Gabón); y, sobre todo, el listado de países o territorios que mantienen la calificación de paraísos fiscales (Anguila; Antigua y Barbuda; Bahrein; Bermudas; Brunei; Dominica; Fiji; Gibraltar; Granada; Isla de Man; Islas Caimán; Islas Cook; Islas del Canal, Islas de Guernesey y de Jersey; Islas Malvinas; Islas Marianas; Islas Salomón; Islas Turks y Caicos; Islas Vírgenes Britanicas; Islas Vírgenes de Estados Unidos de America; Jordania; Liechtenstein; Líbano; Liberia; Macao; Mauricio; Mónaco; Monserrat; Nauru; Omán; San Vicente y las Granadinas; Santa Lucia; Seychelles; y Vanuatu).

2. CLASIFICACIÓN DE LOS CRITERIOS GENERALES SOBRE REPARTO DE LA POTESTAD IMPOSITIVA EN EL MODELO DE LA OCDE

Los convenios para evitar la doble imposición afrontan el reparto de la potestad tributaria entre los dos países firmantes sobre la base de criterios diferentes en función de la categoría de renta obtenida. Es evidente que todas las rentas objeto de discusión han de haber sido obtenidas o producidas en un país distinto al de residencia (Estado de la fuente), porque ese el presupuesto lógico en el que ha de sustentarse todo impuesto sobre la renta de no residentes: el principio de

---

7 Podría incluso plantearse, dado el carácter absolutamente mayoritario de las operaciones cubiertas por Convenio, si la estructura de nuestra legislación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes debiera adaptarse a la seguida en los Convenios, para facilitar el encaje normativo entre ambas fuentes del derecho. Véase en tal sentido CUBERO TRUYO, A.: "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, 2013.

territorialidad. Pero aun dando por hecho el cumplimiento en todas las categorías de rentas de ese primer requisito del vínculo territorial o punto de conexión, es posible graduar la mayor o menor solidez de la conexión entre cada clase de renta y el país donde se genera. Este será el factor general que se tenga en cuenta por los Convenios a la hora de distribuir la capacidad de gravamen entre los dos países implicados.

Vamos, pues, a exponer los criterios generales que se emplean en el Modelo de Convenio, dentro de su responsabilidad arbitral, y avanzamos que resulta visible una triple clasificación de criterios, según se otorgue la preferencia impositiva o la legitimidad recaudadora al país de la fuente, al país de residencia o parcialmente a ambos[8].

2.1. Rentas que no pueden ser gravadas en el país de la fuente si el perceptor reside en un país con convenio

La primera alternativa que emplea el Modelo de la OCDE es la más radical y la que mejor sirve al objetivo declarado de evitar la doble imposición internacional: la exención en el país de la fuente. De esta manera, establecida la sujeción al impuesto por parte de la normativa nacional del país de la fuente, los convenios para evitar la doble imposición, al efectuar el reparto de la potestad tributaria entre las dos jurisdicciones interesadas, acuerdan que una determinada renta tribute solo, es decir, de forma exclusiva, en el país de residencia del contribuyente. En tales casos, el país de la fuente deberá renunciar a gravar esa renta generada o pagada en su territorio y percibida por un no residente. Las rentas para las que los convenios contemplan la tributación exclusiva en el país de residencia son las siguientes:

– Rendimientos de actividades empresariales o profesionales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

El artículo 7.1 del Modelo de Convenio (beneficios empresariales) contiene la regla básica de tributación exclusiva en el país de residencia por las rentas procedentes del desarrollo de actividades de carácter empresarial en otro país, a menos que tal actividad se realice a través de un establecimiento permanente y sólo en la medida en que la renta sea imputable a dicho establecimiento permanente (*principio de vinculación efectiva*). Dicha regla responde a la idea de que, hasta que no se abre un establecimiento permanente en otro Estado, no puede considerarse que una empresa de otro Estado participe en la vida económica del primero hasta el punto de quedar sometida a la jurisdicción fiscal de éste.

---

8 Seguimos en este trabajo nuestra monografía CUBERO TRUYO, A. y DÍAZ RAVN, N.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España y Modelo de la OCDE. Análisis comparativo*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2012.

En cuanto a las rentas que derivan de la realización por cuenta propia de actividades profesionales, su tratamiento en el Modelo de Convenio ha pasado del artículo 14 (actualmente sin contenido) al artículo 7, como consecuencia de un informe elaborado en el año 2000[9] en el que se llegó a la conclusión de que no existían diferencias relevantes entre ambos preceptos, siendo aconsejable tratar ambas categorías de rentas en una misma norma. Efectivamente, la redacción anterior del artículo 14 contemplaba la tributación exclusiva en el país de residencia del contribuyente para las rentas derivadas de servicios profesionales de carácter independiente (entendiéndose por tales las prestaciones de servicios efectuadas por, entre otros, médicos, abogados, ingenieros, arquitectos…), a menos que se dispusiese de "base fija" (concepto equivalente al de "establecimiento permanente) en el país de la fuente.

– Beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves.

Como especialidad dentro de la tributación de las actividades económicas, el artículo 8 del Modelo de Convenio contempla las rentas obtenidas por empresas dedicadas a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores. En tales casos, el gravamen de los beneficios derivados de tal actividad corresponderá, de forma exclusiva, al Estado en el que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa, lo cual viene a significar la exención en el país de la fuente y la imposición exclusiva en el país de residencia, dado que el criterio de la sede de dirección efectiva resulta determinante de la residencia de una sociedad.

– Ganancias patrimoniales mobiliarias.

El Modelo de Convenio reserva su artículo 13 a esta materia, efectuando una clara distinción entre ganancias mobiliarias y ganancias inmobiliarias, pudiendo tributar estas de forma incondicional en el país de la fuente (esto es, donde el inmueble se encuentra situado), mientras que las primeras lo harán exclusivamente en el país de la residencia, aunque con algunas excepciones (las ganancias que deriven de la transmisión de activos afectos a un establecimiento permanente; las que deriven de la enajenación de acciones cuyo valor proceda, en más del 50% de propiedad inmobiliaria situada en otro Estado…).

– Rendimientos del trabajo de corta duración para empresas no residentes sin establecimiento permanente.

En aquellos supuestos en los que un trabajador no residente se desplace a España para prestar sus servicios por cuenta ajena quedará, en principio, sujeto a tributación por los rendimientos que obtenga en nuestro territorio. Y esa es, igualmente, la regla general prevista por el Modelo de Convenio en su artículo 15, el

---

9 *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention.*

cual permite la tributación compartida de la renta en ambos países (residencia del perceptor y fuente). Dicha regla general se ve alterada en aquellos supuestos en que se cumplan las siguientes condiciones (artículo 15.2 del Modelo de Convenio de la OCDE):

– En primer lugar, que la permanencia en territorio español sea inferior a 183 días en un periodo cualquier de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado[10].

– En segundo lugar, que su retribución la pague un no residente en España.

– Finalmente, que la retribución satisfecha no la soporte un establecimiento permanente de la empresa situado en España.

El cumplimiento de tales condiciones permite al contribuyente tributar de forma exclusiva (…*sólo pueden someterse a imposición*…) en su país de residencia, quedando exenta de gravamen, pues, en el país en el que se desarrolla el trabajo (país de la fuente).

– Pensiones "privadas".

Si resulta de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, se hace preciso distinguir entre pensiones privadas (a las que resulta de aplicación el artículo 18 del Modelo de Convenio) y pensiones públicas (reguladas, junto con otras remuneraciones públicas, en el artículo 19 del Modelo). Consideramos pensiones "privadas", a los efectos de los convenios para evitar la doble imposición, aquellas que provienen de un previo trabajo dependiente en el sector privado, incluyendo las que se abonan a beneficiarios distintos del antiguo trabajador (por ejemplo, cónyuge, hijos…). Pues bien, la regla de reparto de la potestad tributaria de este tipo de pensiones, recogida en el artículo 18, consiste en autorizar exclusivamente al país de residencia del perceptor el gravamen que corresponda sobre

---

[10] Los convenios prevén dos formas distintas para computar dicho periodo: por un lado (convenios más antiguos) tomando como referencia el año natural (en algunos casos se toma como referencia el año fiscal, coincidente en España con el año natural); por otro lado (convenios más recientes) tomando como referencia un periodo cualquiera de doce meses que empiece o acabe en el año fiscal considerado. Esta segunda posibilidad, fruto de una modificación al modelo de la OCDE, permite combatir supuestos de abuso por parte del contribuyente consistentes en fraccionar la permanencia en el país de la fuente en dos años naturales distintos (por ejemplo, permanencia 150 días de un año y 150 días del año siguiente: en ese supuesto, bajo la redacción inicial del Modelo de Convenio, el contribuyente no tributaría en el país de la fuente pese a que, en total, ha permanecido en su territorio durante un periodo total de 300 días). En cualquier caso, la aparente duplicidad de modalidades para computar la permanencia en España queda en entredicho si interpretamos los convenios antiguos conforme a la redacción vigente del Modelo y sus Comentarios y, en consecuencia, tomamos como referencia en todo caso, y pese a la literalidad de los convenios firmados y en vigor, un periodo cualquiera de doce meses y no el año fiscal o natural.

la renta obtenida por este concepto. Ello implicará que en el país de la fuente, es decir, desde de donde procede el pago de la pensión, la renta se encontrará exenta de gravamen.

– Estudiantes.

Las rentas percibidas para cubrir los gastos de manutención, estudios o capacitación por un estudiante o persona en prácticas (por ejemplo, becas de movilidad entre Universidades de diferentes países), cuya calificación, a efectos fiscales, es la de rendimientos del trabajo, gozan de un artículo propio en el Modelo de la OCDE, el artículo 20, que reserva al país de residencia del contribuyente la tributación exclusiva de tales percepciones, a menos que las mismas procedan de fuentes situadas en el mismo país en el que se encuentra el estudiante.

– Cánones.

Los cánones o regalías son rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de determinados derechos relacionados con la propiedad industrial o intelectual (obras literarias, artísticas o científicas, patentes, marcas…). Hemos clasificado estas rentas en el grupo de las que no pueden ser gravadas en el país de la fuente, porque estamos haciendo un resumen de los postulados del Modelo de la OCDE, pero hay que hacer en este punto una advertencia. Pese al criterio expreso del Modelo de la OCDE, la gran mayoría de nuestros convenios prevén la tributación compartida de los cánones, con limitaciones para el país de la fuente. Dicho tratamiento deriva del carácter de importador de tecnología predicable de España (sobre todo, en la época en la que se firmaron la mayoría de Convenios) y, en consecuencia, de su condición de pagador de cánones, de donde se desprende el interés en someter a gravamen, en la fuente, el pago de esta categoría de renta.

2.2. Rentas que pueden ser gravadas en el país de la fuente, pero con el límite máximo establecido en el Convenio

En un segundo grupo, el Modelo de convenio contempla dos categorías de rentas, los dividendos y los intereses, cuya tributación, si bien es compartida entre ambos países, presenta importantes limitaciones porcentuales en el Estado de la fuente. A dichas rentas hay que añadir, por lo que a la mayoría de convenios suscritos por España se refiere, el caso de los cánones, como ya hemos puesto de manifiesto.

Así, los tipos de gravamen previsto en la normativa interna (19 por 100 para dividendos e intereses; 24 por 100 para cánones) cederán frente al límite máximo impuesto por el convenio.

En estos casos, cuando el país de residencia tenga que aplicar los mecanismos para corregir la doble imposición, se da la particularidad de que, dada la limita-

da tributación que soportan estas rentas en la fuente, el método aplicable será, necesariamente, el de imputación, y ello incluso aunque se hubiera optado con carácter general por el método de exención en el convenio correspondiente[11].

– Dividendos.

Los Comentarios al Modelo de Convenio señalan que, respecto de este tipo de renta, no sería admisible ningún criterio de tributación exclusiva (ni a favor del país de la fuente, ni a favor del país de residencia). Por ello, se opta por un criterio de tributación compartida entre ambos territorios. No obstante, habida cuenta que el país de la fuente ya habrá gravado los beneficios de la sociedad que reparte el beneficio, se considera oportuno limitar el nuevo gravamen sobre tal renta que se producirá en el momento en el que se reparten los dividendos a sus socios. Así, el impuesto exigido en el país de la fuente no excederá del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

Además, si el reparto de dividendos se efectúa desde una filial a su matriz, con la finalidad de facilitar las inversiones internacionales, evitando una cascada impositiva, se limita aún más el impuesto en la fuente: un 5 por 100 cuando el perceptor sea una sociedad que posea, al menos, un 25 por 100 en el capital de la sociedad que reparte el beneficio.

Los límites antes indicados pueden ser (y de hecho, frecuentemente, vemos que así ocurre) modificados por los diferentes convenios negociados entre dos países, bien reduciendo el límite de imposición en la fuente (incluso en algunos casos dejando exento el dividendo), bien reduciendo el porcentaje de participación necesario para gozar del límite reducido del 5 por 100.

– Intereses.

En este caso, y a diferencia de lo señalado respecto de los dividendos, no existe riesgo de doble imposición económica; no obstante, al encontrarse el pago de intereses sujeto, como regla general, a retención en la fuente, así como a imposición en el país de destino, se está obstaculizando el movimiento de capitales y el desarrollo de las inversiones internacionales.

Dado que un criterio de tributación exclusiva en uno de los dos países no sería aceptable sin más, el criterio que adopta en este punto el Modelo vuelve a ser el de permitir una tributación compartida, pero limitando el gravamen en el país de la fuente (en este caso, un 10 por 100 del importe bruto de los intereses, si bien las partes en el convenio pueden alterar dicho porcentaje), habida cuenta que dicho

---

11 Aplicar el método de exención a los dividendos, intereses y cánones conduciría a resultados no deseados por los convenios, por cuanto que el único gravamen que soportarían estas rentas lo sería a tipos reducidos.

país habrá podido someter a impuestos los beneficios producidos en su territorio por las inversiones financiadas con ayuda del capital recibido en préstamo.

2.3. Rentas cuyo gravamen en el país de la fuente se admite incondicionalmente, aunque el sujeto resida en un país con Convenio

Finalmente, existe un tercer grupo de rentas cuya tributación en el Estado donde ha sido obtenida no va a resultar condicionada por el hecho de que su perceptor se encuentre establecido en país con convenio, toda vez que los artículos procedentes de dicho convenio, siguiendo la línea del Modelo de la OCDE, contemplan el gravamen compartido de la renta pero sin limitaciones para el país de la fuente. En los casos que siguen a continuación, el país de la fuente podrá gravar las rentas conforme a su normativa interna, exactamente igual que si no existiera Convenio. Lo cual no significa que el Convenio sea irrelevante en relación con este sector de rentas: téngase en cuenta que en principio también goza de potestad impositiva el Estado de la residencia del perceptor, si bien este último Estado vendrá obligado a aplicar el correspondiente mecanismo para corregir la doble imposición que establezca el Convenio.

– Rentas inmobiliarias.

La existencia de un convenio para evitar la doble imposición respeta, como regla general de absoluto consenso, el derecho del país en el que se encuentre el inmueble a gravar las rentas derivadas de éste, habida cuenta la estrecha relación económica entre esos bienes y sus rentas y el país de la fuente. Esta vía libre a la potestad de gravamen del país en el que se encuentra localizado el inmueble se extiende a los siguientes aspectos (de conformidad con los artículos 6 y 13 del Modelo de Convenio): rentas derivadas de la utilización directa de bienes inmuebles (por ejemplo, imputaciones de rentas derivadas de inmuebles a disposición del contribuyente, no arrendados ni afectos a actividades económicas); rentas derivadas del arrendamiento o aparcería de inmuebles; cualquier otra forma de explotación de la propiedad inmobiliaria; rentas derivadas de explotaciones agrícolas o forestales; ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de bienes inmuebles.

– Rentas de actividades artísticas y deportivas.

A diferencia de lo que ocurre con las rentas obtenidas por el desarrollo de actividades empresariales o profesionales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (cuya tributación corresponde, por regla general, al país de residencia de forma exclusiva, *ex* artículo 7 del Modelo de Convenio), en el caso de estas otras actividades económicas, las de artistas y deportistas, se contempla una regla general de ratificación del gravamen en el país de la fuente (esto es, el país en el que se desarrolla materialmente la actuación artística o deportiva). Y ello es así

aunque la renta se atribuya a un tercero, pues el Modelo de Convenio incluye de manera expresa en el segundo párrafo del artículo 17 la posibilidad de que la renta tribute en el país de la fuente incluso cuando el perceptor de la misma sea un tercero distinto del artista o deportista, sin contar con establecimiento permanente en el país de la fuente. Esta última norma permite atajar estructuras de elusión fiscal, tendentes a atribuir los beneficios del artista o deportista a una sociedad (controlada por aquél y, generalmente, establecida en una jurisdicción fiscal más ventajosa), así como simplificar la recaudación del gravamen en aquellos casos de agrupaciones de personas que desarrollan su labor artística o deportiva integradas en determinadas personas jurídicas (mediante el gravamen directo a dicha persona jurídica, en lugar de a cada uno de sus miembros personas físicas).

– Rendimientos del trabajo desarrollado en territorio español (salvo trabajos de corta duración para empresas no residentes sin establecimiento permanente).

Ya hemos adelantado que la regla general de tributación de los rendimientos del trabajo, contenida en el artículo 15.1 del Modelo de Convenio, es la de tributación compartida salvo la aplicación de la regla especial para "trabajos de corta duración" para empleadores no residentes sin establecimiento permanente (contenida en el artículo 15.2, y que reserva en exclusiva al país de residencia la facultad de gravar las rentas obtenidas por el contribuyente). Por tanto, los rendimientos del trabajo realizado por un sujeto no residente tributan en el país de la fuente (el país donde se desarrolla dicho trabajo) si la duración del trabajo se prolonga más de 183 días o aun siendo trabajos de corta duración, cuando el empleador es una empresa residente o un establecimiento permanente de una empresa no residente.

Además de la regla general contenida en el artículo 15, el Modelo de Convenio dedica otros artículos a la tributación de las rentas del trabajo que, igualmente, se verán sometidas a gravamen en el país de la fuente. Tal es el caso de las retribuciones de los miembros del órgano de administración de sociedades (artículo 16, "*Remuneraciones en calidad de consejero*") y de las pensiones y demás remuneraciones públicas (artículo 19, "*Funciones públicas*").

Conforme al artículo 16, las remuneraciones percibidas por un contribuyente en su condición de miembro de un directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado pueden verse sometidas a gravamen en este.

Por cuanto hace al artículo 19, no solo se contempla la tributación en el país de la fuente sino que, precisamente, será éste el único con potestades para gravar las rentas señaladas en dicho precepto. Esta regla de tributación exclusiva en el país de la fuente afecta, por un lado, a los sueldos, salarios y remuneraciones similares pagadas por un Estado o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales

a una persona física por servicios prestados[12]; y, por otro lado, a las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por servicios prestados al Estado, subdivisión política o entidad local que abona la renta[13].

– Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

Cuando un sujeto residente en un país obtiene rentas en otro país mediante un establecimiento permanente, no cabe duda de que existe una conexión fortísima que permite al Estado de situación del establecimiento gravar las rentas obtenidas por este. Así lo reconoce por supuesto el Modelo de la OCDE.

Una vez admitido con toda claridad el derecho de gravamen del país donde se halla el establecimiento permanente o lugar fijo de negocios, existen diferentes criterios sobre la determinación de qué concretos beneficios son imputables a un establecimiento permanente. Centrándonos en el Modelo de la OCDE, este opta por el principio de vinculación efectiva, renunciando al principio de la fuerza de atracción, al que considera actualmente "*obsoleto como práctica internacional en la política de convenios*". De esta manera, los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente serán aquellos que éste hubiera obtenido en condiciones de plena competencia si se hubiera tratado de una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, determinadas por la aplicación del principio de plena competencia.

BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, G.: "El soft law y nuestro sistema de fuentes". *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi. Navarra, 2010.

BUSTOS BUIZA, J.A.: "Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de doble imposición". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 9, 2001.

CUBERO TRUYO, A.: "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, 2013.

CUBERO TRUYO, A. y DÍAZ RAVN, N.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España y Modelo de la OCDE. Análisis comparativo*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2012.

DELGADO PACHECO, A.: "Valor en el Derecho Tributario internacional del Modelo de Convenio de la OCDE, de los comentarios al mismo y de las reservas u observaciones de cada Estado: el caso español". *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi. Navarra, 2010.

---

12 Regla que únicamente quiebra si concurren los siguientes requisitos: 1) que el trabajo se preste en el otro Estado contratante; 2) que el perceptor sea nacional de ese otro Estado; y 3) que no haya adquirido la condición de residente en este otro Estado sólo para prestar los servicios. Si así fuese, la renta tributaría exclusivamente en el país de residencia del perceptor.

13 Salvo que el perceptor sea residente y nacional del otro Estado, en cuyo caso la potestad para someter a gravamen la renta corresponderá al país de residencia.

DÍAZ RAVN, N.: "Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 y la interpretación dinámica de los convenios para evitar la doble imposición". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 12, 2011.

DUBUT, T.: "The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law". *Intertax*, núm. 40, 2012.

GARCÍA PRATS, F.A.: "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los Convenios de doble imposición". *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T.: "Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE". *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1, 2004.

Aspectos problemáticos de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Mª TERESA MORIES JIMÉNEZ

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba

1. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. PRECISIONES CONCEPTUALES

Para poder entender la problemática de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) hemos de partir del concepto de este fenómeno y de las principales medidas que se pueden utilizar para poner una solución al problema. Hay varios factores que influyen en esta cuestión que determinan como bien ha señalado, SOLER ROCH, la "tormenta perfecta", nos referimos a: la existencia de una clara asimetría en la regulación de este Impuesto en los distintos países; a la insuficiencia de Convenios internacionales que se ocupen de esta materia; a la falta de armonización en el ámbito de la Unión Europea y, por último, y en países como el nuestro con una gran descentralización, a la existencia de un sistema de financiación autonómico que permite y potencia la existencia de enormes diferencias entre unas CCAA y otras. Esta confluencia de factores, da lugar en muchos casos a la existencia de discriminaciones entre residentes y no residentes que, como ha indicado el TJUE en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, as. Comisión/España (C-127/12) refiriéndose a la normativa estatal, constituyen medidas que restringen la libre circulación de capitales que deben eliminarse de los ordenamientos de los distintos Estados.

La causa de la doble imposición internacional hay que buscarla en el hecho de que los distintos Estados, haciendo uso de su soberanía fiscal, actúan de forma descoordinada a la hora de sujetar a gravamen el fenómeno de las sucesiones y donaciones, intentando atraer para sí el mayor número de hechos imponibles que les proporcionen unos ciertos recursos, a través del establecimiento de unos puntos de conexión fiscal lo más adecuados posibles a sus intereses. Al actuar de esta manera es inevitable que surjan situaciones en las que en sucesiones y donaciones en las que intervienen elementos internacionales tales como, bienes pertenecientes al caudal relicto situados en distintos Estados, causante y causahabientes con

residencia fiscal en distintos países, etc., se produzca la confluencia de dos o más Estados gravando un mismo hecho imponible (identidad de objeto), en el mismo período impositivo (identidad temporal) y a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza (identidad de concepto tributario), dando lugar a la doble imposición en este Impuesto[1].

Dentro de la doble imposición internacional es frecuente distinguir entre:

a) Doble imposición jurídica.

Se produce cuando la identidad del objeto gravado, la identidad temporal y la similitud del concepto tributario aplicado, concurren en el *mismo sujeto*. Esta situación puede producirse porque una persona se considere residente en dos Estados, lo que puede fácilmente ocurrir si los criterios para determinar la residencia en los mismos no son coincidentes[2]. En estos casos si existe un Convenio para eliminar la doble imposición (CDI), el problema se resuelve fácilmente aplicando los criterios contenidos en el mismo para decidir qué residencia prevalece. Adelantamos, no obstante que el número de Convenios internacionales para evitar la doble imposición en el ISD es relativamente bajo en el seno de la Unión Europea, y concretamente en el caso de España, solo hay suscritos tres con Grecia, Francia y Suecia, a los que luego nos referiremos.

Pero esta doble imposición jurídica, también puede producirse cuando el contribuyente es residente en un Estado que grava la totalidad de los bienes que forman parte de la adquisición lucrativa independientemente del lugar en que estén localizados (*criterio de la residencia)*, y otro Estado grava sólo las adquisiciones lucrativas de los bienes que están situados en su territorio (*criterio de la fuente)*. En estos casos si existe un CDI, puede ocurrir que éste limite o excluya la potestad de imposición del Estado de la fuente. Si esto fuera así, y se atribuyera la potestad de gravamen en exclusiva al país de la residencia o al país de la fuente, se habría puesto fin al problema de la doble imposición en ese caso. Pero si el CDI permite gravar simultáneamente la adquisición de los bienes en el Estado de la fuente (con algún límite máximo o sin limitación alguna) y en el de la residencia, estaremos ante un supuesto de doble imposición, que normalmente se corrige en el ámbito del país de la residencia a través de los métodos de imputación o exención que se establezcan en éste. Sin embargo, en el ámbito de la UE el Tribunal de Justicia ha reconocido que los Estados miembros son libres de aplicar sus normas nacionales

---

1 Vid. FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional,* Ed. Marcial Pons, 2013, págs.89 y ss.

2 Vid. el trabajo de MARTÍN BARAHONA, F. "Situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, Estados Unidos y Canadá", Año 2011- Cuadro Resumen, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras,* núm. 33 noviembre-diciembre 2011, págs. 4-40.

sobre sucesiones como crean oportuno siempre que se ajusten a las normas de la UE en materia de no discriminación y libre circulación y sin que sea necesario el establecimiento de medidas para evitar la doble imposición sobre una herencia, incluyendo el establecimiento de los puntos de conexión, y tampoco la adaptación de sus sistemas tributarios a los diferentes sistemas impositivos de los demás Estados miembros (Sentencia de 19 de febrero de 2009, Caso *Block*, As. C-67/08, EU: C: 2009:92). En definitiva, en Derecho comunitario no existen criterios generales para solucionar este problema y por ello el uso de diferentes puntos de conexión entre los distintos Estados miembros no es contrario al ordenamiento comunitario, si no incide en el ámbito de otras libertades.

En otras ocasiones, la doble imposición se produce por la existencia de una disparidad de criterios entre dos Estados en la determinación de la situación de la «fuente». Sería el caso en el que un país determinara que unas cantidades derivadas de un seguro de vida tributan en función de la residencia del tomador del seguro y otro en el que se considera, que han de tributar en el país en el que la entidad aseguradora tiene su domicilio social. Este tipo de conflictos no se suelen regular en los CDI, que se limitan a realizar el reparto del poder tributario entre el país de la residencia y el país de la fuente, pero no definen cómo se determina la fuente.

b) Doble imposición "económica".

Esta doble imposición se produciría en el ámbito del ISD cuando un mismo elemento patrimonial se grava por dos tributos similares de Estados distintos, en el mismo período pero recayendo dicha tributación en dos sujetos distintos. Se produciría este supuesto si en un Estado se considerara que el contribuyente es el causante y se le gravara por la totalidad de la herencia, y de igual manera, en otro Estado distinto se considerara que el contribuyente es el causahabiente y también se le sujetara por la totalidad de la herencia.

Como acertadamente ha señalado el profesor FALCÓN Y TELLA[3] los términos doble imposición "jurídica" y "económica" no resultan muy afortunados, porque todo supuesto de doble imposición es *jurídico* ya que se produce como consecuencia de la aplicación de normas jurídicas (las que regulan los impuestos) y a la vez es también *económico,* puesto que tiene efectos económicos, ya que es una realidad económica, y en ambas están presentes las tres identidades que las definen: identidad del objeto gravado, identidad del período impositivo e identidad del impuesto aplicable.

Por todo ello, según el citado autor, quizá sería preferible reservar la expresión *doble imposición internacional* para la llamada doble imposición jurídica interna-

[3] Vid. op. cit., 2013, pág. 91.

cional, es decir, para aquellos supuestos en los que se produce una concurrencia de los impuestos de dos Estados sobre la misma persona, y hablar en los demás casos de doble imposición internacional intersocietaria. O bien distinguir entre doble imposición internacional sobre la persona y doble imposición sobre la renta. O entre doble imposición internacional en sentido estricto (*jurídica)* y en sentido amplio *(económica)*. No obstante, hemos de señalar que ambas expresiones doble imposición jurídica y económica están ampliamente extendidas tanto en los Comentarios al Modelo y en otros documentos de la OCDE y en la doctrina cuando estudia temas relacionados con la fiscalidad internacional, por tanto, su uso está aceptado y nosotros las utilizaremos, teniendo en cuenta las precisiones señaladas al respecto.

2. LOS CRITERIOS DE SUJECIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO FACTOR DETERMINANTE DE PROBLEMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Como acertadamente indican MARTÍN ROMÁN Y BLANCO GARCÍA[4] la causa primordial que origina la doble imposición reside en un conflicto directamente asociado a los puntos de conexión de las normas fiscales de dos o más Estados que van a determinar en qué casos una herencia o determinados bienes que forman parte de una adquisición lucrativa van a verse sujetos por el gravamen de un Estado u otro.

Al respecto hemos de indicar que los criterios de sujeción en la imposición sobre sucesiones y donaciones varían de unos Estados a otros, ahora bien la mayoría de los Estados establecen dos principales puntos de conexión en sus respectivas normativas del ISD a nivel nacional: el *criterio de vinculación personal* o el *principio de la fuente*.

El *criterio de vinculación personal* es el factor determinante que relaciona a los Estados en materia de ISD. Ahora bien, son tres los grandes principios que se aplican en los países de nuestro entorno: el *principio de residencia,* el *principio del domicilio* y el *principio de la nacionalidad*. El más común es el principio de residencia, que es el que se utiliza en el Modelo de Convenio de la OCDE, vinculando esa residencia con el causante o donante con independencia de que el impuesto se exija siempre al beneficiario de la herencia o donación que es el que manifiesta la capacidad económica, pues ha sido el que ha venido acumulando los bienes objeto de la transmisión a lo largo de su vida.

---

[4] Vid. "La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa", *Crónica Tributaria,* núm. 151/2014, págs., 151-145, en especial págs. 126 y 127.

En aquellos casos en los que concurran varios puntos de conexión de carácter personal, por ejemplo en una misma persona, que puede ser considerado residente en un Estado y sin embargo tiene la nacionalidad de otro, o en aquellos en los que para un Estado el punto de conexión personal se refiera al causante y en otro al causahabiente, tendremos claros supuestos de DII. Esto es lo que ocurre en el caso de España, que se sujeta al impuesto por obligación personal (art. 6 Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del ISD) a los adquirentes de los bienes que sean residentes en territorio español quedando gravados por la totalidad de bienes que compongan la herencia o la donación independientemente del lugar en el que estos se hallen situados. En casos, en los que el causante sea residente en un Estado que utiliza como criterio de sujeción por obligación personal la residencia o domicilio del causante[5], y el adquirente sea residente en un Estado como España que utiliza como criterio de sujeción por obligación personal la residencia o domicilio del causahabiente, tenemos un claro supuesto de doble imposición económica, porque el ISD va a recaer en dos sujetos por los mismos bienes. También en los casos en que concurra un residente en España, con un domiciliado o nacional de otro Estado que utilice ese elemento como punto de conexión.

El otro criterio al que antes nos referíamos es el *principio de la fuente*, según el cual los Estados gravan aquellos bienes que están situados, se realizan o se ejercitan en su jurisdicción, siempre que no estén protegidos por el criterio de vinculación personal. Este criterio normalmente, tal y como se establece también en el MC OCDE, se aplica fundamentalmente sobre bienes inmuebles, aunque en algunos casos se extiende también a bienes de otra naturaleza cuando pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el territorio del citado Estado. En el caso de España se aplica para los contribuyentes no residentes y sujetos al impuesto por obligación real (art. 7 Ley 29/1987 del ISD) que tienen que tributar por los bienes que están situados, se realizan o se ejercitan en su jurisdicción[6].

---

5 Sería por ejemplo el caso de Dinamarca, Estados Unidos, o del Reino Unido que vincula al causante con el *Inheritance Tax*, en aquellos casos en que tenga el domicilio en su territorio. En el caso de Bélgica se atiende a la residencia del causante en los últimos cinco años para determinar la sujeción personal al Impuesto, y en el caso de Holanda se entiende que el causante, si tienen la nacionalidad holandesa, es residente en aquellos casos en que hubiera residido en Holanda en los 10 años anteriores a su fallecimiento o su emigración.

6 El único país que no aplica el principio de la fuente es Holanda que sólo sujeta al ISD a los adquirentes de bienes cuando el causante sea residente en Holanda (extensión a los 10 años anteriores). En este sentido el TJUE consideró compatible con el ordenamiento comunitario una norma de los Países Bajos que consideraba residentes a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los nacionales que hubieran sido residentes y que fallecieran o realizarán una donación en los diez años siguientes al abandono en la residencia, indicando al respecto el TJUE que es irrelevante que se reconozca al otro Estado un crédito de impuesto (Sentencia de 11 de septiembre de 2008, ***Arens-Sikken*** As. C-43/07, EU: C: 2008:490*)*.

3. LA INSUFICIENCIA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Una vez delimitados estos conceptos previos hemos de indicar que, si bien es cierto, que en el ámbito de las sucesiones y donaciones desde un punto de vista macroeconómico el problema de la doble imposición no es un fenómeno muy grave (en el conjunto de la UE, los ingresos totales derivados de la imposición sobre el patrimonio y las sucesiones, incluidos los casos nacionales y transfronterizos, equivalen a menos de un 0.5% de los ingresos fiscales totales en general, incluidos los de las sucesiones transfronterizas[7]), si analizamos el problema de la doble imposición internacional desde un punto de vista individualizado la cuestión cambia, porque para un ciudadano sujeto a este Impuesto el hecho de que pueda ver que su herencia sea gravada por más de un Estado miembro, puede tener una repercusión claramente negativa en su situación financiera particular, en algunos casos, con graves problemas de liquidez para hacer frente al pago del Impuesto, viéndose obligado el propio contribuyente a vender lo recibido para poder hacer frente al pago de la deuda contraída por la adquisición de dichos bienes.

Además hay que indicar, que las perspectivas de futuro en este tema no son nada favorables, pues cada vez nos vamos a encontrar con más casos en los que en el ámbito de las sucesiones y donaciones entren en juego elementos transfronterizos pues las libertades comunitarias permiten y, así lo están entendiendo los ciudadanos de la Unión Europea, una mayor movilidad entre los distintos Estados miembros. Por otra parte, la crisis económica que estamos padeciendo desde hace ya algunos años, está determinando un aumento del número de inmigrantes dentro de la UE en busca de mejores oportunidades, con lo que pueden incrementarse situaciones en las que un mismo ciudadano mantenga algún tipo de conexión con el Estado en el que ha venido residiendo él o su familia y surja por otro lado, una nueva situación que le haga posible contribuyente en un ISD en el Estado en el que ahora ha fijado su nueva residencia. Por otra parte, también se han visto incrementadas en estos últimos años las inversiones extranjeras tanto en bienes raíces como en cartera, que van a provocar que la tendencia a ese aumento de supuestos de doble imposición siga siendo ascendente.

Por todo ello, consideramos oportuno el análisis de esta problemática y las posibles medidas que se están planteando como solución a este conflicto

En el ámbito del ISD, a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, la actividad convencional de los Estados para intentar de forma bilateral eliminar la doble imposición internacional es bastante escasa.

---

7 Vid. op.cit., 2014, pág. 126.

La OCDE elaboró un Modelo de Convenio de Doble Imposición en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el año 1966, que luego fue revisado en 1982 (en esta revisión se incluyeron también las donaciones que inicialmente quedaban fuera del mismo), y que no ha sido objeto de actualizaciones posteriores, siendo de aplicación a los legados y herencias cuando el causante está domiciliado (es decir, tiene su residencia) en un Estado contratante en el momento del fallecimiento o cuando el donante esté domiciliado en un Estado contratante en el momento de la donación (art. 1 MC OCDE).

No existe un criterio para determinar la residencia en el Modelo, pues éste se remite a los Estados miembros que suelen aplicar criterios similares a los que se aplican a efectos de la imposición de la renta y el patrimonio (art. 4.2 MC OCDE), a saber:

– Lugar en el que radique la *vivienda permanente a disposición de la persona*, ya sea en propiedad, alquilada o por cualquier otro título, incluso una habitación subarrendada; lo importante es que se trate de una vivienda permanente (o al menos con intención de permanencia) y no solo para vacaciones, o para uso temporal.

– Si la persona tuviera una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado con el que mantenga *relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)*. A estos efectos, se tomarán en consideración las relaciones familiares y sociales del interesado, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales y otras, la sede de sus negocios, el lugar desde donde administre sus bienes, etc.,, examinadas todas estas circunstancias en su conjunto y teniendo en cuenta el comportamiento del interesado.

– Si atendiendo a los dos criterios anteriores no fuera posible determinar el lugar de residencia, se considerará residente del Estado *donde viva de manera habitual*; es decir, donde permanezca más tiempo (no hace falta una estancia de 183 días), computándose a estos efectos las estancias de cualquier tipo, incluso en hoteles, por períodos continuos o discontinuos.

– En defecto de los criterios anteriores, se atiende al criterio de la nacionalidad, de manera que se considerará residente del Estado contratante del que sea *nacional*; ahora bien, no es que la nacionalidad sea el punto de conexión en sí mismo, sino que funciona como un indicio, a falta de otros mejores, del Estado en el que se mantienen relaciones personales y económicas más intensas.

– Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes resolverán el caso de *común acuerdo*.

En cuanto a la distribución del poder financiero entre el Estado de residencia y el de situación de los bienes, se realiza con arreglo a los siguientes criterios:

– Los *bienes inmuebles* que formen parte de una herencia, legado o donación, pueden gravarse en el Estado en el que están situados (y en el de la residencia del causante o donante), con independencia de que estén afectos o no a una actividad económica, con o sin establecimiento permanente (art. 5 MC OCDE).

– Los *bienes muebles afectos a un establecimiento permanente* pueden gravarse en el Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente (art. 6).

– *Los demás bienes y derechos sólo pueden gravarse en el Estado de residencia del causante o donante* (art. 7).

En cuanto a las *deudas* (art. 8 MC OCDE), se distingue entre las que están vinculadas a la propiedad inmobiliaria o a un establecimiento permanente, en cuyo caso son deducidas en el Estado de la fuente. El resto de deudas serán deducidas por el Estado de residencia del causante o donante.

Atendiendo a estos criterios, las medidas para corregir la doble imposición se regulan en el art. 9 MC OCDE, que se refiere de forma separada al sistema de exención con progresividad (art. 9 A) y al sistema de imputación ordinaria (art. 9 B) en términos similares al Modelo de Renta y Patrimonio.

Atendiendo al primer sistema, *exención con progresividad*, el Estado de la residencia no grava la renta de fuente extranjera (excepción al gravamen de la renta mundial de los residentes), pero *la tiene en cuenta para determinar el tipo de gravamen aplicable*, de forma que se calcula el impuesto que procedería si se gravase la renta mundial, lo que permite determinar el tipo medio efectivo que corresponde a esa renta. Si el tipo es progresivo, que es lo que normalmente ocurre en el ISD de los países de nuestro entorno, el tipo medio efectivo será mayor cuanto mayor sea la renta, por lo que será más alto al tener en cuenta la renta obtenida en el extranjero. Una vez calculado el tipo medio, sólo se aplica a la renta de fuente interna. Este método está directamente vinculado al movimiento que defiende la territorialidad del Impuesto, pues pretende que los Estados solo sometan a imposición a aquellos elementos patrimoniales situados en su territorio así como a las rentas originadas en el mismo. Con la aplicación de este método se logra una mayor neutralidad fiscal en la importación de capitales ya que todos los operadores económicos que desarrollan actividades en un determinado Estado están sujetos a la misma presión tributaria, alcanzando un mayor grado de competencia. Ahora bien, el empleo de este método de forma unilateral no es suficiente, pues para conseguir su eficacia se exigiría una uniformidad en la redacción de principios básicos en todas las legislaciones sobre la localización de las rentas, lo cual a todas luces aparece como algo inalcanzable, a menos que se utilicen los CDI[8].

---

[8] Así lo manifiestan MARTÍN ROMÁN y DEL BLANCO GARCÍA, "Las problemática de las sucesiones transfronterizas…", cit., 2014, pág. 128.

Por lo que se refiere al método de *imputación ordinaria* que opera sobre la cuota una vez aplicadas las deducciones que resulten procedentes, el país de la residencia acepta la deducción en cuota del impuesto pagado en el país de la fuente, *con el límite de la parte de cuota que corresponde a la renta de fuente extranjera*. Normalmente ambos métodos suelen arrojar un resultado bastante similar, ahora bien[9] la diferencia la encontramos en las deducciones por circunstancias personales y familiares y otras deducciones aplicables en el país de la residencia, pues el método de exención con progresividad deja intactas tales deducciones ya que se aplica sobre la base, mientras que con la imputación ordinaria, el importe de la deducción en cuota se ve minorado como consecuencia de esas deducciones, aplicables en la cuota y antes que la deducción por doble imposición internacional, por lo que tales deducciones previas reducen el límite máximo de la deducción por doble imposición internacional.

Con arreglo a este último método, prima el principio de la residencia sobre el de origen de las rentas, permitiendo la neutralidad fiscal en la exportación, puesto que en este caso todos los operadores económicos soportan la misma presión tributaria con independencia de cuál sea el país en que tengan localizado su patrimonio.

4. ACTUACIONES EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA ENCAMINADAS A SOLUCIONAR EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

4.1. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo (15.12.2011) para solventar los obstáculos transfronterizos de los impuestos sobre sucesiones en la UE

Con fecha de 15 de diciembre de 2011 (COM 2011, 864 final), la Comisión ha aprobado conjuntamente con una Recomendación (a la que posteriormente nos referiremos[10]), una Comunicación dirigida al Parlamento Europeo, Consejo y al Comité Económico y Social con el objetivo de solventar los obstáculos transfronterizos de los impuestos sobre sucesiones en la UE. Esta Comunicación se

---

9 Seguimos en este sentido la opinión de FALCÓN Y TELLA, R., "*La doble imposición internacional*", cit., 2013, págs. 92 y ss., en especial pág. 97.

10 C (2011/856). Dicha Recomendación y la Comunicación, están acompañadas de los oportunos documentos de trabajo de los servicios de la Comisión SEC (2011) 1488, SEC (2011) 1489 y SEC (2011) 1490.

circunscribe en el marco de la Estrategia Europea de 2020 para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador en la UE, intentado poner de relieve que uno de los factores que permitirán encauzar de nuevo la economía de la UE consistirá en capacitar a los ciudadanos de esta para participar plenamente en el mercado único e infundirles la confianza que requieren a tal fin.

Dentro de la UE, todos los ciudadanos tienen derecho a cruzar libremente las fronteras con el propósito de instalarse, trabajar, estudiar, disfrutar de su jubilación o adquirir propiedades e invertir en otros Estados miembros de la UE. Para conseguir este objetivo, será necesario remover los obstáculos que de tipo práctico y jurídico que disuaden a las personas de ejercer tales derechos en otros países de la UE, y adoptar diversas medidas que en toda una serie de ámbitos con objeto de conferir plena eficacia a los derechos de los ciudadanos de la UE. La fiscalidad es uno de esos ámbitos.

No es la primera vez que la Comisión se preocupa de este tema, pues en su *Comunicación de 20 de diciembre de 2010 con el título «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE»*[11] la Comisión Europea analizaba los problemas fiscales más acuciantes a los que se enfrentan los ciudadanos cuando desarrollan una actividad transfronteriza en la UE esbozando algunas soluciones a los mismos. En dicha Comunicación se hace referencia a las herencias recibidas en otro país como una de las fuentes de dificultades, indicando que los principales problemas radican en la doble imposición y la discriminación fiscal, apareciendo como una de las 20 preocupaciones de los ciudadanos y las empresas en el mercado interior[12].

Por su parte, la *Comunicación sobre la doble imposición en el mercado único (COM 2011, 712)* reconoce que los instrumentos actuales y previstos para evitar la doble imposición de la renta y del capital no pueden resolver eficazmente los problemas que, a nivel transfronterizo, plantean los impuestos sobre sucesiones y que se requieren soluciones independientes en esta área de la fiscalidad. Por ello, la presente Comunicación, junto con la Recomendación antes citada, expone una serie de soluciones específicas a los mencionados problemas transfronterizos de los impuestos sobre sucesiones, considerando que algunos de los problemas tributarios transfronterizos podrían solventarse eficazmente mediante una mayor coordinación de las normativas nacionales y cooperación a la hora de asegurar su cumplimiento[13].

---

11 COM (2010) 769 y documento de trabajo SEC (2010) 1576.

12 Vid. *The single market trhough the eyes of the people: a snapshot of citizens and businesses views and concerns,* documento de trabajo SEC (2011) 1003.

13 Hace ya algunos años, la Comisión señaló que, en muchos casos, posiblemente baste con que los Estados miembros se rijan por las normas contenidas en los Tratados y apliquen unilateralmente unas soluciones bien definidas, a fin de eliminar las discriminaciones y la doble imposi-

Con esta iniciativa se quiere complementar la propuesta de Reglamento relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones y los actos auténticos en materia de sucesiones y a la creación de un certificado sucesorio europeo, adoptada por la Comisión en octubre de 2009. El Reglamento propuesto permitiría disponer de un mecanismo para determinar el Estado miembro cuyo Derecho de sucesiones será aplicable en el caso de una herencia transfronteriza a la que, en otras circunstancias, se aplicarían tal vez distintos conjuntos de normas nacionales, en su caso divergentes. El citado *Reglamento, finalmente aprobado el 4 de julio de 2012 sobre sucesiones transfronterizas*[14] no trata de los problemas tributarios que plantean las herencias transfronterizas, por lo que entendemos que se ha desaprovechado una oportunidad al excluir las cuestiones fiscales en el mismo. Este Reglamento tiene por finalidad resolver problemas jurídicos originados por el fallecimiento de un familiar que posee bienes en otro Estado miembro de la UE. Los Estados miembros[15] tienen de plazo tres años (es decir, hasta el año 2015) para adaptar sus legislaciones, simplificando de manera importante la tramitación de las sucesiones al establecer *como criterio único tanto para determinar la jurisdicción como la Ley aplicable en los asuntos transfronterizos: el lugar de residencia habitual del fallecido* y creando un *certificado sucesorio europeo* con el que los ciudadanos europeos podrán demostrar que son herederos o administradores de una sucesión sin más formalidades en toda la UE.

Volviendo a la Comunicación de 15/12/2011, tenemos que indicar que en la misma se hace alusión a cuestiones claves en el tema de la tributación de las sucesiones en el ámbito de los países de la UE, indicando que dada la ausencia de legislación a escala de la UE en lo tocante a la tributación de las herencias, los Estados miembros pueden definir libremente sus normas en ese ámbito siempre que no supongan ninguna discriminación basada en la nacionalidad ni impongan restricciones injustificadas al ejercicio de las libertades garantizadas por el Trata-

---

ción y de reducir los costes de cumplimiento que para las empresas y los ciudadanos implica la sujeción a varios sistemas fiscales. Este tipo de coordinación reforzaría, asimismo, la capacidad de los Estados miembros de proteger sus ingresos tributarios y evitaría los litigios en torno a disposiciones individuales. (Vid. Comunicación de la Comisión, «La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior», COM(2006) 823 de 19 de diciembre de 2006.)

14 Vid. REGLAMENTO (UE) Nª 650/2012 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO (4/7/2012) 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, publicado el 27.7.2012 en el DOUE el 27.7.2012 (L 201/107).

15 Excepto Dinamarca, que tiene la opción de exclusión en materia de justicia y asuntos de interior, Reino Unido e Irlanda que no se incluyeron en la propuesta inicial dentro de los tres meses establecidos en el artículo 3 del Protocolo sobre la posición de esos dos Estados miembros (Vid. MARTÍN ROMÁN/DEL BLANCO GARCÍA, 2014).

do de Funcionamiento de la UE, por lo que las normas de los Estados miembros sobre tributación de las herencias varían considerablemente[16] provocando en numerosas ocasiones problemas de doble imposición[17].

En la citada Comunicación además se pone de manifiesto que la tendencia es a que se produzca una aumento de sucesiones transfronterizas en los próximos años pues los estudios realizados demuestran que son cada vez más los ciudadanos de la UE que se trasladan a otro país de la Unión en algún momento de su vida para residir, estudiar, trabajar o disfrutar de su jubilación en él[18]. Esta situación va a hacer que los problemas de doble imposición y los supuestos de discriminación entre ciudadanos y residentes se vean agravados y sean cada vez más numerosos, como

---

16 Algunos de ellos recaudan impuestos específicos cuando fallece una persona, otros (Austria, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Rumanía y Suecia) no lo hacen, aunque algunos de estos sí gravan las herencias por otros conceptos, por ejemplo en el marco del impuesto sobre la renta o como en el caso de Canadá, las adquisiciones son tratadas como ventas después de la muerte, a menos que la propiedad sea heredada por un cónyuge o pareja de hecho. El hecho de que el ISD se haya suprimido en algunos países —algunos en fechas recientes— quizá haya que buscarlo en la intención de radicar ciertos inconvenientes que presentan tales tributos, entre los cuales figura el hecho de que los ricos a menudo los eluden recurriendo a la planificación fiscal, de tal modo que la carga recae en los menos acomodados. Otra desventaja es la apreciación entre el público del carácter injusto de la tributación por causa de muerte, al gravarse una riqueza que ya ha sido gravada. Con todo, la presente iniciativa no pretende cuestionar la existencia de los impuestos sobre sucesiones, sino centrarse en las dificultades a las que los ciudadanos de la UE pueden enfrentarse al recibir una herencia en otro Estado miembro.

17 De forma muy sintética en la Comunicación se aluden a los principales dificultades que aparecen fruto de esa disparidad normativa existente en los países en los que existe una imposición en materia de sucesiones y donaciones, observándose diferencias en cuanto a si el impuesto grava los bienes legados o al legatario, es decir, si la tributación se basa en un vínculo personal del legatario o de la persona fallecida, o de ambos, con los correspondientes Estados miembros. En el hecho de que los Estados pueden considerar un vínculo personal la residencia, el domicilio o la nacionalidad de la persona fallecida o del legatario y algunos aplican varios de estos criterios. De esta forma, puede ocurrir que una persona física esté "domiciliada" en un país con el que tiene fuertes vínculos personales, tener su residencia habitual en otro Estado, y poseer la nacionalidad de un tercero, con lo que la doble imposición está servida. Pero además, el significado de estos términos también puede variar entre un Estado miembro y otro. Por otra parte, la mayoría de los Estados miembros aplican el impuesto sobre sucesiones a los activos ubicados en su territorio aun cuando ni la persona fallecida ni el legatario tengan un vínculo personal con ese territorio. Si bien los tipos efectivos del impuesto sobre sucesiones pueden ser bajos cuando los legatarios que vayan a recibir la herencia sean parientes próximos de la persona fallecida, pueden representar entre un 60 y un 80 % en algunos Estados miembros en caso de no existir parentesco entre el causante y el causahabiente.

18 Vid. comunicación págs. 4-5 en la que se cita la documentación de la que se extraen datos como: que el número de ciudadanos de EU-27 que residen en un Estado miembro distinto del suyo de origen era de unos 12,3 millones en 2010, lo que representa un incremento de 3 millones frente a 2005; y que las posesiones transfronterizas de bienes inmuebles en la UE aumentaron en un 50 % entre 2002 y 2010 y que la inversión de cartera transfronteriza registra igualmente una marcada tendencia alcista.

de hecho estamos comprobando en estos últimos años, en la jurisprudencia del TJUE en numerosos pronunciamientos en los que de manera directa en relación con la discriminación entre residentes y no residentes e, indirectamente en relación con la doble imposición (aunque el TJUE considera que la doble imposición derivada del ejercicio paralelo de la potestad tributaria por parte de dos o más Estados no vulnera lo dispuesto en el Tratado), el TJUE está declarando contrarios al ordenamiento comunitario algunas normas de determinados sistemas tributarios de los países de la UE que atentan contra la libre circulación de capitales en materia de sucesiones y donaciones, los dos últimos muy recientes con fecha de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (As. C-127/12, EU:C:2014:2130) y de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Alemania (As. C-211/13, EU:C:2014:2148)[19].

Se trata en definitiva de evitar que destinatarios de herencias transfronterizas se tengan que enfrentar a problemas fiscales que darían lugar a un nivel excesivamente elevado de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones. La deuda tributaria global en el caso de algunas herencias recibidas de otros Estados miembros podría llegar a ser tan elevada que el heredero se viese obligado a solicitar un préstamo o a vender los bienes heredados a fin de saldarla, pudiendo dar lugar, en supuestos de acumulación de varios impuestos, a un resultado que al menos algunos Estados miembros pudiera llega a considerarse confiscatorio y, por tanto, ilegal de haber sido producido por su respectivas disposiciones por sí solas.

Para la Comisión es evidente que las normas relativas a los Impuestos sobre sucesiones no fueron concebidas para hacer frente a la realidad actual, en la que los ciudadanos cambian con mayor frecuencia de país de residencia y realizan adquisiciones e inversiones en el extranjero. Deben hallarse soluciones adecuadas para resolver los problemas transfronterizos relacionados con los impuestos sobre sucesiones, que probablemente irán en aumento si no se toman medidas. Por ese motivo, la Comisión:

– ha adoptado una Recomendación con vistas al establecimiento de un sistema global de supresión de la doble imposición de las herencias transfronterizas en la UE y entablará debates con los Estados miembros para garantizar un seguimiento adecuado de dicha Recomendación;

– está dispuesta a ayudar a los Estados miembros a adaptar sus disposiciones legales en materia de Impuesto sobre Sucesiones al Tratado UE y, además, en su papel de guardiana de los Tratados, tomará las medidas que juzgue necesarias a fin de combatir los aspectos discriminatorios de las normas de imposición de las herencias vigentes en los Estados miembros;

---

[19] En relación con la STJUE de 3 de septiembre puede verse nuestro trabajo: "El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: comentario a la STJUE de 3 de septiembre 2014. Efectos en nuestro sistema tributario", *en prensa*.

– elaborará un informe de evaluación en el plazo de tres años, partiendo del seguimiento de las prácticas de los Estados miembros y los posibles cambios introducidos en respuesta a las iniciativas presentadas hoy;

– presentará, en su caso, si el informe demuestra la persistencia de los problemas transfronterizos ligados a los impuestos sobre sucesiones, y dependiendo de los resultados de la evaluación de impacto que se efectúe, una propuesta adecuada para eliminar tales problemas.

La Comisión invita al Consejo, al Parlamento Europeo, a los parlamentos nacionales y al Comité Económico y Social Europeo a examinar la presente Comunicación y los documentos conexos y a respaldar plenamente esta iniciativa.

4.2. Recomendación de la Comisión Europea de 15 de diciembre de 2011 relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones

El 15 de diciembre de 2011, la Comisión Europea publicó una Recomendación (2011/856/UE)[20] en la que se incluyen una serie de medidas cuya finalidad es evitar, o al menos mitigar, la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones. Es evidente que si se lograra una *mayor coordinación internacional* en este aspecto se solventarían muchos de los problemas que se plantean en el ámbito de las transmisiones transfronterizas en materia de sucesiones[21]. La ausencia de mecanismos apropiados encaminados a solucionar esa doble imposición, puede impedir que los ciudadanos de la UE se beneficien plenamente de su derecho a operar y circular libremente a través de las fronteras de la Unión, pudiendo crear obstáculos en algunos supuestos, como podría ser el caso de transmisión de pequeñas empresas por el fallecimiento de sus propietarios.

En efecto, la Comisión considera que dado el escaso número de Convenios bilaterales para evitar la doble o múltiple imposición entre los Estados miembros, la

---

20 DOUE L 336, (DEL 15). En esa misma fecha, la Comisión Europea emite una Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social europeo, al objeto de solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los Impuestos sobre las Sucesiones en la UE (COM 2011, 864).

21 Compartimos las reflexiones realizadas por MARTÍN ROMAN, J./DEL BLANCO GARCÍA,A. (op. cit., 2014, pág. 126), al indicar que aunque en este Impuesto, esas situaciones de doble imposición desde una perspectiva macroeconómica pueden no suponer un problema de gran magnitud (sólo un 0.5 por ciento es el montante de los ingresos fiscales totales por los ISD y IP), desde un punto de vista individual, para aquellos ciudadanos de la UE expuestos a una doble imposición, puede suponer un importante impacto negativo en su situación financiera personal, dando lugar a que las cargas tributarias de estos ciudadanos sean superiores a las aplicables a situaciones puramente internas en alguno de los Estados miembros implicados.

mayoría prevén por medio de sus legislaciones o de las prácticas administrativas que adoptan unilateralmente a escala nacional, la reducción de las doble imposición en las sucesiones transfronterizas. Ahora bien, con este tipo de medidas no se resuelven todos los problemas, ya que su alcance es limitado en cuanto a impuestos y sujetos pasivos afectados. Como se indica en la Recomendación, en muchos casos no prevén un crédito tributario por los impuestos previamente abonados por donaciones respecto de la misma herencia, o por los impuestos regionales o locales, o por todos los impuestos gravados por otros países a raíz del fallecimiento. Es posible, que no prevean una desgravación por los impuestos extranjeros abonados en relación con determinados bienes extranjeros, o con bienes situados en un país distinto al del heredero o al del difunto. Pueden excluir los impuestos extranjeros aplicados a bienes ubicados dentro del territorio del Estado miembro que admite la desgravación. En ocasiones, el fallo de los sistemas nacionales de desgravación puede residir en no tener en cuenta los desajustes respecto de los regímenes tributarios en materia de sucesiones de otros Estados miembros, en particular en lo referente a la definición de bien nacional y bien extranjero, al momento de transmisión de los bienes y a la fecha del devengo de los mismos. Finalmente las desgravaciones fiscales pueden estar sujetas a la discrecionalidad de la autoridad competente, por lo que es posible que no estén garantizadas.

Por todo ello, la Comisión entiende que para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior debe impulsarse un sistema más exhaustivo de eliminación de la doble imposición en casos de sucesión transfronteriza, y en la Recomendación plantea la necesidad de establecer un *orden de prioridad de los derechos fiscales o, a la inversa de las desgravaciones fiscales en los casos en los que dos o más Estados miembros apliquen impuestos sobre sucesiones a la misma herencia*, en función del tipo de bienes que tenga por objeto la transmisión:

– En el caso de *bienes inmuebles*: Como norma general, y de acuerdo con las prácticas habituales a escala internacional, el Estado miembro en el que estén ubicados los bienes inmuebles y los activos empresariales de un establecimiento permanente, como Estado con el vínculo más estrecho, debe disfrutar del derecho preferente de aplicar impuestos sobre sucesiones a esos bienes *(principio de la fuente)*. Por lo que en estos casos se recomienda la desgravación de los ISD aplicados por otro Estado miembro a los citados bienes inmuebles, y a los bienes muebles que integren el patrimonio empresarial de un establecimiento permanente situado en el otro Estado miembro.

– Para el caso de los bienes *muebles que no forman parte de un establecimiento permanente*, y que pueden cambiar de ubicación fácilmente, su vínculo con el Estado miembro en el que se encuentren en el momento del fallecimiento es, en general, menos estrecho que los vínculos personales que puedan tener el causante o el heredero con otro Estado miembro. Por lo tanto, el Estado miembro en el que se encuentre el bien mueble debe eximir el impuesto sobre sucesiones a dicho

bien si el Estado miembro con el que el causante o el heredero tiene un vínculo personal aplica el impuesto (*criterio de vinculación personal),* absteniéndose de someterlo a tributación.

– En los casos en los que más de un Estado miembro puedan gravar una sucesión en razón de la existencia de vínculos personales entre el causante y el Estado miembro y el heredero tenga vínculos personales con otro Estado miembro, este otro Estado miembro deberá aplicar una desgravación fiscal por los impuestos sobre Sucesiones satisfechos en el Estado miembro con el que tenía vínculos personales el causante. Se da por tanto prioridad a la residencia del causante, lo cual como hemos señalado anteriormente, no es el criterio que se utiliza en España, donde para sujetar al ISD al contribuyente por obligación personal se atiende a que éste tenga su residencia en España (art. 6 Ley 29/1987, del ISD).

– Cuando en virtud de disposiciones de los distintos Estados miembros, se considere que *una persona tiene un vínculo personal con más de un Estado miembro que aplica impuestos*, las autoridades competentes de los estado miembros afectados deberán determinar mediante *mutuo acuerdo*, qué Estado miembro deberá aplicar una desgravación fiscal si el impuesto sobre sucesiones se aplica en un Estado con el que la persona tiene un vínculo personal más estrecho[22].

La citada Recomendación insta a los Estados miembros a que asuman las soluciones propuestas y las apliquen incluyéndolas en su legislación o a través de medidas administrativas[23], con un objetivo claro: lograr que la carga tributaria global asociada a una herencia transfronteriza no supere a la que se obtendría en alguno de los Estados miembros implicados en una situación estrictamente interna. En relación con el calendario de aplicación de la desgravación fiscal, la Recomendación propone que los Estados miembros deben permitir la citada desgravación durante un periodo de tiempo razonable, considera que de *diez años* desde la fecha límite para el pago de los correspondientes impuestos de sucesiones. Cuando sea necesario deberán llevar a cabo un procedimiento de mutuo

---

22 Para determinar cuál es el vínculo *personal más estrecho de una persona física*, se atiende a los siguientes criterios: a) el lugar de habitación permanente; b) el centro de interés vital (lugar en el que se encuentren las relaciones personales y económicas más estrechas); c) el lugar de residencia habitual; d) la nacionalidad. Para las *personas jurídicas* el vínculo personal más estrecho se considera con el Estado miembro en el que esté situada la sede de dirección efectiva.

23 Compartimos con MARTÍN ROMÁN/DEL BLANCO GARCÍA (op. cit. 2014, pág. 130) la opinión de CUESTA DOMÍNGUEZ/CARMONA MENDOZA, "La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer", *Revista Aranzadi doctrinal,* núm. 11, págs. 59-70, al señalar que la aplicación de las medidas recogidas en la Recomendación a través de disposiciones administrativas no resultarían eficaces al carecer de eficacia normativa. A nuestro juicio, cualquier solución pasa por un reflejo normativo que es lo que va a determinar en caso de una incorrecta aplicación la responsabilidad del Estado que incumpla dicha normativa.

acuerdo para solucionar conflictos interpretativos o que se manifiesten en relación a la doble imposición.

Aunque la Comisión, no sugiere ninguna medida legislativa concreta en relación con esta cuestión, se reserva la posibilidad de hacerlo en un futuro de considerarlo necesario, llevando un intenso seguimiento tanto de las normativas así como de las prácticas desarrolladas por los diferentes Estados miembros para evaluar las novedades que, se vayan incorporando en relación con las soluciones formuladas. Así mismo, insta a los distintos Estados a adoptar una posición coordinada en los debates celebrados en el seno de otras organizaciones, como la OCDE en materia de Impuestos sobre Sucesiones. La Comisión realizará el seguimiento de la Recomendación junto con los Estados miembros y en el plazo de 3 años tras su adopción publicará un informe sobre los progresos realizados en la desgravación de las sucesiones transfronterizas en el ámbito de la Unión Europea, por lo que es probable que en breve podamos contar con ese informe.

4.3. Dictamen del Consejo Económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión (DOUE 15/11/2012)

Con fecha posterior a la Recomendación y Comunicación citadas, el Consejo Económico y Social Europeo (DOUE 15/11/2012)[24] ha emitido un Dictamen que recoge una serie de conclusiones y recomendaciones que van más allá de la propuesta de la Comisión Europea en el siguiente sentido:

– Aplicación de mecanismos legislativos de forma que se elimine realmente la discriminación fiscal en las sucesiones entre ciudadanos de la UE, sin que ello pueda ser considerado una vulneración de la soberanía nacional en materia fiscal, sino tan sólo un principio fundamental del derecho derivado de la ciudadanía de la UE a tener bienes fuera de las fronteras nacionales.

– Aplicación de mecanismos prácticos que garanticen, en un plazo razonable, una interconexión eficaz de los regímenes fiscales nacionales: puede considerarse que el enfoque de proporcionar exclusivamente recomendaciones para su aplicación por los distintos Estados miembros no es suficientemente eficaz en la práctica. Se reconoce que también sería deseable, tal como propone la Comisión, que se animase a los distintos Estados miembros, de forma expeditiva, a aplicar unos

---

[24] 483ª Sesión Plenaria, de los días 18 y 19 de septiembre de 2012 sobre la "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo – Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE" (COM(2011) 864 final), Ponente Vicent Farrugia. DOUE 15/11/2011. https://dm.eesc.europa.eu/eescdocumentsearch/Pages/opinionsresults.aspx?k=(adoptiondate:18/09/2012..19/09/2012)(documentlanguage:ES)

mecanismos de deducción de la múltiple imposición fiscal más eficaces y flexibles, mientras que la Comisión examinaría la evolución de los próximos tres años con el fin de adoptar, si fuese necesario, una posición fuerte mediante una Directiva.

– A largo plazo y desde una perspectiva más amplia, propone la extensión del ámbito de su intervención sobre la tributación de las sucesiones a los efectos potencialmente distorsionadores que resultan de las diferencias en la forma de computar las bases fiscales del impuesto de sucesiones en las diferentes jurisdicciones fiscales nacionales, de forma que se respete la soberanía fiscal nacional, especialmente respecto de la fijación de los tipos impositivos, aunque supeditada a unos principios comunes subyacentes sobre la forma de considerar las bases tributarias de las sucesiones en todos los Estados miembros de la UE, que idealmente debería basarse en principios equitativos para la valoración de los activos netos y preservar la continuidad del negocio de la entidad económica.

– Estudio del alcance y las implicaciones de las situaciones de no imposición múltiple mediante el uso de instrumentos financieros sofisticados, respecto de los cuales el CESE espera más consultas e iniciativas por parte de la Comisión.

– Promoción activa de unos regímenes fiscales más eficaces, eficientes y respetuosos con el ciudadano, que respondan mejor y de forma razonable y oportuna, especialmente en los procedimientos frecuentemente largos y complicados aplicables en materia de tributación de las sucesiones, y que impongan la menor carga posible a los contribuyentes.

– Estudio de hasta qué punto los ciudadanos de la UE se ven afectados negativamente por las cuestiones relativas a la imposición transfronteriza de las sucesiones a escala mundial, sus implicaciones y las posibles soluciones; así como sobre la posibilidad de introducir un método de tributación de las sucesiones más simple, en el que haya una única imposición y en un único lugar, que sería determinado en función de la situación del bien.

– Creación de un *Observatorio de la Fiscalidad Transfronteriza de la UE*, bajo los auspicios de la Comisión. El observatorio podría contribuir de forma permanente a resolver con mayor eficacia los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones recurriendo a estudios e investigaciones, y podría proporcionar espacios de consulta, colaboración y acuerdo entre las distintas jurisdicciones fiscales nacionales.

4.4. Pronunciamientos del TJUE en materia doble imposición en la imposición en materia de sucesiones y donaciones

Como hemos indicado en páginas anteriores, el TJUE viene admitiendo que, puesto que en el ámbito del Derecho comunitario no existen criterios generales para solucionar el problema de la doble imposición, el uso de diferentes puntos

de conexión entre los distintos Estados miembros no es contrario al ordenamiento comunitario, si no incide en el ámbito de otras libertades. El mismo Tribunal reconoce que en el ámbito de la imposición sobre sucesiones y donaciones, existe libertad por parte de los Estados miembros en la aplicación de sus normas nacionales sobre sucesiones como crean oportuno siempre que se ajusten a las normas de la UE en materia de no discriminación y libre circulación y, no considera que el hecho de que no exista un mecanismo para evitar la doble imposición, sea motivo que determine la existencia de una vulneración del Ordenamiento Comunitario.

Hay varios pronunciamientos en los que el TJUE alude directamente al problema de la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones: Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Caso *Arens-Sikken* (As. C-43/07, EU: C: 2008:490; Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Caso *Eckelkamp* (As. C-11/07, EU: C: ECLI:EU:C:2008:489) y la Sentencia de 19 de febrero de 2009 Caso *Block*, (As. C-67/08, EU: C: 2009:92)[25].

---

[25] Como señalara RIBES RIBES, A. ("La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España", *Revista Española de Derecho Financiero (REDF),* 148, octubre/diciembre 2010, págs. 993-1028), asistimos a una situación de doble imposición internacional, en la que son los Estados miembros los que deciden sobre el reparto de sus competencias financieras. Ya que el Derecho Comunitario no prescribe criterios generales al respecto, los Estados miembros no tienen obligación de adaptar sus sistemas a lo que ocurra en otros Estados miembros con el fin de permitir la deducción del impuesto pagado en estos. En opinión que compartimos de CALDERÓN CARRERO/MARTÍN JIMÉNEZ ("La Jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa" en CARMONA FERNÁNDEZ (coord..), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea,* Valencia CISS, págs. 819-1132), aunque la doble imposición no está prohibida por el Derecho comunitario, "la existencia de un mercado único demandaría una revisión por el TJUE de cuándo resulta razonable que un Estado ejerza sus competencias tributarias y del nexo que tiene una renta, patrimonio, legado o herencia con tal Estado; ciertamente el TJUE se viene negando a ello porque el establecimiento de puntos de conexión adaptados a la realidad de un mercado único es más bien una tarea del legislador, más que del propio TJUE, ya que entre otras cosas podría suponer una revisión de los puntos de conexión y criterios de imposición aceptados internacionalmente como de los criterios de reparto de la jurisdicción tributaria habituales en la práctica internacional (MC OCDE)". En relación con la necesidad de revisar los puntos de conexión en este Impuesto, y de utilizar los establecidos en el MC OCDE tuvo oportunidad de pronunciarse FALCÓN Y TELLA, R.: "La herencia de la Sra. Block y la STJUE de 12 febrero 2009: la necesidad de modificar los criterios de sujeción al ISD por obligación real", en *QF*, 7/2009, págs. 9-10. Dicha sentencia como han señalado MARTÍN ROMÁN/DEL BLANCO GARCÍA (MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A. ("Problemática de las sucesiones transfronterizas…" cit., pág. 124), va a suponer un serio impedimento a los objetivos establecidos en la Recomendación de la Comisión de 15 de diciembre de 2011 para evitar la doble imposición internacional en materia de sucesiones, ya que no va a poder evitarse el problema de la acumulación positiva, pues la coordinación internacional de los poderes tributarios se antoja imposible en la actualidad.

En el primer pronunciamiento, el litigio que dio lugar a la cuestión prejudicial[26] enfrentó a la Sra. ***Arens-Sikken***, viuda de un nacional neerlandés fallecido en Italia y al Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos, en relación con la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito sobre un determinado bien inmueble que el causante poseía en aquel país, llegando a la conclusión de que una normativa nacional, como la holandesa, que a efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones a título gratuito, no reconoce la deducción de las deudas por el excedente de adjudicación resultante de una partición si el causante residía en el momento de su fallecimiento en un Estado miembro distinto al de localización del inmueble es contraria a la libre circulación de capitales, ya que en caso de que el causante hubiese residido en Holanda la deducción de dichas deudas hubiera sido perfectamente posible. El TJUE no encuentra en este tratamiento discriminatorio ninguna razón de interés general que lo justifique.

Ahora bien, el TJUE, y esto es lo que nos interesa desde el punto de vista de la doble imposición, contesta a la tercera de las cuestiones que se planteaba por el Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos en la cuestión prejudicial en relación a si en la apreciación de la eventual obligación, que en virtud del Tratado incumbe al Estado miembro en el que está situado el bien inmueble, de permitir la deducción, en todo o en parte, de las deudas por adjudicación en exceso, tendría alguna relevancia la circunstancia de que dicha deducción dé lugar a una imputación menor al objeto de evitar la doble imposición en el Estado miembro que por razón de la residencia del causante, se considere competente para percibir el impuesto sobre sucesiones.

Ante esta cuestión, el Tribunal afirma, en los apartados 62 a 67 de la Sentencia que tal y como viene señalando en anteriores pronunciamientos "la supresión de la doble imposición es uno de los objetivos de la Comunidad Europea cuya realización depende de los Estados miembros en virtud del artículo 293 CE, segundo guión". Ahora bien, "al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria para eliminar la doble imposición, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres para fijar, en el marco de convenios bilaterales, los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal"[27] en la medida en que estos respeten las normas comunitarias.

Ahora bien, independientemente de que existan o no Convenios bilaterales para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre sucesiones (en el

---

26 Presentada el 2 de febrero de 2007, As. C-43/07 (2007/C 69/21)

27 El TJUE cita entre otras las siguientes Sentencias:12 de mayo de 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30; de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57; de 19 de enero de 2006, *Bouanich,* C-265/04, Rec. p. I-923, apartado 49, así como *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 43).

caso objeto del litigio no existía ninguno entre el Reino de los Países Bajos y la República Italiana), "el Estado miembro en el que está situado el bien inmueble no puede, para justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su normativa, invocar la posibilidad —independiente de su voluntad— de que otro Estado miembro —a saber, el Estado en el que residía el causante en el momento de su fallecimiento— conceda un crédito fiscal que pudiera compensar, total o parcialmente, el perjuicio sufrido por los herederos del causante como consecuencia del hecho de que el Estado miembro en el que dicho bien inmueble está sito no tenga en cuenta, a efectos de la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, las deudas por el exceso de adjudicación resultante de una partición hecha por el testador". En definitiva, el TJUE considera que no puede alegarse por parte de ningún Estado miembro la existencia de una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado miembro para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, concretamente en virtud de las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de capitales

En la segunda de las Sentencias citadas, STJUE de 11 de septiembre de 2008, Caso ***Eckelkamp*** (as. C-11/07), se plantea la tributación por el ISD en Bélgica de un causahabiente que hereda un inmueble situado en aquel país (concretamente en la región de Flandes), pero donde ni el causante ni el heredero son residentes en Bélgica, sino en otros Estados miembros de tal manera que la legislación belga no les permite la deducción del valor del inmueble las cargas hipotecarias con las que está gravado lo que repercute en el importe de la cuota debida en este caso por el ISD. El TJUE se pronuncia a favor del contribuyente, ya que entiende que la legislación fiscal (incluso la de una Región, destacamos nosotros, pues era una norma regional) genera una restricción a la libre circulación de capitales, y establece que *la posición de los herederos residentes y los no residentes está en una situación comparable en relación con la normativa que configura la base imponible del ISD,* encontrando injustificado el distinto trato fiscal en materia de deducción de las cargas hipotecarias sobre los inmuebles y obligando a extender la ventaja fiscal objetiva a los no residentes.

En materia de doble imposición, reproduce los mismos argumentos utilizados en la Sentencia *Arens-Sikken*, de la misma fecha, en los apartados 67 a 71 y rechaza como posible justificación de la diferencia de trato entre residentes y no residentes el hecho de que pudiera existir una deducción de deudas en el otro Estado a fin de evitar una doble deducción de las mismas, al considerar que tal y como había venido señalando en anteriores pronunciamientos[28] un Estado miembro no puede escudarse en la existencia de un beneficio fiscal otorgado por otro para

---

[28] Vid. STJUE de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, parágrafo 78 y de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, parágrafo 66. Esta idea es destacada por RIBES RIBES (2010, pág. 1007-1008).

eludir las obligaciones que le competen en base al TFUE, en este caso, sobre libre circulación de capitales. En decir, que el TJUE entiende que las "circunstancias de los herederos de la Sra. Eckelkamp debían apreciarse a la luz de lo que determina un solo ordenamiento".

Por último, en la sentencia de 19 de febrero de 2009, caso ***Block***[29]el TJUE declara conforme con el Derecho Comunitario una norma alemana que no permite imputar en el ISD devengado en el Estado miembro de residencia del causante, el impuesto sucesorio satisfecho por la heredera en el Estado de situación de los bienes cuando estos tienen naturaleza de créditos de capital. En el caso a objeto del pronunciamiento, la Sra. Block residente en Alemania y heredera única de una persona fallecida en ese mismo Estado —donde también tuvo su última residencia— se vio obligada a pagar en España el correspondiente ISD por obligación real por el capital mobiliario heredado y depositado en entidades financieras situadas en territorio español. La Administración tributaria alemana sólo autorizó que la deuda tributaria española minorara la base imponible del impuesto alemán, pero no la imputación del ISD español en el impuesto exigible en Alemania, al no entender que los créditos de capital frente a instituciones financieras radicadas en España, tengan la consideración de "patrimonio extranjero", según la norma germana.

Volvemos a encontrarnos con un claro supuesto de doble imposición internacional, en la que son los Estados miembros los que deciden sobre el reparto de sus competencias financieras. Ya que el Derecho Comunitario no prescribe criterios generales al respecto, los Estados miembros no tienen obligación de adaptar sus sistemas a lo que ocurra en otros Estados miembros con el fin de permitir la deducción del impuesto pagado en estos, aunque como han señalado algunos autores, sería muy deseable que se avanzara sobre todo por parte de los legisladores en este camino, ya que en un mercado único no tiene muchos sentido, esta divergencia entre los distintos puntos de conexión de sus legislaciones[30].

Ahora bien, como han señalado MARTÍN ROMÁN/DEL BLANCO GARCÍA[31], esta Sentencia —y los anteriores pronunciamientos— van a suponer un serio impedimento a los objetivos establecidos en la Recomendación de la Comisión de 15 de diciembre de 2011 para evitar la doble imposición internacional en materia de sucesiones, ya que no va a poder evitarse el problema de la acumulación

---

29 Asunto C-67/08, Rec. I-883.

30 Vid. DE CALDERÓN CARRERO/MARTÍN JIMÉNEZ op. cit., 2011. En el sentido de revisar los puntos de conexión en este Impuesto, y de utilizar los establecidos en el MC OCDE tuvo oportunidad de pronunciarse FALCÓN Y TELLA, R.: "La herencia de la Sra. Block…", 2009, págs. 9-10.

31 Vid. op. cit, 2014, pág. 124.

positiva, pues la coordinación internacional de los poderes tributarios se antoja imposible en la actualidad.

HERRERA MOLINA[32] considera que esta línea jurisprudencial mantenida por el TJUE en el caso *Block* además de criticable abre una nueva tendencia que viene a situar la soberanía fiscal por encima del Derecho Comunitario. Aunque en el caso *Block* el perjuicio para el contribuyente venía dado por una ausencia de Convenio, en una Sentencia posterior *Damseaux* (C-128/08), el Tribunal llega a la conclusión de que "en la medida en que el Derecho Comunitario en su estado actual…no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de dobles imposiciones dentro de la Comunidad, el artículo 56 del TCE no se opone a un convenio fiscal bilateral, como el que se trata en el litigio principal, en virtud del cual los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro pueden ser gravados en ambos Estados miembros, y que no prevé que se establezca, a cargo del Estado miembro de residencia del accionista, una obligación incondicional de evitar la doble imposición jurídica que de ello resulte". Para el citado autor, este planteamiento resulta incoherente con la tesis del *balanced allocation of taxing rights*, y "abre una profunda herida en el principio de supremacía del Derecho comunitario" pues aunque "el Tribunal ha limitado su doctrina al problema de la doble imposición, sin afirmar aún abiertamente la primacía de los convenios entre Estados miembros sobre el Derecho comunitario…estas afirmaciones del Tribunal conducen a tal afirmación, incompatible con la pervivencia de la UE, por lo que en algún momento —quizá sin reconocerlo expresamente— el Tribunal se verá obligado a rectificar si no desea que se produzca una profunda crisis institucional".

5. MARCO NORMATIVO ESPAÑOL EN MATERIA DE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCECIONES Y DONACIONES

Entre tanto, ¿qué medidas ha tomado España para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?

Si analizamos la normativa al respecto, podemos concluir que España ha mostrado un escaso interés a la hora de suscribir CDI en materia de herencias pues sólo existen tres Convenios firmados por España al respecto (con Grecia, Suecia y

---

[32] Vid. "Los Convenios de doble imposición ante las libertades comunitarias (Análisis de la jurisprudencia del TJUE), cap. 28 de la obra dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad internacional,* C.E.F., 5ª Ed., 2013, Tomo II, págs. 1.519-1542, en especial págs. 1539 y ss.

Francia) que son antiguos y cuya normativa ha quedado obsoleta, pues son anteriores al Convenio Modelo de Doble Imposición sobre Sucesiones y Donaciones publicado por la OCDE el 3 de julio 1982, que es en la actualidad el esquema de referencia en este campo.

El *Convenio con Grecia*[33] utiliza el criterio de la nacionalidad, ya que se refiere en exclusiva a las herencias de una persona con nacionalidad de un Estado que haya fallecido en el otro Estado, limitándose a prever la intervención del cónsul en el país donde haya tenido lugar el fallecimiento, en el sentido de informar a las autoridades del Estado de la nacionalidad de la cuantía de la herencia, a fin de que puedan ejercer sus privilegios. El Convenio establece que el Estado en que se abra la sucesión, únicamente puede gravar los bienes y derechos localizados en ese Estado, pero no los situados en el Estado de la nacionalidad ni de terceros países (art. 6.4 Convenio). Como ha señalado FALCÓN Y TELLA[34], dado que la nacionalidad no es un punto de conexión actualmente en el ISD, el Convenio resulta escasamente operativo. Por otra parte, hay que señalar que para la OCDE, según la aclaración que realizó en 1982 en el informe introductorio del Modelo de Convenio sobre sucesiones y Donaciones, este convenio con Grecia no es un convenio de doble imposición propiamente dicho, sino un convenio consular que contiene cláusulas tributarias en dicha materia[35].

Por su parte el *Convenio con Suecia*[36] de 1963, excluye de su ámbito de aplicación a las donaciones *inter vivos*, aplicándose cuando el fallecido sea residente en uno de los Estados contratantes en el momento del fallecimiento, determinándose la residencia conforme a las reglas del CDI sobre renta y patrimonio. Los artículos 4 y 5 reparten las competencias entre el Estado de la residencia y el otro Estado. Así, el artículo 4 del CDI atribuye la facultad de gravamen:

– Al país donde están situados los bienes inmuebles.

– Al país donde se localiza el establecimiento permanente (o la base fija de un profesional) en el caso de los bienes muebles afectos a éste.

---

33 Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919 y en vigor desde el 18 de diciembre de 1920 (BOE 3/12/1920), fijando reglas aplicables a las sucesiones de los españoles y griegos fallecidos en España y Grecia respectivamente.

34 Ob. Cit., *Derecho fiscal internacional,* cit., 2013, pág. 169.

35 Así lo recoge SERRANO ANTÓN, F., "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación", en el libro dirigido por el mismo autor: *Fiscalidad internacional,* C.E.F., 5ª Ed., 2013, Tomo I, págs. 261-302, en especial pág. 290, nota a pie 72.

36 Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias, firmado el 25 de abril de 1963 (BOE 16/1/1964).

– Al lugar donde estuvieran situados los demás bienes corporales (incluido ajuar) en el momento del fallecimiento.

– Al lugar donde esté inscrita la sociedad, en el caso de acciones, salvo que las mismas se encuentren físicamente en un estado contratante, en cuyo caso se gravarán en éste.

Por su parte el artículo 5 del citado CDI atribuye la facultad de gravamen al Estado de la residencia del causante en el momento del fallecimiento. Las deudas se imputan a los bienes que estén relacionados o con los que estén garantizadas, y si el saldo es negativo se imputan a otros bienes gravados por el mismo Estado, y si el saldo sigue siendo negativo, la diferencia se imputa a los bienes gravados por el otro Estado (art. 6).

Esta distribución de competencias, supone facultades exclusivas de gravamen para cada uno de los Estados, pero sólo si el fallecido ha sido residente en uno de ellos durante los siete años anteriores al fallecimiento. En tal caso, el otro Estado debe aplicar un sistema de exención con progresividad (apartados. 3 y 4 del artículo 7). Si no se cumple ese requisito de la residencia en alguno de los Estados contratantes, en tal caso los dos Estados pueden gravar la totalidad de los bienes de acuerdo con su legislación interna (art. 7.1), pero el Estado al que, conforme a los arts. 4 y 5, no corresponde la potestad de gravamen, queda obligado a corregir la doble imposición a través de un sistema de imputación ordinaria (art. 7.2).

El tercer y último de los convenios firmados por España en relación con la imposición sobre sucesiones y donación es el *Convenio con Francia* de 1963[37], aplicable fundamentalmente para herencias y sólo para las donaciones, en lo que respecta a la regla de los artículos 37, que establece la regla de no discriminación de los nacionales sean residentes o no en el otro Estado, y el artículo 38 que extiende la aplicación de las exenciones, deducciones y bonificaciones y de los demás beneficios concedidos en materia de impuestos sobre las donaciones y las herencias a las sociedades, fundaciones y otras entidades que tengan su residencia en el territorio de un Estado a las que la tengan en el otro estado contratante.

Pero al margen de estos dos preceptos, el convenio se aplica cuando el fallecido sea residente de un Estado contratante en el momento del fallecimiento, determinándose la residencia con los mismos criterios previstos para la imposición sobre la renta. Los arts. 30 y 34 del Convenio determinan la distribución de la potestad de gravamen en los siguientes términos:

– Al país donde están situados los bienes inmuebles y sus accesorios, y los derechos reales sobre inmuebles.

---

37 Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, firmado el 8 de enero de 1963 (BOE 7/1/1964).

– Al país donde se localiza el establecimiento permanente (o base fija de un profesional) y los bienes muebles corporales o incorporales afectos a éste, excepto acciones y otros títulos valores.

– Al país donde estuvieran situados los demás bienes muebles corporales en el momento del fallecimiento (salvo buques, aeronaves y vehículos, respecto de los que se atiende al lugar de la matriculación)

– Al país de residencia del causante en el momento del fallecimiento, en el caso de los bienes muebles incorporales (incluidas acciones y títulos valores) distintos de los mencionados hasta ahora[38].

Las deudas también se deducen de los bienes a que afectan, y si ello dejara un saldo negativo, se deducirán de los bienes gravados por el mismo estado (art. 35). La atribución de potestad tributaria es con carácter exclusivo, por lo que el otro Estado está obligado a aplicar un sistema de exención con progresividad (art. 36).

Como bien indica CALVO VÉRGEZ[39] estos dos CDI sí que contienen algunas consideraciones que después quedaron plasmadas en la Recomendación de la Comisión Europea a la que hicimos referencia en páginas anteriores, tales como la remisión a la normativa interna para definir el concepto de residencia; el criterio del "vínculo personal más estrecho" para el supuesto de una persona que pueda ser residente en dos Estados; la fijación de diversos criterios de conexión para la tributación de inmuebles, muebles de un establecimiento permanente y otros bienes inmuebles; así como los principios de no discriminación, cláusulas de intercambio de información y el recurso al procedimiento amistoso para la solución de cualquier problema interpretativo que surgiese en relación al convenio suscrito.

Ahora bien, dada la ausencia de más CDI, el principal soporte normativo para evitar la doble imposición que tiene España en el ámbito de la imposición sobre sucesiones y donaciones, lo encontramos en la propia Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, en cuyo artículo 23 se establece el *método de imputación ordinaria o limitada*[40] como sistema para evitar la doble imposición en el caso de

---

38 Salvo las patentes, marcas y otros elementos de la propiedad industrial que pueden gravarse en el país en el que se hayan registrado. En el caso de que estén registrados en dos países, el Estado distinto al de la residencia sólo puede gravar el valor correspondiente a su inscripción.

39 Vid. "La aplicación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea", *Quincena Fiscal,* núm. 11, junio I-2013, págs., 49-74, en especial págs. 51-52.

40 Como indica CALDERÓN CARRERO, J.M. ("La doble imposición internacional y los métodos para su determinación", cap. 10, op. cit., *Fiscalidad internacional,* 2013, tomo I, págs. 335-444, en especial págs. 398 y ss.), este método de imputación ordinaria es el más extendido en el ámbito internacional donde rige la idea de que ningún Estado a la hora de evitar la doble imposición internacional, puede verse obligado a ir más allá de rectificar su parte de culpa en el fenómeno que pretende evitar.

contribuyentes que tributen por obligación personal, es decir, contribuyentes con residencia habitual en España —independientemente de la residencia del causante— obligados a tributar por todos los bienes que reciba, independientemente del lugar dónde se encuentren estos, y que han podido verse sometidos a gravamen en el Estado en el que dichos bienes se hallen localizados, puedan ejercitarse, o en el Estado en el que el causante sea residente o nacional, si alguno de estos hechos es utilizado como punto de conexión por el otro Estado.

Concretamente esta referencia a la residencia del causante (o la nacionalidad del mismo), es utilizada en numerosos países de nuestro entorno generando en muchos casos una clara doble imposición jurídica y económica. Como ejemplo de ellos podemos citar: Bélgica (residencia del causante), Bulgaria (nacionalidad del causante), Chequia (nacionalidad y domicilio el causante), Dinamarca (residencia del causante), Finlandia (residencia del causante o también del heredero), Francia (residencia del causante/donante o domicilio del beneficiario por lo menos 6 años de los últimos 10 en Francia), Grecia (nacionalidad o domicilio del causante, pero no se gravan los bienes inmuebles situados fuera del territorio griego), Holanda (residencia del causante de nacionalidad holandesa en los Países Bajos, considerando que la misma se extiende durante los 10 años siguientes a su salida de los Países Bajos si son nacionales de ellos), Irlanda (residencia del causante o adquirente de los bienes, en el caso de personas domiciliadas en el extranjero se consideran residentes sólo si lo ha sido durante los cinco años consecutivos antes del devengo del impuesto), Italia (residencia del causante), Lituania (residencia del causante), Noruega (domicilio y nacionalidad del transmitente, en el caso de que sean nacionales podrían demostrar que el impuesto se ha pagado en el país donde los transmitentes son residentes). En otros casos, como en el Reino Unido se grava la propiedad en el momento del fallecimiento del causante y se exige a los domiciliados en el Reino Unido, con independencia de la residencia o nacionalidad.

Atendiendo al método de imputación limitada, y siempre que no exista un convenio de doble imposición, los adquirentes residentes en España que tributen también en el extranjero tienen derecho a deducir la menor de las siguientes cantidades:

– El *importe efectivo* (sin recargos, sanciones ni intereses) satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

– El resultado de aplicar el *tipo medio efectivo de gravamen al incremento patrimonial* correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejecutados fuera de España, siempre y cuando hubieran sido sometidos a tributación en el extranjero por un impuesto similar.

Ahora bien con este mecanismo no se consigue el efecto deseado en la Recomendación, pues de su aplicación no se deriva el que la carga tributaria final no

supere a la que se derivaría en los supuestos de concurrencia de potestades tributarias por dos Estados miembros. Para ello sería recomendable que se reformara la legislación española para que la carga global de una sucesión no excediera en ningún caso de la que se aplicaría si únicamente España tuviese competencia fiscal sobre toda ésta.

Por otra parte, recordemos que la LISD española se aparta claramente del contenido de la Recomendación de la Comisión[41]. En primer lugar, porque adopta como criterio de sujeción al impuesto por obligación personal la residencia del adquirente de los bienes, mientras que la Comisión es partidaria de que sea el *Estado de residencia del causante el que grave las adquisiciones* y, que sea el Estado con el que el heredero tenga vínculos el que suprima la doble imposición, ya que los bienes legados se acumulan a lo largo de su vida.

En segundo lugar, porque la legislación española, en casos de obligación personal va a gravar todos los bienes y derechos que integren el patrimonio del causante o del donante de los mismos independientemente de dónde se localicen estos, evidentemente permitiendo la deducción por doble imposición internacional por todos estos, pero sin tener en cuenta tampoco otros criterios propuestos por la Comisión tales como:

– *Que sea sólo el Estado en el que estén localizados los bienes inmuebles y muebles vinculados a un establecimiento permanente el único que los grave*, como hacen algunos Estados[42], renunciando a gravar estos bienes que no están en su territorio aunque el causante o adquirentes sean residentes en él. En España, como venimos diciendo, si el contribuyente está sujeto al impuesto por obligación personal se gravarán los citados bienes independientemente del lugar en el que se encuentren, sólo en el caso de obligación real se gravan los inmuebles situados en España.

Hasta tal punto esto es así, que tras las modificaciones realizadas en la Ley 29/1987 del ISD por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, para adecuar el im-

---

41 Aunque como hemos citado anteriormente el TJUE en varias Sentencias considera que los Estados son libres para fijar los criterios de imposición interna y que no existe un derecho a reclamar contra una posible situación de acumulación impositiva (Vid. CUESTA DOMÍNGUEZ, J/CARMONA MENDOZA, P.: "La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer", *Revista Aranzadi Doctrinal*, 11, 2011, págs. 50-70.

42 Chequia no grava los bienes raíces (inmuebles) situados en el extranjero; en Luxemburgo, en la obligación personal no se sujetan al impuesto los bienes inmuebles situados fuera de Luxemburgo y en la obligación real sólo se tributa por los bienes inmuebles situados en Luxemburgo; los bienes inmuebles situados en un estado extranjero no están sujetos al impuesto griego; en Noruega, el impuesto no se exige si se demuestra que se ha pagado en el país donde los transmitentes son residentes, si estos son nacionales y hay bienes situados en Noruega. (vid. MARTÍN BARAHONA, op.cit. 2011)

puesto a lo dispuesto en la STJUE de 3 de septiembre de 2014, y evitar posibles restricciones a la libre circulación de capitales en sucesiones con elementos transfronterizos y permitir la aplicación de las normas de las CCAA (recordemos que es la residencia del causante la que determina la CA a la que se cede el Impuesto y cuya normativa se aplica para proceder a su cálculo), se alude de manera rotunda a un supuesto en el que si el causante no es residente en España, pero sí en otro Estado miembro distinto o en un Estado del EEE, y en la herencia "no hubiera ningún bien o derecho situado en España", se aplicarán las normas de la CA en la que resida el adquirente y si el bien inmueble está situado en un Estado miembro distinto de España o del EEE, y el donatario es residente, tributa por el ISD español aplicando la normativa de la CA en la que este último resida.

Sólo se viene utilizando el citado criterio de localización de los bienes inmuebles para aplicar la normativa de la CA en el caso de donaciones de inmuebles —tras la STJUE de 3 de septiembre de 2014, ahora también para no residentes que tributen por inmuebles situados en España—, y para la aplicación de algunas ventajas fiscales para el ejercicio de actividades económicas en el territorio de la CA cuando la empresa está situada en ella. Tras la modificación de la Ley 29/1987, por la Ley 26/2014, también para extender la aplicación de las normas de las CCAA, en el caso de que el causante sea residente en un Estado miembro distinto de España o del EEE, se aplicará la normativa de la CA en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España, criterio que puede dar problemas pues puede que existan bienes en varias CCAA, y que un inmueble localizado en una CA tribute en otra porque haya bienes de mayor valor situados en ella.

– Siguiendo con los criterios propuestos por la Comisión en la Recomendación, para *el resto de bienes muebles que no formen parte de un establecimiento permanente y derechos proponía el gravamen en el Estado miembro donde el causante o heredero tengan un mayor vínculo personal*, lo cual tampoco se aplica en la normativa española —no así en otros Estados[43]—, pues en caso de obligación real,

---

[43] En Alemania, en caso de obligación real los no residentes no tributan por las cuentas bancarias situadas en bancos alemanes; en Bélgica sólo se tributa por obligación real por bienes inmuebles y asimilados situados en Bélgica; en Dinamarca, sólo tributan en caso de obligación real por los bienes inmuebles situados en su territorio, incluyendo los bienes accesorios a los negocios inmobiliarios y mobiliarios de establecimientos permanentes situados en Dinamarca; en Francia, por obligación personal se sujetan los bienes franceses o los bienes situados en Francia si el causante no era residente allí en el momento de su muerte, pero el término "propiedad francesa" es bastante amplio pues comprende los bienes inmuebles, las cantidades adeudadas por un deudor francés, las inversiones en valores emitidos por una empresa francesa, así como participaciones en sociedades de mera tenencia de bienes; en Holanda, no hay tributación en la fuente, sólo se gravan los bienes cuando el que fallece es residente o nacional, y fallece habiendo dejado el país en los 10 años anteriores a su muerte, pero para los no residentes no hay

se sujetan este tipo de bienes siempre que puedan ejercitarse en territorio español, independientemente de que, por ejemplo, el causante que hubiera contratado un seguro o que hubiera sido el titular de la cuenta corriente resida en otro Estado.

Antes de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, los no residentes sujetos al impuesto por obligación real no podían aplicar las normas de las CCAA, lo cual suponía una clara discriminación frente a los residentes. Con las modificaciones introducidas en la ley 29/1987, en las sucesiones en las que el causante sea residente, los no residentes podrán aplicar la normativa de la CA en la que resida éste, y en el caso de donaciones de bienes muebles situados en España se aplicará la normativa de la CA en la que hayan estado esos bienes muebles un mayor número de días del período de los últimos cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, al de devengo del impuesto.

Con esta dispersión normativa por parte del Estado y de las CCAA, es realmente difícil que, sin acoger los criterios mayoritarios en el ámbito de la imposición internacional que conllevarían en algunos casos una pérdida de recaudación, se pueda solucionar el problema de la doble imposición en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones[44]. Compartimos la opinión de CUESTA DOMÍNGUEZ/ CARMONA MENDOZA (2011), al indicar que en esta cuestión de la doble imposición en materia del ISD, una posible solución sería la aprobación de una Directiva europea que armonizara la regulación de los impuestos sobre sucesiones, estableciendo unos criterios de conexión únicos para todos los Estados miembros, así como un catálogo de definiciones comunes donde no haya hueco para la hermenéutica, quizá —y esta es nuestra opinión— esta hipotética directiva allanaría el camino al Estado español en la necesaria reforma del sistema de financiación de nuestras CCAA en general, y en particular en materia del ISD.

---

impuesto sobre las propiedades ubicadas en aquel país; Polonia no grava los bienes muebles o los derechos ejercitables en Polonia cuando ni beneficiario ni causante tenían su residencia en Polonia o su ciudadanía; en Noruega, el impuesto no se exige si se demuestra que se ha pagado en el país donde el bien inmueble está situado (vid. MARTÍN BARAHONA, op. cit. 2011).

44 FALCÓN Y TELLA, R. ("Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la comisión", *Quincena fiscal,* núm. 15-16, 2010, págs. 7-11), plantea la necesidad de cambiar los puntos de conexión en el sentido de adaptar la legislación española a las propuestas del Modelo de convenio de la OCDE sobre sucesiones y donaciones, y reducir la excesiva amplitud de los supuestos de sujeción al impuesto español aunque ello suponga que queden excluidas de gravamen las adquisiciones, a favor de residentes o de no residentes, cuando el causante o donante no sea residente, salvo que se trate de bienes inmuebles situados en España o de bienes afectos a una actividad empresarial desarrollada en España. El citado autor alude a la problemática que se plantea en materia de doble imposición, por el hecho de considera situados en España los depósitos y derechos de crédito a favor de residentes españoles, considera que sería preferible atender a la residencia del causante o donante, como vienen haciendo la mayoría de los países de nuestro entorno para que estos problemas se solucionaran.

BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "La Jurisprudencia del TJUE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa", en CARMONA FERNÁNDEZ (Coord.): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea,* CISS, 2006.

– "La doble imposición internacional y los métodos para su determinación", en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Fiscalidad internacional. Tomo I,* C.E.F., 2013.

CALVO VÉRGEZ, J.: "La aplicación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea", *Quincena Fiscal,* núm. 11, 2013.

CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P.: "La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer", *Revista Aranzadi Doctrinal,* núm. 11, 2013.

FALCÓN Y TELLA, R.: "La herencia de la Sra. Block y la STJUE de 12 febrero 2009: la necesidad de modificar los criterios de sujeción al ISD por obligación real", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2009.

– "Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la comisión", *Quincena fiscal,* núm. 15-16, 2010.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional,* Marcial Pons, 2013.

HERRERA MOLINA, P.M.: "Los Convenios de doble imposición ante las libertades comunitarias (Análisis de la jurisprudencia del TJUE)", en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional. Tomo II,* C.E.F., 2013.

MARTÍN BARAHONA, F.: "Situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Unión Europea y otros países (Suiza, Noruega, Estados Unidos y Canadá", Año 2011- Cuadro Resumen, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras,* núm. 33, 2011.

MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA. A.: "La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa", *Crónica Tributaria,* núm. 151, 2014.

RIBES RIBES, A.: "La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 148, 2010.

SERRANO ANTÓN, F.: "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación", en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional. Tomo I,* C.E.F., 2013.

Bloque II
PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL. LA TRIBUTACIÓN DE LAS GRANDES EMPRESAS

Los vehículos fiscales de la internacionalización: oficina de representación, sucursal y filial

ADOLFO GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES

Deloitte. Asistente Honorario del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

La situación económica de la empresa española en los últimos tiempos ha dado lugar a una creciente preocupación por la apertura de mercados internacionales para nuestros productos. Tal circunstancia ha atraído un renovado interés sobre la fiscalidad internacional en la generalidad de nuestros empresarios que supera, como ya era tradicional, la tributación de la multinacional española ya asentada en el extranjero. Es decir, la pequeña y mediana empresa española a raíz de los rigores de la crisis económica se ha visto abocada a entender de la fiscalidad de los países receptores de su negocio ya fuesen bienes o servicios sobre los que se buscase comercializar así como responder a la primera pregunta que todo empresario se plantea en su primera incursión internacional se que nos es otra que los vehículos legales a través de los cuales se puede operar en un jurisdicción fiscal que no es la nuestra.

En este marco, el objetivo del presente trabajo es una análisis sistemático de las principales variables de tributación que deben tenerse en cuenta para poder afrontar exitosamente la inversión internacional desde el punto de vista de la tributación del beneficio de la empresa. Es decir, la finalidad perseguida no es el estudio profundo y sistemático de cada uno de los aspectos fiscales que afectan a la inversión internacional de una empresa española sino más bien la enumeración razonada y explicada de los principales parámetros de dichos aspectos tributarios de la internacionalización que afectan a los vehículos o fórmulas más tradicionales a través de los cuales el inversor opera en el escenario internacional. Tal elección implica la renuncia a la disquisición sobre aspectos problemáticos de la fiscalidad que es alcance de la materia analizada en pro de una relación argumentada de los aspectos que deben analizarse cuando se aborda un proyecto empresarial en en ámbito internacional.

En este sentido, debe además recordarse que una inadecuada planificación fiscal del negocio implica, también en el ámbito nacional, pero muy señaladamente en el ámbito internacional que la rentabilidad del empresario pueda verse seria-

mente comprometida. Debe conocerse, por lo tanto, la fiscalidad de la inversión a realizar tanto en territorio nacional en relación con los mecanismos que evitan la doble imposición del rendimiento como en el país receptor de la inversión en el que la tributación puede reducir el beneficio empresarial pero también implicar la existencia de contingencias fiscales si no se procede adecuadamente. Para ello la fórmula de inversión fiscal es determinante pudiendo básicamente el empresario actuar de alguna de las siguientes maneras:

i. Sin establecimiento permanente en el país en que localice su actividad.

ii. Mediante la apertura de una oficina de representación.

iii. A través de la constitución fiscal de un establecimiento permanente en el país de radicación de la nueva inversión.

iv. Mediante la compra o constitución de una filial extranjera dependiente directa o indirectamente participada por una sociedad matriz de nacional española.

2. IMPUESTOS Y RECARGOS SOBRE EL BENEFICIO DE SOCIEDADES

Los impuestos sobre las sociedades y los recargos sobre los beneficios de las mismas son la base normalmente de la tributación de los empresarios que se revisten de la forma de personas jurídicas en la práctica generalidad de las jurisdicciones fiscales en el mundo. De esta manera, se gravan no solamente las sociedades sino también a los establecimientos permanentes que los inversores extranjeros constituyen en los países de recepción de su inversión y, en no pocos casos, a las oficinas de representación. En lo supuestos, quizás los menos en los que el empresario mantiene la fórmula de persona física cabe igualmente la básica alternativa de tributar a través de establecimiento permanente o sin establecimiento permanente en el país de la fuente de la renta empresarial o profesional, en este caso. Ya quedó olvidada, por modificación del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, la llamada "sede física" que era el equivalente para el empresario o profesional individual del establecimiento permanente para la persona jurídica. Así pues, el empresario o profesional individual igualmente puede constituir un establecimiento permanente fuera de nuestras fronteras tributarias.

No obstante, esta generalización del impuesto sobre sociedades no implica que siendo su uso prácticamente universal no conlleve multitud de diferencias en cuanto a la determinación de la base imponible sujeta a tributación de la sociedad o establecimiento permanente así como en la pluralidad de tipos impositivos habidos que no pocas veces se completan con recargos locales, cantonales, federales… etc.

Así pues, en el análisis de la inversión internacional en relación con el Impuesto sobre sociedades o su equivalente nacional del país de de la fuente de la renta o receptor de la inversión revisten importancia singular, los siguientes aspectos:

– Diferencias en la tributación del inversor sin establecimiento permanente o con establecimiento permanente. Mención a la oficina de representación.

– Las diferencias de tributación en función del vehículo seleccionado para realizar la inversión: sociedad filial o sucursal.

3. ACTUAR CON O SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. MENCIÓN A LA OFICINA DE REPRESENTACIÓN.

En la práctica empresarial de la pequeña y mediana empresa, la presencia del empresario en otro país es un fenómeno paulatino. Muy usualmente el mismo comienza con la mera venta de mercancías y productos al tercer país para posteriormente alcanzar algún acuerdo de representación o agencia ya sea con un tercer operador en aquel país, a veces su propio distribuidor, o mediante el desplazamiento de una persona de confianza, normalmente un empleado ya conocido, con idéntico cometido de abrir mercado en aquel otro país. Tan solo tras estas fases y una vez el empresario adquiere un conocimiento preciso, se desencadena el proceso de apertura de una sucursal o la compra o constitución de sociedad en la que en muchas ocasiones se dan situaciones de "joint venture" con distribuidores locales.

En el supuesto de hecho descrito que normalmente en una fase embrionaria recae sobre la exportación de productos, que no de servicios, la regla general, de resultar de aplicación un Convenio para Evitar la Doble Imposición inspirado en el Modelo de Convenio de la OCDE, será que los beneficios empresariales obtenidos tributen en el país de residencia del contribuyente en la medida en la que no exista ningún establecimiento permanente en el país de la fuente. Es importante subrayar que, en términos generales, las instalaciones o almacenes de las que se disponga por cualquier título jurídico para la entrega de las mercancías a terceros clientes en aquel país, aún cuando se traten de depósitos en zonas francas, no suelen constituir establecimiento permanente. Se requerirá de personal que realice funciones de mayor calado que la manipulación y entrega de stockage al cliente de aquel país para que el riesgo de disponer de un establecimiento permanente en el estado de la fuente de la renta se realice. Cuestión distinta será si las instalaciones dedicadas a la entrega de mercancías constituyen establecimiento a efectos de imposición indirecta.

Los supuestos más claros, siguiendo la línea expositiva iniciada, en los que no puede reputarse derecho alguno de gravamen por el impuesto sobre el beneficio empresarial por parte del país de la fuente son aquellos de mera exportación de

mercancías en los que no se da presencia ni física ni personal alguna y en la que la mayoría de los países renuncia a la tributación por dicho concepto en favor de facilitar el comercio internacional. Es decir, la residencia fiscal del pagador del producto adquirido no es normalmente punto de conexión que fija la tributación sobre el margen del operador internacional al país de destino de la mercancía. Es esta la regla general pero siempre debe contrastarse los criterios aplicables a la luz del Convenio para Evitar la Doble Imposición aplicable y, de no existir, mediante la norma nacional del país de recepción de venta internacional.

Pero, entonces, ¿cuáles son los supuestos más comunes de pugna tributariapara el contribuyente que cree operar en otro país sin establecimiento permanente encontrándose sin embargo en un área de riesgo? Pueden distinguirse dos supuestos que resultan muy comunes, (i) obras de construcción, instalación y montaje que superan el umbral temporal fijado en la norma interna o en la convencional deviniendo en establecimiento permanente y (ii) supuestos de asimetría en la calificación de una renta entre el estado de la fuente y el de residencia que implica un riesgo de retención ("withholding") en aquel primer país.

Resulta ser muy común los supuestos en los que el contratista principal o los subcontratistas o el promotor de una obra de construcción, instalación o montaje en otro país distinto al de su residencia fiscal inicia el proyecto estimando que éste no se extenderá más allá del umbral temporal que determina el surgimiento de un establecimiento permanente en el país donde se ejecutan los trabajos y, sin embargo, la realidad supera la previsión temporal. Ello determina en muchos casos que surja el riesgo de constituir establecimiento permanente con un carácter retroactivo. Hay que reseñar que, de forma muy general, cuando nos encontramos ante obras de construcción, instalación o montaje, la misma nos constituye establecimiento permanente para las empresas que la ejecutan o supervisan hasta que se supera un periodo de trabajo superior a un número de meses que en términos más comunes se fija en 6 ó 9 meses según el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito o la norma nacional aplicable en el supuesto de inexistencia de aquel. La casuística es amplia. Además, en estos supuestos en los cuales el umbral temporal para constituir establecimiento permanente se supera sin previsión inicial generan una serie de problemas colaterales sobre los cuales el inversor español debe estar precavido, como son los que enumeran a continuación:

1.- Puede que el establecimiento permanente así constituido de forma sobrevenida deba regularizar su situación en relación con otras obligaciones fiscales distintas de la tributación por el Impuesto sobre beneficios que corresponda al país de localización como puede ser la repercusión del impuesto indirecto correspondiente equivalente a nuestro IVA desde que se retrotraigan los efectos correspondientes a la constitución del establecimiento permanente, obligaciones de retención al personal desplazado a favor de la Hacienda del país de destino de la inversión, pagos fraccionados del impuesto personal sobre el beneficio, etc. En

algunos supuestos, la falta de previsión puede implicar recargos por extemporaneidad en la presentación de las correspondientes declaraciones tributarias que han sido enumeradas como ejemplo.

2.- En muchas ocasiones, el propio contratista principal del proyecto o el promotor o dueño del mismo es el que por interdicción de la norma fiscal nacional del país del proyecto se ve obligado a retener pagos o cantidades al contratista o subcontratista no residente a los efectos de que la situación irregular del establecimiento permanente en su jurisdicción no le produzca efectos fiscales adversos como derivaciones de responsabilidad, el potencial rechazo de la deducción fiscal de facturas erróneamente emitidas por un no residente sin establecimiento permanente en vez de por el establecimiento permanente adecuadamente registrado en aquel país, y medidas coercitivas de índole similar.

Otros supuestos de discusión posible con las autoridades fiscales del país de la fuente en cuanto a la operativa en el mismo que pudiera determinar sujeción a su impuesto nacional no derivan de la constitución o no de establecimiento permanente en aquel territorio fiscal tercero sino que surgen normalmente de una cierta asimetría en la calificación de la renta entre la propia del país de residencia del inversor extranjero y la sostenida por el país de la fuente de la renta. Veamos este supuesto que puede ser causante de problemas para el inversor español. El Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE prevé un principio fundamental en fiscalidad internacional: el principio de calificación autónoma de los convenios lo cual implica que los términos del convenio deben ser interpretados en su propio contexto. No obstante, cuando el significado jurídico de un término previsto por el Convenio no puede extraerse de su propia redacción, el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE otorga prevalencia al significado propio del Derecho Tributario del país contratante que es fuente de la renta[1]. Tal previsión convencional solventa problemas interpretativos no cabe duda alguna pero a su vez no deja de ser foco de discusión tributaria por cuanto que es más común de lo deseable que se produzca una calificación de la renta distinta por parte del país de la fuente de la misma que conlleve la tributación mediante retención ("withholding tax") cuando su perceptor sea un no residente sin establecimiento permanente. Es decir, puede ocurrir que una renta en vez de ser calificada como beneficio empresarial, que como conocemos tributa exclusivamente en el país de residencia del inversor salvo establecimiento permanente en el país de la fuente

---

[1] **Artículo 3.2 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE:** Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado.

de la renta, sea calificada, por ejemplo, como cánones, regalías o royalties para los que la que la mayoría de los Convenios establecen la tributación compartida con el país de la fuente de la renta generando éste el derecho a gravar el ingreso sobre el importe bruto del ingreso abonado cuando se opera sin establecimiento permanente en una determinada jurisdicción fiscal.

En esta fase previa de actuación internacional de pequeñas y medianas empresas en las que nos estamos centrado en este apartado, el siguiente paso lógico en la intensificación del tráfico mercantil internacional que la práctica nos revela es normalmente la contratación de un agente comercial. Todo ello en una primera fase de inversión en la que no se da presencia alguna en el tercer país distinto al de residencia, y dejando aparte la posible existencia de instalaciones auxiliares de puro almacenamiento y entrega de mercancías, El agente comercial en el ámbito fiscal es una figura de doble arista por cuanto puede decantar al país de la inversión por considerar la existencia de establecimiento permanente de tal naturaleza en su jurisdicción. Debe tenerse en cuenta que será mayor el riesgo en aquellos supuestos en los que:

a) El agente no tenga un estatus independiente, es decir, que dicho en sentido contrario sea un profesional que dependa económica, por no disponer de una amplia pluralidad de clientes, de su mandante aún cuando la relación establecida tenga una naturaleza mercantil y no laboral.

b) Si bien el supuesto anterior implica el riesgo de constituir establecimiento permanente, éste, en nuestra experiencia, se acentúa cuando el llamado agente de ventas tiene una relación laboral con su empleador/mandante y ello porque, como es natural, a la nota de dependencia económica se suma la nota de dependencia jurídica dado que el agente de ventas actuará bajo la instrucciones de la empresa que le contrata cumpliendo la característica de ajenidad que define al contrato de trabajo.

c) Pero aun cuando se den conjuntamente o por separado las notas de dependencia económica y jurídica, lo que debe en ambos casos concurrir es una actividad económica, no bastando la mera actividad comercial, realizada en el territorio del tercer país por el que el presunto agente dependiente cerrando con habitualidad operaciones de venta de bienes o servicios y vinculando a su mandante, que como hemos visto puede ser su empleador o no. Muy básicamente, deben concurrir las siguientes notas: (i) una actividad de venta pero no puramente comercial, ni de difusión o marketing; (ii) el agente comercial debe estar legitimado para ejecutar todas las fases del proceso de venta hasta cerrar la transacción atendiendo al procedimiento interno establecido por la empresa representada y que incluirá la aceptación del cliente, el análisis financiero de su solvencia, la emisión de oferta vinculante por cualquier medio incluido el verbal. Si, en alguna fase del proceso de venta el agente comercial no puede avanzar sin autorización expresa

de su mandante resulta claro que su capacidad de vincular como característica intrínseca a la constitución de un establecimiento permanente se ve comprometida. También de una manera esquemática indicaremos qué circunstancias de hecho pueden no concurrir sin que por ello deba descartarse la existencia de un agente dependiente como establecimiento permanente: (i) no es preciso el otorgamiento notarial de poderes para entender que el agente dependiente vincula al mandante como requiere la norma convencional si de facto el agente está autorizado para completar el proceso de venta interna y externamente según haya sido establecido empresarialmente por su mandante lo que debe incluir desde la aceptación del cliente hasta la emisión y negociación de ofertas vinculantes, a nuestro entender de forma básica y (ii) el agente dependiente no requiere la presencia física de la empresa en el país en el que éste le represente puesto que este tipo de establecimiento permanente se basa en un elemento personal que se vincula al territorio del estado de la fuente mediante el ejercicio de la actividad habitual de venta en el mismo por lo que tampoco es preciso que el agente dependiente que causa establecimiento permanente sea residente fiscal del citado país.

Una vez analizada la situación de un inversor que no actúa a través de un establecimiento permanente o del empresario que tras un primer contacto con el país de destino se anima a contratar un agente de ventas independiente, excluyamos en esta enumeración del que siendo agente dependiente constituye establecimiento permanente, deberíamos detenernos en la figura de la "oficina de representación" que supone la presencia comercial en el país de objetivo de las ventas del operador internacional con la única finalidad de promover operaciones comerciales para su casa central. La virtualidad de la oficina de representación frente al establecimiento permanente reside en que la oficina de representación limita su actividad a funciones auxiliares o preparatorias. Es decir, la oficina de representación no cierra el ciclo mercantil y por consiguiente, siendo aplicable un Convenio para Evitar la Doble Imposición no debería de constituir establecimiento permanente y, por consiguiente el empresario no residente debiera limitar su tributación al país de su residencia fiscal. La oficina de representación usualmente se destina a hacer publicidad de los productos y servicios de la casa central, a captar clientes para la casa central, a la suministración información y en definitiva a actividades auxiliares que no deben implicar la constitución de un establecimiento permanente. Si bien la apertura de una oficina de representación puede ser un buen mecanismo para clarificar en el país de la fuente de la renta que el objetivo del empresario no residente no es tener presencia suficiente para constituir establecimiento permanente sino simplemente dar a conocer sus productos y servicios para venderlos y dispensarlos desde su país de residencia, plantea dos serias advertencias que deben mencionarse:

– Una consiste en que el empresario no residente deberá ser cuidadoso en no otorgar a los empleados de su oficina de representación poderes en el más amplio

sentido para vincularle en la venta de sus productos o servicios, siendo la labor del personal de la oficina de representación puramente auxiliar. En caso contrario, el empresario no dispondría de una oficina de representación sino de un agente dependiente que constituye establecimiento permanente.

– Otra advertencia radica en el hecho de que, en algunos supuestos normalmente de inexistencia de Convenio para Evitar la Doble Imposición, y en algunas jurisdicciones, y aún cuando quede clara la función puramente auxiliar de la oficina de representación, esta figura queda sujeta a tributación consistente en un porcentaje sobre los gastos en los que incurra que no es sino una forma de determinar de manera indiciaria o indirecta la contribución de la oficina de representación a los beneficios generados por la casa central en su país de residencia.

4. DIFERENCIAS DE TRIBUTACIÓN EN FUNCIÓN DEL VEHÍCULO DE INVERSIÓN ESCOGIDO: SOCIEDAD FILIAL O ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La inversión internacional en la esfera fiscal suele girar entorno a tres figuras legales dos de las cuales son eminentes instituciones del derecho tributario: oficina de representación y establecimiento permanente de la cual el gran paradigma en el ámbito mercantil es la sucursal. A la primera de ellas ya hemos hecho mención en el apartado anterior.

Al afirmar que la sucursal mercantil es el paradigma del establecimiento permanente fiscal ponemos de manifiesto que el sujeto pasivo que puede actuar través de un establecimiento permanente en otro país lo puede hacer a través de una pluralidad de supuestos de hecho y no necesariamente a través de una sucursal. La sucursal, en el plano puramente burocrático, se distingue del establecimiento permanente en la medida de que requiere para su constitución de un procedimiento mercantil establecido como es la toma de decisión por el órgano de administración de la casa central sobre su apertura, elevación a público ante un notario de la nacionalidad del país de la inversión e inscripción en el registro público comercial o mercantil, según se quiera denominar, del citado país. En cambio, el resto de supuestos de establecimiento permanente sean físicos o no, normalmente no requieren para su constitución de un proceso mercantil definido, hablando siempre en términos generales, puesto que bastará registrar el alta del establecimiento permanente en el país correspondiente y llevar una contabilidad "fiscal" separada de la casa central para poder tributar de forma efectiva en aquel país.

Para ilustrar la pluralidad de supuestos previstos de establecimientos permanentes baste con leer, además de las normas nacionales, el artículo 5 del Modelo

de Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de renta y patrimonio de la OCDE[2].

---

[2] **Artículo 5.º** *Establecimiento permanente.*
1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
a) las sedes de dirección;
b) las sucursales;
c) las oficinas;
d) las fábricas;
e) los talleres; y
f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este Artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:
a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.
6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

En esta materia, suelen distinguirse distintas tipologías de establecimiento permanente. Así, puede hablarse del establecimiento permanente físico (oficinas, fábricas, sucursales, talleres…) del cual las obras de construcción, instalación y montaje es un supuesto avanzado y regulado específicamente sobre la base del tiempo de permanencia en el país de la fuente del ingreso. Adicionalmente, como tercer supuesto capital de establecimiento permanente se encontraría el establecimiento permanente como agente dependiente. En este último caso la vertiente personal de establecimiento permanente prima sobre la presencia física en el estado en el que se localice la inversión y que ya hemos tenido la ocasión de comentar anteriormente.

Baste mencionar estas líneas básicas en relación al concepto de establecimiento permanente tributario sin olvidar una nota definitoria en su tributación cual es la progresiva personalización fiscal del mismo. Es decir, constituye un sujeto pasivo, un contribuyente distinto y separado en el país de la inversión de su casa central lo que le obliga normalmente a llevar una contabilidad separada a la de su casa central en el país de la inversión para poder presentar sus impuestos aunque no venga obligado a hacerlo, en muchos casos y dependiendo del país, desde un punto de vista puramente mercantil porque puede, como hemos dejado indicado anteriormente, no existir ni tan siquiera un vehículo de tal naturaleza para constituir establecimiento permanente salvo en el supuesto claro de la sucursal.

El proceso que hemos denominado de "personalización" fiscal del establecimiento permanente que implica que éste cobra la carta de contribuyente separado frente a su casa central va acompañado también de un proceso inverso en relación con la filial en los supuestos en los que ésta tiene una total dependencia económica del su sociedad matriz no residente por ser aquella en muchos casos su único cliente y cuando la filial actúa como agente comercial de la matriz. Tal circunstancia permite que una filial de una sociedad matriz pueda revestir la forma de establecimiento permanente de esta última en supuestos normalmente de establecimiento permanente como agente dependiente si se dan los criterios de subordinación jurídica, económica y habitualidad en el ejercicio de sus operaciones de venta en nombre de la matriz que este supuesto de establecimiento permanente requiere.

Si bien se comenta con cierta alegría que la fiscalidad del establecimiento permanente en un determinado país es equivalente al del contribuyente residente fiscal en el mismo, dicha afirmación es, en muchos casos, equivocada y deben analizarse, al seleccionar el vehículo de inversión en una determinada jurisdicción, las diferencias de tributación entre establecimiento permanente y filial. Podemos poner de manifiesto algunas de ellas:

1.- No debe olvidarse que el establecimiento permanente no deja de ser un contribuyente no residente y que las autoridades fiscales del país donde el estable-

cimiento permanente se ubica observan recelosamente las relaciones que el establecimiento permanente mantiene con su casa central. Por ello no es de extrañar que en muchas ocasiones se restrinjan los gastos fiscales que el establecimiento permanente pueda registrar por conceptos tales como los que se enumeran seguidamente o se exijan requisitos formales adicionales para conseguir su deducibilidad:

a) Los gastos financieros imputados por su casa central.

b) Los pagos de cánones a la casa central.

c) Los gastos de la casa central imputados por administración y gestión del establecimiento permanente conocidos en el ámbito internacional como "management fees".

En relación con este distinto tratamiento fiscal del establecimiento permanente en relación con la filial residente en el país de la inversión hay que señalar algunas ideas básicas:

– Dicha situación no debiera de concurrir en aquellos supuestos en los cuales tanto el país de inversión como el país de residencia del inversor vía establecimiento permanente son miembros de la Unión Europea por cuanto la norma comunitaria impide el tratamiento desigual en materia fiscal entre nacionales europeos, sean personas físicas o jurídicas europeas. Este mecanismo de interdicción de la discriminación se ha revelado como eficaz en la medida de que tanto las instituciones europeas como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea disponen de jurisdicción y autoridad para evitar el tratamiento fiscal discriminatorio entre países miembros de la Unión.

– A su vez los Convenios para Evitar la Doble Imposición inspirados en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE prevén una cláusula de no discriminación entre los países firmantes del tratado.

– Lo que paradójicamente no suelen garantizar ni las normas nacionales ni la norma supranacional es la igualdad de tratamiento fiscal entre el inversor no residente, ya actúe éste mediante establecimiento permanente o no, según lo haga bajo la cobertura de Convenio para Evitar la Doble Imposición o no. De tal manera que un inversor no residente cubierto por la aplicación de un Convenio Fiscal suscrito entre su país de residencia fiscal y el país de la inversión puede encontrarse en algunos supuestos residuales con una tributación menos favorable que la prevista por norma nacional.

2.- En algunos supuestos, la sucursal soporta un impuesto adicional a la repatriación de fondos a la casa central ya ésta tenga la naturaleza de transferencia monetaria que no es sino el remanente tesorero tras la determinación del resultado del establecimiento permanente o el pago de intereses a la casa central, a su vez derivado de la financiación asignada por la casa central al establecimiento

permanente. Es un impuesto adicional que pretende equiparar la tributación en el país de la fuente que soporta un establecimiento permanente al de una filial por la retención en origen ("withholding tax") que ésta padece sobre dividendos e intereses abonados a su matriz. Algunos Convenios para Evitar la Doble Imposición prevén este impuesto adicional y suponen un porcentaje de los fondos repatriados al país de residencia de la casa central. Es el conocido como "branch tax" e "interest branch tax".

3.- El representante del establecimiento permanente puede convertirse en responsable de las deudas fiscales impagadas, sean contingentes o no, del establecimiento permanente lo cual puede resultar problemático para el representante legal persona física residente en el país de la inversión en supuestos en los que el establecimiento permanente quedé desmantelado sin soporte de la casa central.

El tercer vehículo de inversión por antonomasia es la sociedad mercantil en sus distintas variables internacionales y que denominamos filial. Una principal cualidas que suele ser evaluada por los inversores internacionales en sus operaciones de tal naturaleza es la característica mercantil de la limitación de responsabilidad de tal índole, así como civil, laboral, administrativa, etc. que cada jurisdicción otorga a la filial frente a la sucursal, entendida está como el paradigma del establecimiento permanente tributario. Es decir, la primera cuestión para el inversor en una determinada jurisdicción es conocer si el establecimiento permanente, así como la oficina de representación, disponen de la misma personalidad jurídica que su casa central (utilizado este término de forma antagónica a la de matriz o sociedad matriz que debe utilizarse en relación con la filial) y por lo tanto, no existe limitación de responsabilidad legal alguna para la casa central como sí puede existir en el supuesto de emplearse como vehículo de inversión a una filial.

Una segunda inquietud se produce en aquellos supuestos en los cuales el negocio no se genera de forma, digamos orgánica, por el inversor mediante el desembarco con sus propios medios sino mediante la compra de un negocio operativo en el país de destino. En relación con esta segunda problemática relacionada con la adquisición de un negocio por parte del inversor pueden destacarse dos aspectos que deben ser explorados para evitar consecuencias fiscales indeseadas:

1.- Si se procede a la compra de un negocio entendida como la compra de sus activos, pasivos y fondo de comercio con la voluntad de continuar con el mismo a través de una sociedad filial del inversor creada "ad hoc" para tal finalidad deberá tenerse precaución en conocer el régimen de sucesión fiscal en la empresa por cuanto que es habitual, sobre todo en supuestos de cese en la actividad del vendedor, que el comprador resulte responsable de las deudas fiscales liquidadas o contingentes en tanto no expire el periodo de prescripción de los impuestos.

2.- En el caso de compra de sociedades o porcentajes de participación representativos en sociedades para llevar a cabo la apertura de mercados internacionales

o profundizar en la penetración en los mismos, pueden existir limitaciones al uso de pérdidas fiscales acumuladas por la sociedad transmitida cuando se produzcan cambios accionariales en la misma o de estructura de la cifra de negocios por cambios en la naturaleza de la actividad económica de la misma. Debe en este caso advertirse como hemos advertido a lo largo de la exposición que esta casuística puede resultar muy variada en el ámbito internacional en el que nos movemos. Cabe incluso la posibilidad de que nos encontremos en jurisdicciones fiscales donde el importe de las bases imponibles negativas o en términos amplios de las pérdidas fiscales susceptibles de recuperación se vea reducido sin más en el porcentaje de transmisión a un tercer inversor en el capital de la misma, de tal manera de que la entrada de nuevo socio sea residente fiscal o no, determina inmediatamente el "write off" de la pérdida fiscal en el porcentaje que este nuevo socio tome, por cualquier mecanismo, en la sociedad correspondiente.

Una peculiaridad propia de la filial frente a la sucursal como supuesto arquetípico del establecimiento permanente son las limitaciones a la deducibilidad del gasto de financiación por parte de entidades vinculadas a la misma. Como hemos tenido la ocasión de comentar, algunas legislaciones protegen los excesos de gasto financiero en su jurisdicción denegando la deducibilidad de los intereses imputados a la sucursal o, en general, al establecimiento permanente, por la casa central. En términos generales, desde luego, y aunque dicha regla no fuera aplicable, los gastos imputados por partes vinculadas y muy especialmente por la casa central a un establecimiento permanente deberán respetar las normas de operaciones vinculadas a precio de mercado para no perjudicar la consideración como gasto fiscalmente deducible.

En el supuesto de la filial, la defensa de la tributación por el estado de la fuente de la renta donde se encuentra ubicada la filial suele derivar de varios instrumentos en términos generales que deberán ser contrastados en cada jurisdicción donde se pretenda realizar una inversión:

i. Aplicación de normas de operaciones vinculadas de tal manera que tanto el ingreso por la financiación concedida a partes vinculadas como el gasto por la financiación recibida de partes vinculadas debe acordarse a precio de mercado. En caso contrario, podrán darse ajustes fiscales, de tal manera que de resultar excesivo el gasto por financiación recibida, éste será normalmente reclasificado fiscalmente como retribución de fondos propios lo que implicará que éste no tenga la consideración de gasto deducible y adicionalmente, que puedan darse diferencias en las retenciones aplicadas a los fondos abonados por tal concepto en aplicación del Convenio Fiscal que resulte de aplicación.

ii. Motivación económica de la financiación vinculada recibida: algunas legislaciones comparadas requieren que la operación que se financie mediante endeudamiento con partes vinculadas obedezca a un razón económica válida para poder

reputar deducible el interés devengado por dicha razón. Pensemos en supuestos conocidos como "debt push down" que han sido usuales en los últimos tiempos para la financiación de la compra de empresas entre empresas del propio grupo o para el abono de dividendos. En este último caso, la motivación económica puede devenir del deseo del grupo a nivel internacional de centralizar la financiación a través de una holding internacional y repartir posteriormente el nivel de apalancamiento a todas las filiales de la multinacional mediante la equiparación de ratio de financiación mediante fondos propios o endeudamiento de todas las empresas del grupo.

iii. Otra norma con un impacto en derecho comparado importante a los efectos de evitar efectos tributarios adversos para el país de la fuente de la renta en la financiación de inversiones internacionales a través de filiales es la conocida como regla de subcapitalización, en términos ingleses la llamada "thin capitalisation rule". Esta norma pretende prevenir de la financiación a través de endeudamiento excesivo concedido por partes vinculadas a la filial de tal manera que el gasto fiscal por intereses en el país de la fuente se dispare. Así, la norma fiscal indica que en los supuestos en los cuales la financiación ajena con partes vinculadas supere en un determinado ratio sobre el capital o fondos propios definido a estos efectos con algunas especialidades por la norma fiscal, el interés financiero será reclasificado en la misma proporción a efectos fiscales en dividendo lo que determinará que pierda la consideración de fiscalmente deducible en el correspondiente importe proporcional. Esta regla de la subcapitalización antes mencionada viene en los últimos tiempos siendo completada con medidas de antielusión consistentes en mermar el atractivo fiscal de instrumentos fiscales híbridos, es decir, aquellos que, en el ámbito de la financiación aquí abordada, consistirían en registrar fiscalmente un gasto por financiación a través del vehículo de inversión en el país de la fuente mientras que interés abonado a la otra parte vinculada prestamista no tiene la naturaleza de ingreso fiscal por aplicación de algún tipo de beneficio fiscal o por tener la consideración de retribución de fondos propios no tributable en el país de residencia.

Las normas de subcapitalización suelen prever adicionalmente que se repute también financiación vinculada al endeudamiento bancario o de terceros en aquellos casos en que una entidad vinculada actúa como avalista de la operación de financiación.

Finalmente, indicaremos dos aspectos adicionales en la tributación de las filiales en cuanto a la inversión internacional que estamos tratando:

– La primera de ellas consiste en realzar la importancia que tiene en esta cuestión, no solamente en cuanto a la financiación de proyectos a través de filiales, la correcta aplicación de las normas de operaciones vinculadas. Así pues, en la mayoría de los países cuya inspiración en esta materia procede de las directrices

emanadas de la OCDE, es fundamental cumplir con las exigencias formales de documentación de las operaciones vinculadas normalmente mediante la suscripción de los correspondientes contratos mercantiles en relación con los cuales hay que tener una especial atención en dotar a la fecha de suscripción de los mismos de una especial fehaciencia. Además de cuidar la pura formalidad, en la mayoría de los supuestos, y superados unos determinados umbrales, las operaciones vinculadas deberán ser objeto de valoración según los distintos métodos económicos previstos por la norma nacional aplicable al supuesto. La valoración es sin duda lo fundamental para demostrar a la autoridad fiscal del país de la fuente de la renta que la filial ubicada en su territorio registra el ingreso o gasto fiscal correcto a condiciones de mercado sin que se le sustraiga tributación alguna. A pesar de que la valoración a mercado es la materia, a nuestra opinión mollar de las relaciones económicas entre partes vinculadas, la falta de documentación adecuada no debe desatenderse puesto que las normas sancionadoras, más allá de la denegación del gasto o el incremento del ingreso, suelen ser muy estrictas e imponer sanciones importantes en la materia.

– La segunda cuestión es indicar que las filiales en el país de la fuente se ven obviamente sujetas al impuesto sobre el beneficio nacional en idénticas condiciones normalmente que cualquier residente fiscal allí. No obstante, el socio no residente de la filial se verá sometido a imposición mediante el mecanismo de retención ("withholding tax") en el país de la inversión cuando reciba rentas procedentes de la filial como dividendos, intereses, cánones…etc. En estos casos, de existir Convenio Fiscal suscrito entre ambos países, éste normalmente modulará a la baja el tipo de retención aplicable. Tanto el impuesto subyacente, el abonado por la filial sobre su beneficio, como la retención en el país de la fuente sobre las rentas abonadas a los socios de la misma deberá ser objeto en su caso de mecanismos para evitar la doble imposición, hasta el límite normalmente de su impuesto nacional, en el país de residencia del inversor.

Las sociedades multinacionales ante los derechos de los Estados y el Nuevo Orden Económico Internacional en las Resoluciones de la ONU

FRANCISCO JAVIER GUTIÉRREZ EGEA

Abogado. Asistente Honorario del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

La ideología consumista, que insensibiliza la conciencia humana en la era de las telecomunicaciones, genera, como si se tratase de un hecho normal, una conciencia social desvinculada de las dimensiones morales y políticas de lo colectivo y social. Se ha llegado a aceptar el subdesarrollo, por esa causa, como el fracaso socioeconómico de ciertas sociedades concretas, pero no se profundiza sobre su significado real: que el subdesarrollo no es otra cosa que una dimensión suburbial del desarrollo[1].

1. INTRODUCCIÓN

La competencia para regular el establecimiento de una sociedad en su territorio es de cada Estado, salvo en ciertos ámbitos regionales como el de la Unión Europea. Y la forma en que una sociedad extranjera puede establecerse en un Estado distinto al de su nacionalidad de origen puede adoptar varias formas jurídicas, desde la creación de una nueva sociedad, filial, sucursal o agencia, la participación en otras sociedades ya creadas o incluso la prestación directa de servicios desde su ubicación original, posibilidad que viene acrecentada con el desarrollo de las nuevas tecnologías.

La implantación de sociedades en otros Estados distintos al de su nacionalidad viene produciéndose desde la segunda mitad del siglo XIX, aunque entonces no se hablase de empresas multinacionales[2], normalmente bajo la forma jurídica de concesión administrativa, para cuyo fin se constituía una nueva sociedad con domicilio y nacionalidad en el Estado concedente pero en realidad filial de la

---

1 LUIS ECHEVERRÍA, Presidente de México, Roma, 11 de noviembre de 1974, Conferencia Mundial de la Alimentación.

2 Son ejemplos destacados las actividades de explotación de ferrocarriles, redes hidroeléctricas, servicios telefónicos, etc.

verdadera inversora que controlaba sus decisiones. Ello provoca en numerosas ocasiones la simulación de créditos y deudas entre sociedades del mismo grupo, la imputación de beneficios en el Estado de presión fiscal más baja y otras manipulaciones encaminadas a aumentar los beneficios del grupo financiero a expensas del país o de los países de explotación. Los aspectos relativos a la planificación fiscal de las empresas en un contexto de internacionalización ya han sido objeto de tratamiento en el capítulo anterior de esta obra. Ahora vamos a intentar complementar la información desde otra perspectiva: cuál es el enfoque de la ONU sobre las sociedades multinacionales en el marco actual.

La característica principal de la multinacional no es tanto la unidad jurídica como la económica, lo que hace que se distinga por ciertos elementos que merecen la pena ser destacados: primero, se componen de varias personas jurídicas, de dos o más nacionalidades, unidas por lazos económicos y dependientes de la sociedad matriz; segundo, la sociedad matriz imparte sus órdenes desde su país de origen haciendo llegar sus decisiones a sociedades instaladas en varios países; y tercero, el poder de la sociedad matriz se configura como un grupo de presión económico y político en los países en que opera.

Con estas características la sociedad multinacional se ha revelado en muchas ocasiones como un condicionante poderoso a la acción aislada de cada Estado, lo que explica la preocupación y los trabajos desplegados en varias organizaciones internacionales, destacadamente la ONU, con la finalidad de llegar a una regulación de las llamadas sociedades multinacionales por el Derecho internacional.

2. EL NUEVO ORDEN ECONÓMICO INTERNACIONAL EN EL MARCO DE LAS RESOLUCIONES DE LA ONU

La Carta de las Naciones Unidas, firmada el 26 de junio de 1945 en San Francisco (California), obedeciendo al cambio de los tiempos (Crisis económica de 1929 y Segunda Guerra Mundial), establecía el objetivo de promover entre las naciones niveles de vida más elevados y condiciones de igualdad, progreso y desarrollo económico y social[3]. Pero no fue hasta la década de los sesenta, a raíz del proceso de descolonización, cuando se produce el ingreso en la ONU de los nuevos Estados —la mayoría de un nivel de desarrollo económico ínfimo y dependientes de la metrópoli— que reclamaban la independencia económica como natural desarrollo de la independencia política recién conquistada. Esta reivindicación dio lugar a la aprobación por parte de la Asamblea General de la ONU de la Resolución 1803 (XVII), de 14 de diciembre de 1962, sobre la "*Soberanía per-*

[3] Artículo 55.

manente de los recursos naturales", en la que por primera vez se establecen una reglas dirigidas a limitar las prácticas abusivas de las empresas multinacionales que se dedican a la explotación de los recursos en los países menos desarrollados[4].

En un intento de afianzar estos objetivos, se aprobó la Resolución 3201 (S. VI) relativa a la *Declaración sobre el establecimiento de un nuevo orden económico internacional*, de 1 de mayo de 1974, que conminaba a los Estados a que tanto la reglamentación como la supervisión de las actividades de las empresas transnacionales se realizara mediante la adopción de medidas que beneficiasen la economía nacional de los países en los que estas empresas realizaban sus actividades y respetando su soberanía[5]. El documento anterior, era completado por la Resolución 3202 (S. VI) relativa al *Programa de acción sobre el establecimiento de un nuevo orden económico internacional*, en el que se trataba de imponer un "código de buenas conductas internacionales" que impidiese la injerencia de las multinacionales en los asuntos internos de los países en los que desarrollaban su actividad, promoviera el desarrollo de dichos países y la reinversión de las utilidades y las tecnologías utilizadas teniendo en cuenta los intereses legítimos de todas las partes[6]. En el mismo sentido, la Carta de derechos y deberes económicos de los

---

4 "*1. El derecho de los pueblos y de las naciones a la soberanía permanente sobre sus riquezas y recursos naturales debe ejercerse en interés del desarrollo nacional y del bienestar del pueblo del respectivo Estado.*
2. La exploración, el desarrollo y la disposición de tales recursos, así como la importación de capital extranjero para efectuarlos, deberán conformarse a las reglas y condiciones que esos pueblos y naciones libremente consideren necesarios o deseables para autorizar, limitar o prohibir dichas actividades.
3. En los casos en que se otorgue la autorización, el capital introducido y sus incrementos se regirán por ella, por la ley nacional vigente y por el derecho internacional. Las utilidades que se obtengan deberán ser compartidas, en la proporción que se convenga libremente en cada caso, entre los inversionistas y el Estado que recibe la inversión, cuidando de no restringir por ningún motivo la soberanía de tal Estado sobre sus riquezas y recursos naturales.
4. La nacionalización, la expropiación o la requisición deberán fundarse en razones o motivos de utilidad pública, de seguridad o de interés nacional, los cuales se reconocen como superiores al mero interés particular o privado, tanto nacional como extranjero. En estos casos se pagará al dueño la indemnización correspondiente, con arreglo a las normas en vigor en el Estado que adopte estas medidas en ejercicio de su soberanía y en conformidad con el derecho internacional. En cualquier caso en que la cuestión de la indemnización dé origen a un litigio, debe agotarse la jurisdicción nacional del Estado que adopte esas medidas. No obstante, por acuerdo entre Estados soberanos y otras partes interesadas, el litigio podrá dirimirse por arbitraje o arreglo judicial internacional".

5 Artículo 4 g).

6 "*V. Reglamentación y fiscalización de las actividades de las empresas transnacionales. Debe hacerse todo lo posible para formular, adoptar y aplicar un código de conducta internacional de las empresas transnacionales a fin de:*
a).- Impedir su injerencia en los asuntos internos de los países donde realizan operaciones y su colaboración con regímenes racistas y administraciones coloniales;

Estados, aprobada por la Asamblea General en su Resolución 3281 (XXIX), el 12 de diciembre de 1974, menciona el derecho de los Estados "(…) *de reglamentar y de vigilar las actividades de las sociedades transnacionales en los límites de su jurisdicción nacional y de tomar medidas para velar en que estas actividades se conformen a sus leyes, reglas y reglamentos y sean conformes a sus políticas económica y social*"[7].

Posteriormente, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas creó la Comisión de Empresas Transnacionales[8], cuyo primer período de sesiones tuvo por finalidad la *Identificación de los motivos de preocupación relativos a las actividades de las empresas transnacionales*[9], sirviendo de base para el estudio las notas presentadas por los diferentes grupos de Estados representados en aquella Comisión, entre las que cabe destacar las del Grupo de los Setenta y Siete del Tercer Mundo, que enumeraban una larga lista con sus motivos de agravios que evidenciaban el fuerte influjo que las empresas transnacionales ejercían en la política interna de los Estados[10].

---

b).- Reglamentar sus actividades en los países huéspedes para eliminar prácticas comerciales restrictivas y para que sus actividades se ajusten a los planes y objetivos nacionales de desarrollo de los países en desarrollo, y, en este contexto, facilitar, en la medida necesaria, el examen y la revisión de los arreglos concertados anteriormente;

c).- Lograr que esas empresas proporcionen asistencia, transmisión de tecnología y conocimientos de administración y gestión a los países en desarrollo en condiciones equitativas y favorables;

d).- Reglamentar la repatriación de las utilidades que esas empresas obtengan en sus operaciones, teniendo en cuenta los intereses legítimos de todas las partes interesadas;

e).- Promover la reinversión de las utilidades de esas empresas en los países en desarrollo".

7 Artículo 2 b).

8 Resolución 1913 (LVIII), de 5 de diciembre de 1974.

9 Este primer período de sesiones se desarrolló entre los días 17 al 28 de marzo de 1975.

10 "*1.- El tratamiento preferencial que exigen las empresas transnacionales (ET) en relación con las empresas nacionales.*

2.- La falta de ajuste de las ET a la legislación de los países huéspedes, entre otras cosas en materia de inversiones extranjeras y políticas relativas al intercambio crediticio, las cuestiones fiscales, de precios y comerciales, la propiedad industrial y las políticas laborales.

3.- Las actitudes negativas de las ET respecto de las renegociaciones de concesiones originales si éstas existen y si el Gobierno del país huésped lo considera necesario.

4.- La negativa de las ET a aceptar la jurisdicción exclusiva del Derecho interno en casos de litigio.

5.- La injerencia directa o indirecta de las ET en los asuntos internos del país huésped.

6.- Los pedidos de las ET a los gobiernos de los países de origen para que intercedan ante el Gobierno del país huésped con medidas de carácter político o económico en apoyo de sus intereses privados.

7.- La negativa de las ET a aceptar la jurisdicción exclusiva del Derecho interno en materia de indemnización en casos de nacionalización.

8.- La extensión por parte de las ET de las leyes y reglamentos del país de origen al país huésped.

Casi cuatro décadas después y, a pesar de los intentos de la ONU por establecer límites a los abusos de las empresas transnacionales, a fecha de hoy sigue sin existir ningún mecanismo eficaz capaz de limitar su actividad. Si bien merece destacar el denominado marco de las Naciones Unidas para "proteger, respetar y remediar"[11], acogido por el Consejo de Derechos Humanos de la ONU en su resolución 7/8, así como los Principios Rectores sobre las Empresas y los Derechos Humanos[12], que vienen a sumarse a las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para las Empresas Multinacionales y a la Declaración Tripartita de Principios de la Organización Internacional del Trabajo sobre las Empresas Multinacionales y la Política Social *cuya vocación es garantizar que las actividades de esas empresas se desarrollen en armonía con las políticas públicas, fortalecer la base de confianza mutua entre las empresas y las sociedades en las que desarrollan su actividad, contribuir a mejorar el clima para la inversión extranjera y potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible.*

9.- Las actividades de las ET como instrumentos de política exterior, inclusive para fines de inteligencia, que estén en pugna con los intereses del país receptor.

10.- La contribución de las ET al mantenimiento de regímenes racistas y coloniales y el apoyo a la política de apartheid y a la ocupación extranjera.

11.- La obstrucción por las ET de los esfuerzos de los países huéspedes por asumir su legítima responsabilidad y ejercer control efectivo sobre el desarrollo y la ordenación de sus recursos en contravención del principio aceptado de soberanía permanente de los países sobre sus recursos naturales.

12.- El papel de las ET en el tráfico ilícito de armamentos.

13.- La tendencia de las ET a no ajustarse a las políticas, objetivos y prioridades nacionales de desarrollo fijados por los Gobiernos de los países huéspedes.

14.- La negativa de las ET a suministrar, respecto de sus actividades, la información necesaria para que los Gobiernos huéspedes puedan llevar a cabo la supervisión y regulación efectivas de esas actividades.

15.- La excesiva salida de recursos financieros de los países huéspedes debida a las prácticas de las ET y el hecho de que éstas no generen los previstos ingresos en divisas en el país huésped.

16.- La adquisición y control por las ET de empresas nacionales dotadas de capital local mediante el suministro controlado de tecnología, entre otros medios.

17.- La superimposición de la tecnología importada sin ninguna adaptación a las condiciones básicas locales, lo cual crea diversos tipos de deformaciones.

18.- El hecho de que las ET no fomenten la investigación y sus aplicaciones prácticas en los países huéspedes.

19.- La obstrucción o limitación por las ET del acceso de los países huéspedes a la tecnología mundial.

20.- La imposición de prácticas comerciales restrictivas, entre otras, a las filiales de los países en desarrollo como precio del suministro de conocimientos técnicos.

21.- La falta de respeto por la identidad sociocultural de los países huéspedes".

11 Elaborado por el Representante Especial del Secretario General para la cuestión de los derechos humanos y las empresas transnacionales y otras empresas (Profesor John Ruggie).

12 Incluidos en su resolución 17/4, de 16 de junio de 2011.

Teniendo presente la aprobación de estos principios, y la labor realizada en los últimos años por el Consejo y la Comisión de Derechos Humanos, lo que sí constituye un hito histórico ha sido la adopción por el Consejo de una resolución, el 25 de junio de 2014[13], en la que se establece un grupo de trabajo intergubernamental, que ya ha iniciado su labor en el primer trimestre del presente año, para desarrollar un instrumento internacional jurídicamente vinculante capaz de controlar la actividad de las empresas transnacionales y de crear un organismo de control encargado de facilitar el acceso a la justicia de las comunidades afectadas y de hacer cumplir las sanciones que se impongan a las grandes corporaciones que con su actividad violen los Derechos humanos.

3. CONCLUSIONES

El mérito del denominado *Nuevo Orden Económico Internacional* consiste en introducir el factor económico y el nivel de desarrollo en el análisis jurídico y la apreciación de las relaciones entre los Estados, cuestionando el postulado de la igualdad jurídica abstracta como pilar de las relaciones internacionales y defendiendo la conveniencia de normas aplicables entre los países desarrollados y los países en desarrollo que intenten corregir sus diferencias introduciendo una desigualdad compensatoria en favor de los países del Sur.

Pero aun reconociendo que el *Nuevo Orden Económico Internacional* no ha producido el efecto que pretendía en toda su dimensión, cabe al menos atribuirle la virtud de haber dado la oportunidad a los países en vía de desarrollo de obtener ciertas concesiones mediante resoluciones de la ONU que se han ido sucediendo hasta finales de la década de 1980[14]. Y, si bien no ha conseguido obtener un sistema internacional de control de la actividad de las sociedades transnacionales, su espíritu permanece subyacente en la actuación de las Naciones Unidas ante las controversias suscitadas por la globalización.

BIBLIOGRAFÍA

APLEYARD, D. R. y FIELD, A. J.: *Economía Internacional*. Mc Graw Hill Interamericana de España, 1997.

BAÑEZ, P.: *Economía Mundial*. Mc Graw Hill Interamericana de España, 1998.

BUJARÍN, N.: *La Economía Mundial y el Imperialismo*. Ed. Ruedo Ibérico, 1969.

---

13 Presentada por 85 Estados, encabezados por Ecuador y Sudáfrica.

14 Entre otras, resolución 3362 (S-VII), de 16 de septiembre de 1975, sobre *desarrollo y cooperación económica internacional*; resolución 34/150, de 17 de diciembre de 1979, sobre *consolidación y desarrollo progresivo de los principios y normas del derecho económico internacional relativos en especial a los aspectos jurídicos del nuevo orden económico internacional.*

CANALS, J.: *La Internacionalización de la Empresa*. Mc Graw Hill Interamericana de España, 1994.

GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, S.: *Temas de Organización Económica Internacional*. Mc Graw Hill Interamericana de España, 1993.

HERDEGEN, M.: *Derecho Económico Internacional*. Ed. Universidad del Rosario, 2012.

JARILLO MOSSI, J.C. y MARTÍNEZ ECHEZARRAGA, I.: *Estrategia Internacional*. Mc Graw Hill Interamericana de España, 1991.

PORTER, M.: "La Ventaja Competitiva de las Naciones". *Harward Business Review,* vol. 85, núm. 11 (2007).

Ventajas fiscales para la movilidad internacional del personal de las empresas

MANUEL GUERRA REGUERA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. LOS SUELDOS PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO POR RESIDENTES EN ESPAÑA

En los últimos años ha crecido el número de personas que buscan el sustento más allá de nuestras fronteras. Lo que hace poco tiempo era un hecho en cierto modo excepcional o incluso insólito, representa hoy una situación relativamente común. De alguna manera nos hemos convertido en exportadores de mano de obra.

Una persona que tenga su residencia en España queda sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y debe tributar por la totalidad de los rendimientos que obtenga en cualquier lugar del mundo. Quiere esto decir que si alguien percibiera una retribución de naturaleza salarial en el extranjero conservando su residencia en España, tendría que incluir en su declaración esa renta como un rendimiento del trabajo más. Sin embargo la sujeción de este tipo de ingresos se ve neutralizada en determinadas circunstancias por un juego de exenciones que nos ofrecen una opción sumamente interesante desde una perspectiva fiscal. Podemos decir que nos hallamos ante rentas que reciben de nuestro ordenamiento un tratamiento excepcionalmente favorable; un inesperado oasis en estos tiempos de asfixiante presión impositiva que se concreta en el posible disfrute de dos beneficios fiscales particularmente generosos. Nos estamos refiriendo en efecto a la exención de los trabajadores expatriados que se regula en el artículo 7 p) de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y al régimen especial de excesos contemplado en el artículo 9 del Reglamento que la desarrolla.

Ambas cuestiones van a ser objeto de análisis en este trabajo.

2. LA EXENCIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS. ANÁLISIS DE LA FIGURA

Se regula en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el artículo 6 del Reglamento

aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. En estas normas se declaran exentos los rendimientos del trabajo percibidos por servicios efectivamente prestados en el extranjero, siempre que concurran los tres requisitos que a continuación exponemos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o para el establecimiento permanente radicado en el extranjero de una empresa residente en España.

2.º Que en el país en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza análoga o similar al impuesto sobre la renta que tiene vigencia en nuestro país.

3.º Que el territorio en cuestión no sea considerado paraíso fiscal.

Si concurren estos tres requisitos esos rendimientos del trabajo percibidos en el extranjero quedarán libres de gravamen en nuestro país.

¿Existe algún tipo de límite para esta exención además de los requisitos mencionados? Se establece un límite cuantitativo. La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

Se trata, como comentamos al inicio de estas líneas, de un tratamiento fiscal sumamente rentable y satisfactorio; casi una extravagancia en estos tiempos de acentuada presión fiscal que atravesamos. ¿A qué responde semejante derroche de esplendidez? La entrada en escena de este beneficio fiscal en nuestro panorama normativo se remonta al año 1998 con la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desde entonces se viene argumentando que esta medida se encuentra al servicio de la internacionalización de nuestra mano de obra cualificada, que contribuirá a una mejora de nuestro tejido empresarial y al incremento de su competitividad. Se quiere fomentar, promover e incentivar que nuestros trabajadores se enriquezcan personal y profesionalmente con estancias en el extranjero. Esta es la razón de ser de estos beneficios que estudiamos. Esta *ratio legis* nos resultará de suma utilidad para resolver algunos interrogantes que surgen a la hora de aplicar la exención que comentamos.

3. PRINCIPALES CUESTIONES PRÁCTICAS RELACIONADAS CON LA EXENCIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS

¿A qué tipo de rendimientos obtenidos en el extranjero resulta aplicable esta exención?

Una cuestión de vital trascendencia es la determinación de las rentas que pueden verse favorecidas por este tratamiento. El artículo 7 de la Ley reguladora

del impuesto alude a los rendimientos del trabajo en general, sin detallar cuáles en concreto, pero la extensión que este tipo de renta adquiere en el artículo 17 del mismo texto normativo nos invita a rechazar que la exención sea aplicable a todos los supuestos que se mencionan sin excepción alguna. Tengamos en cuenta que en el artículo 17 se menciona ingresos tan diversos y variopintos como:

- Sueldos
- Pensiones compensatorias
- Rendimientos procedentes de planes de pensiones
- Prestaciones de la seguridad social
- Pensiones alimenticias
- Dietas
- Retribuciones percibidas por administradores de sociedades
- Becas
- Prestación por desempleo
- Retribuciones derivadas de impartir clases, charlas, coloquios o conferencias
- Indemnizaciones por despido
- Etcétera

¿La exención es aplicable a todos estos rendimientos del trabajo? A todos no, en absoluto. La doctrina administrativa —Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1944-05 de 30 de septiembre— considera que la exención del artículo 7.p de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo resulta aplicable a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal. Recogemos un breve fragmento de la citada consulta:

"La expresión "trabajos" utilizada por la norma debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 16 del TRLIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a algunos supuestos contemplados en el apartado 2 del citado artículo 16 del TRLIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial)".

La referencia al artículo 16 debe entenderse realizada en el presente al artículo 17 del actual texto normativo. Desarrollando el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos, diremos que la exención es aplicable a las siguientes contraprestaciones:

- Los sueldos y salarios.
- Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

- Las dietas y asignaciones para gastos de viaje.
- Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.
- Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.
- Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.
- Las becas.
- Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.
- Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

Los restantes supuestos que se mencionan quedan fuera del alcance de la exención porque aunque representen rentas del trabajo, no constituyen retribución de un servicio realmente prestado en el extranjero por el contribuyente.

¿La aplicación de esta exención se encuentra condicionada al hecho de haber tenido que soportar una doble imposición, exigiéndose como requisito que se haya satisfecho en el extranjero un impuesto similar o análogo al nuestro?

No. Sólo se exige como condición o requisito que en el país en que se haya desarrollado el trabajo exista un impuesto análogo al nuestro. Basta su mera existencia. En ningún caso se habla de sujeción al mismo o de que se haya debido hacer frente al pago de su cuota. No se trata en consecuencia de una medida para paliar los efectos de una posible doble imposición.

¿El límite de 60.100 euros anuales que acabamos de mencionar, debe entenderse referido a rendimientos netos o rendimientos brutos?

Los rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención están limitados a 60.100 euros anuales. Este límite máximo se refiere a rendimientos brutos o íntegros, no a rendimientos netos. En este sentido pueden ser destacadas las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V1574-09, de 30 de junio de 2009 y V2418-08, de 16 de diciembre de 2008.

Importante cuestión ¿La aplicación de esta exención requiere desplazamiento físico al extranjero? ¿Podría aplicarla, por ejemplo, alguien que desde España trabajara para una empresa extranjera?

Comentábamos en la introducción que la finalidad principal de esta exención ha sido desde el principio favorecer fiscalmente la movilidad geográfica internacional de los trabajadores residentes en España, además de mejorar, según la Dirección General de Tributos, la competitividad de las empresas españolas. Desde este punto de vista debemos entender que la exención sólo puede aplicarse cuando

haya existido desplazamiento físico fuera de España para prestar sus servicios a un tercero. No podrían beneficiarse de ella quienes realicen sus trabajos desde España aunque lo hagan para una empresa extranjera o para el establecimiento permanente de una empresa española.

Sobre este particular hemos seleccionado el siguiente fragmento de una Resolución de 27 de octubre de 2006 de la Dirección General de Tributos (JT2007,104):

"Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España".

Concluimos por consiguiente que la aplicación de la exención requiere desplazamiento del trabajador fuera del territorio español y que el centro de trabajo se ubique fuera de España.

¿Cómo debe cuantificarse la renta exenta cuando el trabajador ha estado en el extranjero parte del año o ha realizado varios desplazamientos durante el mismo?

La norma declara exentos los rendimientos del trabajo obtenidos por servicios prestados en el extranjero con un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración la retribución salarial de los días que efectivamente el trabajador esté desplazado fuera de España, así como las retribuciones específicas por tratarse de servicios prestados fuera del lugar habitual de residencia.

Recalcamos el carácter anual de dicha línea divisoria. Queremos decir con ello que si el tiempo de estancia en ese país hubiera sido menor, el límite de la exención se reduciría de forma proporcional. Pongamos un ejemplo. Supongamos que el tiempo de estancia en el extranjero hubiese sido sólo 90 días. Pues bien, el límite de la exención en lugar de ser 60.100 euros sería 14.810,18 euros.

En este sentido recomendamos la lectura de las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V2418-08, de 16 de diciembre de 2008 y V0449-2009, de 3 de marzo de 2009.

¿Cuándo puede entenderse que los trabajos se realizan para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero? ¿Qué criterio debemos seguir si la empresa extranjera se encuentra vinculada a la empresa española para la que normalmente presta sus servicios el trabajador?

Para que sea aplicable la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero es necesario que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento permanente

radicado en el extranjero. Tal condición sólo se considera cumplida si los servicios generan un valor añadido a las entidades no residentes, es decir, ha de reportarles un beneficio inequívoco e incuestionable que les confiera la condición de principales destinatarias del trabajo. Desde este punto de vista recomendamos la lectura de la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1166-08, de 06 de junio de 2008.

Continuemos con el mismo asunto. Si un arquitecto dirigiera la construcción de un edificio en el extranjero y dicho inmueble estuviese llamado a convertirse en sede de una entidad no residente filial del grupo para el que el mencionado arquitecto trabaja normalmente en España, ¿podría entenderse que dicho trabajo se realiza para una empresa entidad no residente en España o no sería posible por tratarse de una filial del grupo?

En un caso de tal naturaleza nos encontraríamos ante una operación vinculada, y en este tipo de supuestos tendríamos que analizar si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado generando un beneficio real y con valor en el mercado para uno o varios miembros del grupo. Dicho de otro modo: si una empresa independiente hubiese estado dispuesta a pagar dicho servicio, nos hallaríamos ante un servicio intragrupo. Si por el contrario la actividad no presentara entidad suficiente como para merecer el encargo y correspondiente retribución a un tercero, no debería considerarse que dicho servicio ha sido prestado.

En el caso planteado, si el contribuyente dirige el proyecto de construcción de la sede corporativa de una empresa no residente, lo cual beneficia de forma directa y exclusiva a dicha entidad, puede entenderse que se trataría de una prestación de servicios intragrupo y por tanto resulta plenamente aplicable la exención que analizamos.

Ver Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V0179-2010, de 05 de febrero de 2010, V1166-08 de 6 de junio de 2008, V1514-09 de 24 de junio de 2009, V1667-10 de 27 de julio de 2010 y V2531-09 de 17 de noviembre de 2009.

En consecuencia, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el art. 16.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente. Se dará esta circunstancia cuando el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

¿Quién debe satisfacer la nómina del trabajador desplazado?

El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta únicamente exige que los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o para el establecimiento permanente de una empresa española radicado en el

extranjero. Requiere asimismo que exista un tributo análogo que grave la percepción de rentas y que no se trate de un paraíso fiscal. No realiza en consecuencia referencia alguna a la cuestión de quién debe satisfacer la renta.

Este silencio no puede ser atribuido a un posible descuido o inadvertencia del legislador. Debe interpretarse por el contrario como el deseo claro e intencionado de que el origen de la renta resulte absolutamente indiferente a la hora de definir el alcance de la exención. Un dato puede contribuir a reforzar este argumento. En el Proyecto de Ley de acompañamiento de 2001 se establecía que dichos rendimientos debían ser satisfechos por la entidad no residente. Fue una enmienda del Grupo Popular aprobada en el Senado la que evitó que dicho requisito pasara a formar parte del texto legal. La justificación de la enmienda no podía ser más clara: *"eliminar la exigencia de que los pagos sean realizados por la empresa o entidad no residente o por el establecimiento permanente situado en el extranjero, no restringiendo de esta forma, el ámbito de aplicación de la presente exención, siendo a estos efectos, indiferente quién realice los pagos"*.

En consecuencia queda claro que la retribución salarial no tiene por qué ser satisfecha por la entidad no residente. Puede abonarla perfectamente la entidad para la que se trabaje normalmente, aunque de un modo u otro, la entidad destinataria del servicio debe soportar el coste económico de estos trabajos.

La exención aplicable a los rendimientos obtenidos en el extranjero, ¿Es aplicable a los trabajadores fronterizos?

Imaginemos que una persona reside en España, por ejemplo en Badajoz, y trabaja en una empresa residente en el país vecino, o sea, Portugal. ¿Podría esta persona aplicar la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta? Si cumple los restantes requisitos, el hecho de que se trate de un trabajador fronterizo no es impedimento para que este beneficio fiscal se aplique.

En este sentido puede verse la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1376-07, de 25 de junio de 2007, y el Informe de la Dirección General de Tributos de 11 de Febrero de 2004.

Dos de los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención son que exista un impuesto de naturaleza idéntica y que no se trate de un paraíso fiscal. ¿Qué alcance debemos dar a tales exigencias?

El precepto exige que en el territorio en que se realicen los trabajos exista un impuesto similar al Impuesto sobre la Renta. También se establece que ese territorio no sea considerado paraíso fiscal. En muchos países la concurrencia o no de ambas exigencias se apreciará con apenas una mirada superficial, pero en otros no. Ambos requisitos pueden dar lugar en ciertos casos a interpretaciones complejas que harían extraordinariamente difícil y comprometido, especialmente para el

contribuyente, tomar una decisión al respecto. Por esta razón el propio texto legal se ocupa de arbitrar un mecanismo que infunda seguridad en la valoración de estas circunstancias. En efecto, se considerarán cumplidos ambos requisitos cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Se trata de una situación fácil de comprobar y que no admite discusión.

Sin embargo para el caso de países sin convenio para evitar la doble imposición con España, o con convenio pero sin cláusula de intercambio de información, tendremos que valorar si la condición se cumple. Tendría que existir un tributo que grave la renta obtenida, aunque sea de forma parcial, por la persona física, con independencia de la propia estructura del tributo analizado y del concreto objeto del gravamen. Además sería necesario que el territorio no haya sido considerado paraíso fiscal por nuestros poderes públicos. En este sentido nos remitimos a lo previsto en los artículos 1 y 2 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Quién y cómo han de ser probados los extremos que hacen posible la aplicación de esta exención.

Según lo previsto en los artículo 105 y siguientes de la Ley General Tributaria, la carga de la prueba relativa al cumplimiento de las condiciones requeridas para aplicar la exención recaería sobre el propio interesado. Como medios de prueba se admitirán todos aquellos que sean válidos en derecho, ya que en la norma no se señala ninguna preferencia en especial sobre algún medio en concreto. Por tanto, llegado el caso, la Administración podría requerir al contribuyente la acreditación de un traslado efectivo desde España al extranjero, lo cual se llevaría a cabo aportando los siguientes documentos:

- Carta de asignación.
- Partes de trabajo en el extranjero.
- Solicitud de certificado de cobertura a efectos de Seguridad Social (modelo E-101 o equivalente).
- Permiso de residencia o de trabajo en el país de destino.
- Certificado de inscripción consular.
- Billetes de avión.
- Reservas de hoteles.
- Contrato de arrendamiento de vivienda.
- Contratos o facturas de suministros.

Ninguno de los documentos mencionados resulta indispensable o insustituible, pero es evidente que la concurrencia de todos conferirá mayor credibilidad a la labor probatoria.

Pasemos a analizar a continuación el otro beneficio fiscal citado al principio: el régimen de excesos.

4. RÉGIMEN DE EXCESOS. ARTÍCULO 9 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El régimen de excesos se regula en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta. Esta norma considera exceptuadas de gravamen las siguientes cantidades:

1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

2.º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3.º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

En consecuencia, los trabajadores y funcionarios destinados al extranjero podrán considerar libre de gravamen toda retribución que represente un exceso con respecto a la retribución que en circunstancias normales percibirían en España. Como es evidente, dicho régimen de exoneración es de aplicación siempre que se trate de contribuyentes, con destino en el extranjero, pero que tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por tener su residencia habitual en territorio español conforme a lo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. PRINCIPALES CUESTIONES PRÁCTICAS SURGIDAS EN TORNO AL RÉGIMEN ESPECIAL DE EXCESOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

¿Qué debemos entender exactamente por trabajador destinado al extranjero?

Sin duda es esta la cuestión de mayor trascendencia en la aplicación de este beneficio fiscal. Para que resulte de aplicación el régimen de excesos, es necesario que el trabajador esté destinado en el extranjero en el sentido de que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, esté sito fuera de España. Esto significa, que si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo determinado y, una vez finalizado el mismo, retorna a su lugar de trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma.

Dicho de otro modo: para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador vaya a residir más de nueve meses en el mismo municipio, ya que en otro caso no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 9.A.3 en su segundo párrafo:

"Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino".

En este sentido recomendamos la lectura de la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 15 de septiembre de 2011. La frontera de los nueve meses adquiere, por tanto, una importancia decisiva, hasta el punto de representar la linde que separa la simple aplicación del régimen fiscal de las dietas —con sus

cantidades exentas por desplazamiento, estancia y manutención— y el régimen de excesos que estamos analizando.

6. LA INCOMPATIBILIDAD ENTRE EL RÉGIMEN DE EXCESOS Y LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.p) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En ciertos casos un trabajador destinado por su empresa al extranjero podría ser merecedor de ambos beneficios fiscales por cumplir los requisitos exigidos en ambos. Pensemos, por ejemplo, en un traslado a un establecimiento permanente de la misma empresa situado fuera de España durante un tiempo superior a nueve meses. En consecuencia, puede darse el caso de cumplir las exigencias prevista en ambas exenciones. ¿Son compatibles? ¿Podría beneficiarse de ambas?

El régimen de excesos es incompatible con la exención por trabajos realizados en el extranjero previsto en el artículo 7.p) de la Ley de la Ley del Impuesto sobre La Renta. Lo establece con absoluta nitidez el propio artículo 7 de la Ley. Transcribimos el párrafo:

"Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

En consecuencia el contribuyente podrá elegir la alternativa que más convenga a sus intereses.

Los acuerdos entre la Administración tributaria y las grandes empresas en el punto de mira de la Comisión Europea: aplicación del régimen de ayudas de Estado

RAFAEL SANZ GÓMEZ

Investigador postdoctoral
Universidad de Sevilla[1]

Los acuerdos (materiales o informales) entre la Administración tributaria y los contribuyentes son una realidad cotidiana[2], aunque la doctrina a veces ignore su existencia desde una concepción rígida del principio de legalidad y no exista un modelo consolidado que nos permita explicar este tipo de actuaciones administrativas[3]. Las Administraciones tributarias de los países OCDE están fomentando este tipo de acuerdos para, mediante una aplicación más colaborativa del ordenamiento jurídico, reducir la conflictividad tributaria y la planificación fiscal agresiva. La propuesta se ha analizado bajo el concepto genérico de "relación cooperativa"[4], que muchas veces se inserta en un marco más general de gestión

---

1 El autor es trabajador de la Universidad de Sevilla, a la que está vinculado a través de un Contrato de acceso al Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación financiado por el V Plan Propio de Investigación de la Universidad de Sevilla (2013-2016). Los comentarios dirigidos a rsanz@us.es serán bienvenidos.

2 Son varios los autores que señalan lo habitual de estos acuerdos. GARCÍA-HERRERA BLANCO y HERRERA MOLINA, al analizar las actas con acuerdo, afirman que estas "no permiten ninguna negociación que antes no fuera posible y legítima, sino que se limitan a formalizarla" ("Defensa de las actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector". *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2005, pág. 58). FERREIRO LAPATZA vincula esta habitualidad con la necesidad de explicitarlos para facilitar su supervisión: "¿quién puede preferir los acuerdos de hecho a los que se llega todos los días en España a acuerdos escritos, públicos, controlados y regulados?" ("Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta". *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2003).

3 SCHMIDT-ASSMANN ha afirmado que los grandes desafíos para la doctrina administrativa que intenta sistematizar las formas de actividad administrativa son la cooperación y la informalidad (*La teoría general del Derecho administrativo como sistema*. Madrid: Marcial Pons, 2003, pág. 317).

4 La relación cooperativa entre la Administración tributaria y los grandes contribuyentes consiste en la articulación de la forma en que estos dos sujetos se relacionan sobre principios de buena fe, confianza mutua y transparencia: ambas partes trabajan juntas en el análisis del ordenamiento para formular propuestas de mejora (normalmente en un marco multilateral) y en la aplicación de la normativa al caso concreto (en una relación estrictamente bilateral, entre la Administración y el contribuyente interesado). Para que ello sea posible, la Administración

administrativa que aplica un enfoque basado en riesgos. Los Estados que han puesto en marcha experiencias de relación cooperativa suelen limitar su aplicación a las grandes empresas, que están adscritas a órganos administrativos específicos[5] con personal altamente cualificado y especializado.

La relación cooperativa no aspira a modificar el ordenamiento jurídico, sino a aplicarlo con mayor eficacia e incrementar la seguridad jurídica para las empresas, en tanto que contribuyentes. Sin embargo, estas entidades (normalmente grandes transnacionales) tienen un poder y una influencia crecientes no sólo en el ámbito económico sino, al menos indirectamente, en las esferas política y jurídica. El riesgo de "captura del regulador" es evidente. Podría tener lugar una aplicación excesivamente laxa de la norma que sería contraria al ordenamiento jurídico, por violación del principio de igualdad ante la ley del artículo 14 de la Constitución española (en adelante, CE) o del principio de objetividad y servicio a los intereses generales del artículo 103 CE[6]. Ahora bien, la escasa transparencia de estos acuerdos hace difícil que se realice un control efectivo sobre los mismos. A ello se suma la brevedad de los plazos para interponer un recurso, probablemente porque están pensados desde la perspectiva del particular a quien se dirige el acto administrativo recurrible, no desde la perspectiva de un tercero que tenga un interés legítimo.

En este contexto, resulta de gran interés la posibilidad de aplicar el régimen de ayudas de Estado para garantizar que la Administración actúa de manera totalmente neutral bajo la relación cooperativa[7]. La efectividad de las potestades de

---

debe ser capaz de comprender las lógicas de comportamiento y las decisiones empresariales; proporcionar la adecuada apertura y transparencia en su actuación y proceder con imparcialidad, proporcionalidad y agilidad. Las empresas, a cambio, deben operar de manera abierta y transparente. La relación cooperativa se define también por oposición a la llamada "relación básica", donde las partes se limitan a cumplir la normativa en sus términos estrictos. La relación cooperativa implica una actitud proactiva y de colaboración, donde cada parte va más allá de sus deberes u obligaciones tal y como están previstos en el ordenamiento, o los cumple con especial diligencia. La colaboración se fomenta a partir de la búsqueda de intereses comunes o de prestaciones recíprocas.

5 En España, el órgano de referencia es la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, creada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 3230/2005, de 13 de octubre (BOE núm. 250, de 19 de octubre).

6 Podríamos llegar a calificar un acuerdo así de desviación de poder, entendido como el "ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico" (artículo 70.2, párrafo segundo, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE núm. 167, de 14 de julio).

7 Esta posibilidad había sido considerada por la doctrina neerlandesa: véase ESSERS, P. H. J., "Horizontaal toezicht: een stille revolutie". *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 137, núm. 6747, 2008, págs. 3-4. LUJA, R. H. C., "(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact". *Intertax*, vol. 40, núm. 2, 2012, pág. 120, recuerda que la Comisión Europea dejó claro en su decisión de 26 de mayo de 2010, UMICORE (DO L 122, de 11 de mayo de

control de la Comisión es elevada: dispone de un plazo de diez años para el control de las ayudas fiscales ilegales y puede exigir la restitución total de las ayudas por parte del Estado, bajo la supervisión del Tribunal General (en lo sucesivo, TG) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (de ahora en adelante, TJUE). En los últimos meses, la Comisión Europea está empleando este instrumento para supervisar los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia suscritos por determinados Estados con algunas empresas multinacionales. Hay cuatro casos en los que la Comisión ha decidido abrir el procedimiento de investigación formal: los acuerdos entre Irlanda y Apple (número de caso SA.38373), Países Bajos y Starbucks (número de caso SA.38374), Luxemburgo y Fiat Finance and Trade Ltd (número de caso SA.38375) y Luxemburgo y Amazon (número de caso SA.38944).

1. APLICABILIDAD DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AYUDAS DE ESTADO

Desde la perspectiva del derecho interno, el riesgo existente es una violación del principio de igualdad en la aplicación de la norma. La Unión Europea analiza este principio desde el paradigma del mercado interior, que el artículo 26.2 del Tratado de la Unión Europea (TUE) define como "*un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada*". La relación cooperativa entrará en conflicto con el sistema jurídico de la Unión en la medida en que distorsione las condiciones de libre competencia.

Cuando se creó la Comunidad Económica Europea —actual Unión Europea— en 1957, el panorama geoeconómico era muy diferente al actual. Existía un alto grado de proteccionismo y las empresas, fueran públicas o privadas, se consideraban instrumentos que permitían fortalecer el poder del correspondiente Estado[8]. Por el contrario, la creación de un mercado único basado en un paradigma económico liberal exigía suprimir todas aquellas intervenciones estatales que amenazasen con distorsionar la libre competencia. A tales efectos, la Unión Europea se ha dotado de diversos instrumentos, como un principio de no discriminación

---

2011) que en lo sucesivo ejercería un control más estrecho sobre los acuerdos entre la Administración y los contribuyentes.

8 Es uno de los sentidos en que puede interpretarse la famosa frase del director ejecutivo de General Motors, Charles Erwin Wilson: "lo que es bueno para Estados Unidos es bueno para General Motors, y viceversa". Realizó esta afirmación ante el Senado de los Estados Unidos el 15 de enero de 1953, tras ser propuesto como Secretario de Defensa, para rechazar un posible conflicto de intereses.

y sus corolarios, las libertades fundamentales; mecanismos de armonización o de aproximación de las legislaciones estatales o el propio régimen de ayudas de Estado. Estos instrumentos se han reforzado progresivamente, en función del grado de integración y liberalización económica que se ha buscado en cada momento histórico concreto.

1.1. Análisis del concepto de ayuda de Estado

Los aspectos básicos del régimen de ayudas de Estado se regulan en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Su desarrollo se ha producido a través de la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia de la Unión (actualmente, TJUE y TG) y de las normas —incluidas aquellas de *soft law*— aprobadas por las instituciones de la UE, fundamentalmente la Comisión Europea. La aplicación del régimen de ayudas de Estado a las ayudas de naturaleza fiscal, como es sabido, fue impulsada por la Comisión —y refrendada por el TJUE— con la voluntad de paliar los obstáculos que estaba encontrando la armonización positiva. Este cambio tuvo lugar durante la segunda mitad de los años noventa[9] y en él destacó la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas[10], de 1998.

Según el artículo 107.1 TFUE,

> "serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones".

La Comisión y el Tribunal de Justicia aplican un concepto de ayuda de Estado que atiende a sus consecuencias más que a sus características, y cuyo elemento central es la alteración de la competencia[11] a costa de los fondos públicos. Así, una ayuda de Estado (1) se refiere a ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales; (2) tiene carácter selectivo; (3) afecta al comercio transfronte-

---

9 WOUTERS, J., y VAN HEES, B., "Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe: quelques observations critiques". *Cahiers de Droit Européen*, núm. 5-6, 2001, pág. 649.

10 Comunicación 98/C-384/03 (DO C 384, de 10 de diciembre de 1998).

11 Tal y como se deduce de la definición que proporciona de éstas la STJUE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad de la CECA*, 30/59: "toda intervención que, bajo las más diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia".

rizo y (4) distorsiona la competencia en el mercado único[12], incluso de manera potencial[13].

La relación cooperativa (en su fase actual en España) está orientada a grandes empresas que realizan una actividad transnacional. Parece evidente que una mejora en la posición de alguna de esas empresas tendrá indubitadamente un efecto sobre la competencia en su sector (donde la empresa tendrá un cuota de mercado relevante) y en el comercio internacional, del que dicha empresa participa[14]. Los otros dos criterios de la ayuda de Estado (que se otorguen mediante fondos estatales y que tengan carácter selectivo) precisan de un análisis más detallado.

En modo alguno la relación cooperativa implica algún tipo de subvención, pero es sabido que la Unión Europea emplea un concepto material de transferencia de fondos estatales, de modo que "*una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales*"[15]. Se incluye cualquier medida que tenga un impacto sobre el presupuesto de la empresa, aliviando las cargas que normalmente recaen sobre el mismo[16]. Esto incluye, según el parágrafo

---

12 Aunque estos dos últimos elementos se suelen señalar como diferentes, lo cierto es que se implican mutuamente. La STJUE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris/Comisión*, 730/79, Rec. p. 2671, ap. 12: "cuando una ayuda económica otorgada por el Estado refuerza la posición de una empresa frente a otras que compiten con ella en los intercambios comerciales intracomunitarios, procede considerar que la ayuda influye sobre dichos intercambios". Si existe una ventaja selectiva a favor de algunas empresas se refuerza automáticamente la posición de las mismas en el mercado (STG de 15 de junio de 2000, *Alzetta y otros/Comisión*, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, Rec. p. II-2319, aps. 76-105) y se afecta a la libre competencia.

13 STJUE de 15 de julio de 1964, *Flaminio Costa/ENEL*, 6/64, Rec. 1964-1966 p. I-99 (versión en castellano), que se refiere a "un riesgo, incluso pequeño, de posible distorsión". El TFUE hace referencia a ayudas que "falseen o amenacen falsear la competencia". Debe tenerse en cuenta que las ayudas nuevas deberán comunicarse a la Comisión, que las analizará antes de que se apliquen efectivamente, por lo que en tal caso la distorsión sólo podrá analizarse como un evento potencial. En este sentido, la STJUE de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión*, C-298/00 P, Rec. p. I-4087, ap. 49, ha afirmado que "la Comisión no está obligada a acreditar la incidencia real de [las ayudas nuevas] en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y en la competencia, sino que únicamente debe examinar si tales ayudas pueden afectar a dichos intercambios".

14 En este sentido, la Decisión C(2014) 3606 final, de 11 de junio, sobre la ayuda de Estado a Apple, señala precisamente que "Apple es una empresa activa a escala mundial y que opera en varios Estados miembros, de manera que cualquier ayuda en su favor distorsiona o amenaza con distorsionar la competencia y puede afectar al comercio en el interior de la Unión" (apartado 51, traducción propia del inglés). El mismo argumento se encuentra en el apartado 57 de la Decisión C(2014) 3627 final, de 11 de junio, sobre la ayuda de Estado a Fiat Finance and Trade.

15 Comunicación 98/C-384/03, parágrafo 10. También, y entre otras, STJUE de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, C-156/98, aps. 25-28.

16 STJUE de 24 de enero de 2013, *Frucona Košice a.s./Comisión*, C-73/11 P, Rec. p. I-0000, ap. 69.

9 de la Comunicación de la Comisión de 1998, ya citada, la reducción de la base imponible del impuesto o de la cuota, pero también el aplazamiento o reescalonamiento excepcional de la deuda; o, incluso, la inactividad administrativa cuando, ante una situación de impago continuado, ésta no actúa como lo hubiera hecho un "acreedor privado diligente"[17].

La Comunicación de 1998 afirma que también la interpretación administrativa de la norma puede conferir a la aplicación individual de una medida general la calidad de medida selectiva (y, por tanto, podría constituir ayuda de Estado). La Comisión considera que esto podría ser consecuencia de la excesiva opacidad de las decisiones o de un alto grado discrecionalidad administrativa, "*especialmente en el caso de que la facultad discrecional vaya más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos*"[18]. El incremento de la discrecionalidad implica mayores riesgos de favoritismo, como ha señalado la propia Comisión Europea en el ámbito de la contratación administrativa[19]. Todo ello, aclara la Comisión, no impide que los Estados creen sistemas de información y asistencia a los contribuyentes para ofrecerles cuanta seguridad jurídica sea posible.

Mecanismos de información al contribuyente (como las consultas tributarias) o de prevención o resolución de conflictos en sentido amplio (como las actas con acuerdo o los acuerdos previos de valoración) son perfectamente admisibles bajo el régimen de ayudas de Estado. Es más, la Comisión Europea ha impulsado decididamente los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia y ha afirmado la conveniencia de un enfoque colaborativo para la gestión de riesgos fiscales en este ámbito[20]. Del mismo modo, la relación cooperativa, aunque promueve el uso de este tipo de instrumentos, no implica en sí misma una interpretación más favorable de la norma para determinados contribuyentes. El régimen jurídico aplicable a las empresas bajo la relación cooperativa y al resto de contribuyentes es idéntico: las diferencias se introducen a través de normas de *soft law*, prácticas administrativas y acuerdos entre las autoridades tributarias y los

---

17 Encontramos dos ejemplos, precisamente en relación a España, que desembocaron en las SSTJUE de 12 de octubre de 2000, *España/Comisión*, C-480/98, Rec. p. I-8717, y de 14 de septiembre de 2004, *España/Comisión*, C-276/02, Rec. p. I-8091. Según la Comisión, la inactividad de las autoridades españolas ante la necesidad de someter a determinadas empresas a sus obligaciones constituyó una transferencia de fondos estatales a las mismas, con repercusión negativa en la libre competencia. El Tribunal confirmó la Decisión de la Comisión en el primer caso y la anuló en el segundo, aunque sin cuestionar la doctrina del acreedor privado diligente.

18 Comunicación 98/C-384/03, parágrafo 21.

19 Véase el Libro verde sobre la modernización de la política de contratación pública de la UE "Hacia un mercado europeo de la contratación pública más eficiente". COM(2011) 15 final, de 27 de enero de 2011, pág. 16.

20 EU Joint Transfer Pricing Forum. Report on Transfer Pricing Risk Management. Documento JTPF/007/FINAL/2013/EN.

contribuyentes, que siempre deben operar en el ámbito establecido por la ley. Sólo en la medida en que, en casos concretos, se produzca una interpretación excesivamente laxa de la norma que dé una ventaja a una empresa específica respecto de aquellas que se encuentren en una situación comparable, de hecho y de derecho (caso en que la existencia de selectividad es evidente[21]), podremos encontrarnos ante una ayuda de Estado.

La Comisión Europea se vería por tanto obligada a cuestionar acuerdos específicos, y no un determinado instrumento normativo o el régimen de relación cooperativa como un todo. Es importante tener en cuenta que la jurisprudencia analiza la discrecionalidad atendiendo al marco normativo que reconoce la potestad administrativa. Ninguno de los instrumentos a que hemos hecho referencia reconoce una facultad discrecional (en sentido estricto) al aplicar la norma[22], sino que operan en el margen de incertidumbre inherente a la norma o a los hechos. En ocasiones, es la Administración la que le da solución de manera unilateral (como en las consultas tributarias) o de manera colaborativa (como en los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia[23]). Así, la norma determina el ámbito en que puede producirse la actividad administrativa y no permite a las autoridades "*modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal de que se trata*"[24].

En el marco de cualquiera de los instrumentos de información al obligado tributario o prevención o resolución de conflictos, la aplicación de la norma con excesiva laxitud y sin seguir los criterios generales de interpretación seguidos por la Administración tributaria implica una reducción de la carga fiscal de la empre-

---

21 Entendemos innecesario analizar la problemática de la selectividad en relación con la relación cooperativa como un todo. Desde luego, la relación cooperativa está subjetivamente limitada (a las grandes empresas frente al resto de contribuyentes y, dentro de aquéllas, a las que presentan un perfil de riesgo bajo) pero la relación cooperativa no implica, en sí misma, una transferencia de fondos (uno de los elementos que definen las ayudas de Estado). La reflexión es extensible a cualquiera de los instrumentos mencionados: consultas tributarias, actas con acuerdo, acuerdos previos de valoración, etcétera.

22 Véanse, en este sentido, las SSTJUE de 26 de diciembre de 1996, *Francia/Comisión*, C-241/94, Rec. p. I-4551, aps. 23 y 24; y de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, C-200/97, Rec. p. I-7907, ap. 40.

23 CARBAJO VASCO considera que los acuerdos previos de valoración son un supuesto de terminación convencional del procedimiento del tipo del artículo 88 LRJPAC ("Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español". *Crónica Tributaria*, núm. 140, 2011, pág. 102). FERREIRO LAPATZA ("Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario…", ob. cit.) considera que el ámbito de este tipo de acuerdos "no es otro, no puede ser otro, para no violentar el principio de legalidad, que el ámbito de discrecionalidad —incertidumbre— que, en la interpretación de la ley y en la percepción de los hechos, concede la ley para su aplicación".

24 STG de 6 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385, ap. 35.

sa afectada. Dicha reducción tiene carácter selectivo y genera —es así sin duda en el caso de empresas transnacionales— una distorsión de la competencia y afecta al comercio transfronterizo. Constituye, en suma, una ayuda de Estado.

1.2. Directrices para valorar la existencia de selectividad en las prácticas administrativas

Existen pocas directrices específicas sobre cómo deberán analizarse las prácticas administrativas para determinar si estamos ante una ayuda de Estado y, en concreto, para dilucidar la existencia de selectividad. La práctica de la Comisión suele ser la de identificar el régimen general y determinar si el tratamiento dado a una determinada entidad constituye una excepción de dicho régimen general[25] (el denominado "*derogation approach*"). Cuando se trata de valorar prácticas administrativas, se considera que está aplicándose el régimen general cuando la Administración se limita a gestionar los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos[26].

Por ejemplo, en la Decisión de 21 de abril de 1999[27] ("acuerdo technolease"), la Comisión consideró que el tratamiento dado por las autoridades fiscales neerlandesas relativo a la venta y posterior arrendamiento financiero de conocimientos técnicos ("know-how") al propio vendedor suscrito entre Philips y Rabobank, no era una medida selectiva porque la Administración actuó con arreglo a la legislación y jurisprudencia neerlandesas (apartado 28 de la Decisión) y su actuación fue coherente con los criterios establecidos por las autoridades fiscales neerlandesas en una circular relativa a la venta y posterior arrendamiento financiero de activos inmateriales (apartados 29-35). También señala que la Administración trató de manera equivalente una operación similar en el pasado (apartado 36) y que el Estado demostró que esa misma operación estaba abierta a otras empresas, que hicieron uso de ella (apartado 37).

Resulta del mayor interés la doctrina de la Comisión y el Tribunal de Justicia en materia de acuerdos previos de valoración en materias de precios de transferencia. Los principios internacionalmente aceptados sobre precios de transparencia en el seno de la OCDE operaron como parámetro de referencia en el ámbito del Código de Conducta y, concretamente, en el Informe Primarolo. Muchas de las medidas que se consideraron competencia fiscal perniciosa fueron luego

---

25 Por ejemplo, en la Decisión C(2014) 3627, sobre Fiat Finance and Trade, apartado 60, la Comisión señala: "para determinar si un método de cálculo de la base imponible de una empresa da lugar a una ventaja, es necesario comparar este método con el régimen fiscal de derecho común" (traducción propia del francés).

26 Comunicación 98/C-384/03, parágrafo 21.

27 DO L 297, de 24 de noviembre de 2000.

analizadas bajo el régimen de ayudas de Estado[28]. En el caso de los centros de coordinación belgas, la aplicación de criterios estimativos para valorar determinadas operaciones vinculadas, en la medida en que se separaban (a la baja) de la realidad de dichas operaciones, constituyeron ayuda de Estado[29]. Es necesario, por lo tanto, que la valoración de los elementos de hecho sea acorde a la realidad económica o las condiciones de mercado y, en el caso de precios de transferencia, al principio de competencia plena o *arm's lenght*[30].

Además, hace falta poder adaptar dicha valoración a los cambios que se produzcan. Este argumento es fundamental en el proceso contra Irlanda en el caso Apple, donde un acuerdo previo de valoración en materia de precios de transferencia se mantuvo en vigor durante quince años sin someterse a revisión[31]. En el caso Fiat Finance and Trade, que afecta a Luxemburgo, encontramos un razonamiento parecido: las autoridades fiscales habían acordado una base imponible de 2.524 millones de euros con una variación posible de ±10%. Eso era casi equivalente, en palabras de la Comisión, al establecimiento de una cuantía fija, y "sólo podí[a] reflejar la realidad económica si existía una fuerte probabilidad de que las actividades subyacentes permanecieran estables durante toda la validez del acuerdo previo de valoración"[32]. Sin embargo, no constaban garantías o mecanismos de revisión en este sentido.

En el ámbito del cobro de deudas tributarias, se ha empleado el comportamiento de un "acreedor privado" como parámetro de referencia. Este criterio, escasamente desarrollado por la jurisprudencia[33], se ha aplicado ante obligados tributarios con deudas pendientes de pago y que se encontraban en situación de

---

28 MORENO GONZÁLEZ, S., "Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado", en *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, 2007, págs. 191-193.

29 STJUE de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187 ABL/Comisión*, asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479. La Decisión de la Comisión C(2014) 3606 sobre Apple se refiere a esta sentencia en su apartado 55. Por su parte, la argumentación relativa al acuerdo entre Luxemburgo y Fiat Finance and Trade se basa, fundamentalmente, en el uso, dentro del modelo empleado, de valores excesivamente reducidos que determinaban una base imponible por debajo de lo normal: Decisión C(2014) 3627 final, apartados 66-82.

30 "El Tribunal de Justicia ha confirmado que si el método de tributación aplicado a las transmisiones intragrupo no respetan el principio de plena competencia y determina una base imponible inferior a la que se habría determinado en caso de aplicación correcta de dicho principio, se estará concediendo una ventaja selectiva a la empresa afectada", según la Decisión C(2014) 3627 final, apartado 60.

31 Decisión C(2014) 3606 final, apartado 65.

32 Decisión C(2014) 3627 final, apartado 64 (traducción propia del francés).

33 "El criterio del acreedor privado hasta la fecha apenas ha sido estudiado por la jurisprudencia, de modo que continúa siendo un concepto sin perfilar", según las Conclusiones de la AG KOKOTT presentadas el 6 de septiembre de 2012 en el asunto *Frucona Košice a.s./Comisión Europea* (C-73/11 P, Rec. p. I-0000), ap. 1. Según las Conclusiones del AG POIARES MA-

concurso. Se trata de determinar si las ventajas (quitas, facilidades de pago, etcétera) concedidas por un Estado serían equivalentes a las que daría un particular en condiciones normales de mercado[34].

¿Podemos aplicar un criterio similar en el ámbito de la determinación de la deuda tributaria? Según HANCHER, OTTERVANGER y SLOT, no existirían en las relaciones entre la Administración y el obligado tributario unas condiciones equiparables a las del mercado que permitieran aplicar el criterio de un agente privado[35]. Sin embargo, debemos tener en cuenta que la relación cooperativa impulsa acuerdos en aquellos ámbitos donde existe una incertidumbre relevante sobre el sentido de la norma o la realidad de los hechos. En el ámbito mercantil, que el criterio del acreedor privado toma como referencia, es posible e incluso habitual el uso de mecanismos de transacción, donde cada una de las partes hace concesiones recíprocas para poner fin a la incertidumbre que existe en torno a la relación jurídica entre ellas[36]. Por tanto, en aquellos casos donde la determinación de la deuda es compleja[37] y la Administración se ve obligada a valorar distintos medios para concretarla, podremos aplicar parámetros de este tipo. En "el acuerdo technolease" que hemos citado supra, la Comisión tomó nota de que la intervención del gobierno neerlandés estaba motivada por la necesidad de "poner fin a un largo conflicto" en relación a cómo debía tributar el acuerdo relativo a la venta y posterior arrendamiento financiero de conocimientos técnicos entre Philips y Rabobank.

En el asunto *Frucona Košice*, donde se le pedía aclarar el criterio del acreedor privado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea subrayó que debe considerarse que este acreedor privado será normalmente "prudente y diligente" (apartados 78 y 79) y que deberá tener en cuenta, entre otros elementos, que "la duración de los procedimientos […] aplaza en el tiempo el cobro de las cantidades adeudadas, y en particular puede afectar así a su valor en el caso de una duración prolongada" (apartado 81). Esta afirmación es relevante si tenemos en cuenta que los procesos judiciales que enfrentan a la Administración y a los obligados tributarios suelen extenderse en el tiempo, lo cual implica costes indirectos elevados. Ahora bien, es importante tener en cuenta que esto es así en todo caso, no exclusiva-

---

DURO presentadas el 1 de abril de 2004 en el asunto *España/Comisión* (C-276/02, Rec. p. I-8091), ap. 36, es un concepto rodeado "de misterio".

34 Conclusiones de la AG KOKOTT presentadas el 6 de septiembre de 2012 en el asunto *Frucona Košice a.s./Comisión Europea,* cit., ap. 58.

35 HANCHER, L., y otros, *EU State aids*. London: Sweet & Maxwell, 2012, pág. 337.

36 FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., y RUIZ HIDALGO, C., "La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro: especial referencia a los procesos de restructuración empresarial". *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2001.

37 A veces la propia normativa tributaria así lo prevé: piénsese en los supuestos donde es posible la suscripción de actas con acuerdo.

mente cuando existe un conflicto con las grandes empresas. La Administración debería tender a prevenir los litigios en la medida de lo posible en todo caso; no exclusivamente cuando se enfrente a grandes contribuyentes.

SZUDOCZKY subraya la presencia de un estándar del "operador económico prudente" en el análisis de la Comisión en las recientes (posibles) ayudas de Estado a determinadas transnacionales por establecer acuerdos en materias de precios de transferencia excesivamente favorables. Aunque por una parte la Comisión emplea el criterio del *arm's length* como parámetro, por otra hace referencia a este criterio, que según la autora citada podría servir para integrar estos casos en la jurisprudencia más general del TJUE y los estándares desarrollados sobre el acreedor privado u otros semejantes. Lo cierto es que el parámetro de referencia desde el que la Comisión valora estos acuerdos con empresas transnacionales dista de estar claro todavía[38].

De los criterios hasta ahora expuestos se extraen cinco indicios que permitirán considerar que una determinada medida no constituye ayuda de Estado:

- el respeto a la normativa y jurisprudencia aplicables;
- la posibilidad de demostrar que se ha aplicado el criterio de acuerdo con una interpretación estable en el tiempo (sobre la base del precedente o de circulares u otros instrumentos que formalicen el criterio existente);
- la aplicabilidad del régimen a otras empresas, en igualdad de condiciones;
- la valoración de los elementos de hecho según la realidad económica, lo cual incluye la necesidad de adaptar dicha valoración a los cambios que se produzcan;
- la diligencia en la determinación y el cobro de la deuda, atendiendo a la actuación previsible de un agente privado y teniendo en cuenta el mayor o menor grado de incertidumbre existente.

Debe añadirse a todo lo anterior, con carácter trasversal, la exigencia de transparencia que recae sobre la actuación administrativa. En ese sentido, es fundamental que las autoridades tributarias motiven las decisiones que adopten. Al analizar el caso de Apple en Irlanda, la Comisión ha censurado que no se motivase convenientemente el acuerdo en materias de precios de transferencia alcanzando entre la Administración irlandesa y la empresa[39]. Ello refuerza la idea de que los

---

38 SZUDOCZKY, R., "Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Amazon in Luxembourg". *Highlights and Insights on European Taxation*, núm. 12, 2014, págs. 129-132; y, de la misma autora, "Alleged aid to Starbucks. Invitation to submit comments. European commission". *Highlights & Insights on European Taxation*, núm. 1, 2015, págs. 122-124.

39 Decisión C(2014) 3606 final, apartados 58-60 y 64, entre otros.

beneficios correspondientes a las diversas empresas del grupo no se atribuyeron en función de criterios objetivos, sino mediante una negociación.

Asimismo, queremos señalar la conveniencia de publicar los criterios administrativos generales y, en la medida de lo posible, los acuerdos específicos alcanzados. Esto serviría para facilitar el control y alejar el riesgo de que se produzca una ayuda de Estado. Recordemos que la opacidad de los acuerdos es uno de los dos elementos que, según la Comisión, deben servir para valorar las decisiones administrativas bajo el régimen de ayudas de Estado.

La doctrina ha tratado este asunto en relación a los acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia. Se ha subrayado frecuentemente la tensión entre la necesaria publicidad, como presupuesto para el control sobre la discrecionalidad administrativa, y la necesidad de preservar el secreto (tributario o comercial) sobre la información que las empresas aportan. MORENO GONZÁLEZ ha afirmado que la falta de publicidad de las resoluciones constituye "*el punto débil de este tipo de técnica convencional desde la perspectiva del régimen comunitario de ayudas de Estado*"[40]. Como mínimo, la publicación de las "líneas generales" del acuerdo se considera perfectamente plausible[41]. CALDERÓN CARRERO señala que la publicación previa disociación de datos identificativos permitiría compaginar todos los intereses en conflicto[42]. La publicación de determinados esquemas adoptados por las empresas y su tratamiento fiscal, tras eliminar dichos datos, es una medida corriente en otros Estados; también la publicación de informes anuales sobre la aplicación de mecanismos de este tipo[43].

Cabe señalar, como cierre de este epígrafe, que el Tribunal de Justicia de la UE ha señalado que la aplicación del criterio del acreedor privado "requiere de una apreciación económica compleja" y que no le corresponde sustituir la apreciación

---

40 MORENO GONZÁLEZ, S., "Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado", ob. cit., pág. 198.

41 GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P. M., "Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2002, pág. 22; MORENO GONZÁLEZ, S., "Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado", ob. cit., pág. 199.

42 CALDERÓN CARRERO, J. M., *Precios de transferencia e Impuesto sobre Sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005, pág. 171.

43 Por ejemplo, en Países Bajos, "The non-standard rulings were usually published each year by the Ministry of Finance on a no-name basis and in summary after a certain period from their issuance" (ROMANO, C., *Advance tax ruling and principles of law: towards a European tax rulings system?* Amsterdam: IBFD, 2002, pág. 212. La Comisión ha tratado esta problemática en la Comunicación C(2003) 4582, de 1 de diciembre de 2003, relativa al secreto profesional en las decisiones sobre ayuda estatal (Diario Oficial C 297, de 9 de diciembre de 2003), aunque en ese caso se circunscribe a cómo el secreto profesional afecta a las labores de la Comisión Europea en el control de las ayudas de Estado.

de la Comisión. En su jurisprudencia, el Tribunal señala qué aspectos de la decisión de la Comisión Europea quedan sujetos a control judicial.

Así, en relación a los hechos, le corresponde comprobar si los elementos invocados son exactos, fiables y coherentes, así como analizar si constituyen el conjunto de datos pertinentes que deben tomarse en consideración para apreciar una situación compleja y si son adecuados para sostener las conclusiones que se deducen de los mismos[44]. En este sentido, "se ha de estimar pertinente toda información que podría influir de forma no inapreciable en el proceso decisorio de un acreedor privado", siempre que estuviera a disposición de la Administración que tenía que decidir.

El Tribunal de la Unión también deberá analizar el respeto a las normas de procedimiento, el cumplimiento de la exigencia de motivación de la decisión adoptada y la inexistencia de una posible desviación de poder[45]. En general, se trata de comprobar que la Comisión no haya actuado de manera irrazonable[46].

2. ASPECTOS PROCEDIMENTALES

El Reglamento (CE) 659/1999[47] —en lo sucesivo, RPAE— codificó la práctica existente y las diferentes normas y principios de procedimiento desarrollados por la Comisión en materia de ayudas de Estado. Como hemos afirmado, los acuerdos administrativos serán contrarios al régimen de ayudas de Estado en la medida en que, como consecuencia de una interpretación excesivamente laxa de la norma, se beneficie a determinados contribuyentes mediante acuerdos singulares.

Desde un punto de vista material, estaríamos ante ayudas que no se conceden en virtud de un régimen de ayudas. El artículo 1.e) RPAE las califica como "ayudas individuales" y deberán analizarse a la luz del caso concreto. El control de las ayudas de Estado, según los Tratados de la Unión, corresponde a la Comisión en primera instancia. El RPAE prevé diversos regímenes procedimentales, que dependerán de la calificación de una ayuda como existente, nueva o ilegal.

---

44 STJUE de 24 de enero de 2013, *Frucona Košice,* C-73/11 P, Rec. p. I-0000, ap. 76.

45 LUCHENA MOZO, G. M., *La hacienda pública en el procedimiento concursal: la aplicación del test del acreedor privado por la Comisión y el Tribunal de Justicia de la UE*. Barcelona: Atelier, 2012, pág. 142.

46 Por todas, STJUE de 25 de enero de 1979, *Racke*, 98/78, Rec. p. 69, ap. 5.

47 Reglamento (CE) 659/1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 83, de 27 de marzo de 1999), en la redacción dada por el Reglamento (UE) 734/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO L 204, de 31 de julio de 2013).

Se considera ayuda existente la anterior a la entrada en vigor del TFUE para el Estado que la ha establecido, la autorizada de manera expresa o por silencio administrativo, la que no se notificó pero para la que ha pasado el plazo de prescripción y la que no constituía ayuda, pero sí bajo una interpretación más exigente y sobrevenida. Estas ayudas están sujetas a un régimen procedimental específico[48]. En lo que ahora nos interesa, no puede exigirse su recuperación, aunque la Comisión podría emplear este procedimiento para impulsar "la fijación de requisitos de procedimiento" [art. 18.b) RPAE] que garanticen la transparencia y objetividad de los acuerdos.

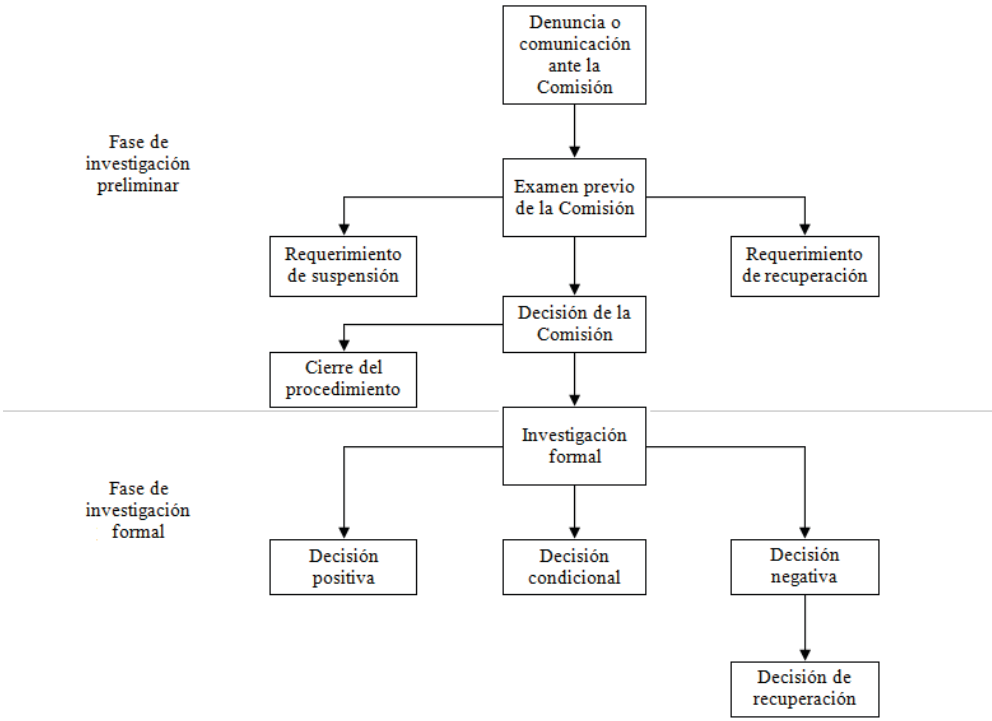
El resto de ayudas se consideran ayuda nueva y están sujetas a un régimen de comunicación previa con efecto suspensivo previsto en los artículos 2 y 3 RPAE. La Comisión realizará un examen previo en el plazo de dos meses, ampliables previo acuerdo. Puede decidir que no es ayuda, que es ayuda pero está autorizada por alguna de las excepciones del Tratado o bien (si considera que hay dudas) abrir el procedimiento de investigación formal[49]. Si no hay respuesta en dos meses desde la recepción de la información completa, se considera autorizada por silencio positivo. Entonces, el Estado puede aplicarla (aunque se da una "última oportunidad" a la Comisión: el Estado comunicará a la Comisión que va a aplicar la ayuda, y desde la recepción de dicha información tiene aún 15 días).

Es importante subrayar que toda ayuda que no tenga el carácter de existente es ayuda nueva y, por tanto, está sujeta a este régimen de notificación con efecto suspensivo. Si no se produce la notificación, estaremos ante una medida que, si cumple los requisitos para ser considerada ayuda de Estado, será ilegal en todo caso. Las ayudas individuales derivadas de una aplicación excesivamente laxa de la normativa seguirían este cauce procedimental y, por eso, vamos a desarrollarlo con más detalle. El procedimiento de examen de las ayudas ilegales, en un esquema simplificado, sería como sigue:

---

48 Véanse los artículos 17 a 19 LGT. Aunque no queremos detenernos excesivamente en este aspecto, esta vía procedimental comenzaría con el examen de la medida por parte de la Comisión y un análisis preliminar, que se comunica al Estado afectado; luego, el Estado presentará sus observaciones en el plazo de un mes y la Comisión, como respuesta, presentará una recomendación. El Estado puede aceptarla (lo cual la hace vinculante para ese Estado) o rechazarla (en cuyo caso se pasa al procedimiento de investigación formal, si la Comisión considera necesario adoptar medidas).

49 El procedimiento de investigación formal es un procedimiento inquisitivo y contradictorio. La Comisión incoa el procedimiento con una decisión que contenga una valoración inicial de la medida y sus dudas. Se da un plazo de (normalmente) un mes para presentar observaciones; y otro mes (normalmente) para que el Estado responda a dichas observaciones. La Comisión emitirá una decisión positiva, condicional o negativa. Hay un plazo máximo para el procedimiento en su conjunto de 18 meses, pero que tiene carácter orientativo.



Según el artículo 10 RPAE, la Comisión puede examinar, por iniciativa propia, información procedente de cualquier fuente respecto a una supuesta ayuda ilegal. La Comisión podrá iniciar una investigación en cualquier momento dentro del plazo de prescripción de diez años previsto en el artículo 15.1 RPAE. Cumplido el plazo de prescripción, la ayuda pasará a considerarse "ayuda existente" (art. 15.3 RPAE) y no podrá ordenarse su recuperación, tal y como se afirma expresamente en el considerando decimocuarto del RPAE.

Si la información es presentada por una parte interesada, la Comisión deberá analizarla en todo caso siempre que se cumplan unos requisitos mínimos. Se considera "parte interesada" cualquier Estado miembro o cualquier persona, empresa o asociación de empresas cuyos intereses puedan verse afectados por la concesión de la ayuda. El artículo 1.h) del Reglamento reconoce expresamente el carácter de "parte interesada" a las empresas competidoras de la beneficiaria de la ayuda y es frecuente, en el caso de ayudas individuales, que sean estas entidades las que impulsen, mediante denuncia, el procedimiento ante la Comisión.

Según el artículo 10.1 RPAE, párrafo segundo, la Comisión deberá examinar "sin retrasos injustificados" cualquier denuncia presentada por una parte interesada y que cumpla los requisitos del artículo 20.2 RPAE. Si los hechos y las cuestiones jurídicas presentadas por la parte interesada no constituyen indicios

suficientes de ayuda de Estado, o si la demanda no sigue el cauce normativamente previsto[50], se le dará un plazo de subsanación no superior a un mes. Si la parte no responde en el plazo señalado, se entenderá que ha retirado la denuncia y se informará al Estado miembro interesado.

SOLTÉSZ ha afirmado que en el caso de ayudas individuales no comunicadas no existe ninguna duda sobre la existencia de un interés directo en las empresas competidoras[51]. Además, como no podría ser de otra forma, la empresa beneficiaria de la ayuda es también "parte interesada" de acuerdo con el artículo 1.h) RPAE. Las partes interesadas podrán informar a la Comisión de las presuntas ayudas ilegales o abusivas y serán informadas del curso de la denuncia; podrán presentar observaciones en el procedimiento de investigación formal y defender así sus intereses (en el caso de la empresa beneficiaria, esto garantiza el derecho de audiencia) y obtener una copia de las decisiones de la Comisión si así lo solicitan (art. 20.3 RPAE). Podrán también recurrir ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea la decisión de la Comisión que sea contraria a sus intereses a través de un recurso de anulación, de acuerdo con el artículo 263.4 TFUE[52].

El procedimiento se divide en hasta dos fases, un examen preliminar y una investigación formal.

2.1. Fase de examen preliminar

Admitida a trámite la denuncia, o cuando se considere que los indicios comunicados a la Comisión son suficientes, esta realizará un análisis previo de la ayuda. Durante el examen preliminar, la Comisión puede solicitar información al Estado miembro interesado[53]. La información comunicada por el Estado deberá permitir a la Comisión adoptar una decisión con conocimiento suficiente de la situación. La normativa prevé hasta tres solicitudes de información, además de esta inicial, si la Comisión considera que la información comunicada es incompleta. Primero se limitará a reiterar la solicitud, estableciendo en su caso la información adicional que considere necesaria; en segundo lugar, enviará un recordatorio con un plazo adicional apropiado para presentar la información; en tercer lugar, aprobará una decisión que contendrá un requerimiento de información, indicando nuevamente

---

50 Véase el artículo 20.2 RPAE.

51 SOLTÉSZ, U., "Legal remedies for competitors of the aid recipient", en HEIDENHAIN, M. (ed.), *European State Aid Law*. Handbook. München: C. H. Beck – Hart Publishing, 2010, pág. 730.

52 STJUE de 5 de octubre de 2006, Comisión/Francia, C-232/05, Rec. p. I-10071, ap. 59. Véase PIÑA GARRIDO, L., "Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario (II)". *Crónica Tributaria*, núm. 149, 2013, pág. 140.

53 Artículo 10.2.1º RPAE.

la información solicitada y un plazo para su entrega. No se prevén mecanismos para garantizar la eficacia de esta decisión[54].

En esta fase del procedimiento, la Comisión puede adoptar medidas provisionales, tras ofrecer al Estado interesado la posibilidad de presentar sus observaciones. Se prevé la realización de requerimientos de suspensión de la ayuda, en tanto en cuanto la Comisión no se pronuncie sobre su compatibilidad con el mercado interior. También podrán realizarse requerimientos de recuperación, aunque están sujetos a límites más estrechos: será necesario que no existan dudas sobre el carácter de ayuda de la medida cuestionada; que sea urgente actuar y que exista grave riesgo de causar un perjuicio considerable e irreparable a un competidor. La recuperación provisional se realizará de acuerdo con los procedimientos generales de recuperación de ayudas y (si la empresa se encuentra en una situación de crisis) podrá ir acompañada de una ayuda de salvamento, que permita que se mantenga en activo durante el tiempo necesario para elaborar un plan de reestructuración o liquidación[55].

En el caso de incumplimiento de alguno de estos dos tipos de requerimiento (suspensión o recuperación provisional), la Comisión sí podrá someter el asunto al Tribunal de Justicia, solicitando que se declare que el Estado miembro ha violado los Tratados. A tales efectos, la Comisión deberá interponer un recurso por incumplimiento, ex artículos 258 y 260 TFUE.

Las medidas cautelares son de difícil aplicación en el ámbito de la relación cooperativa, puesto que la ayuda de Estado se derivaría, en su caso, de una interpretación excesivamente laxa de la norma tributaria. Por tanto, la cuantía de la ayuda no es fácilmente individualizable (diferente sería, por ejemplo, el caso de una subvención, cuyo importe constará en la resolución administrativa correspondiente). La ayuda ilegal debería cuantificarse como la diferencia entre la liquidación administrativa efectivamente realizada y la derivada de una interpretación razonable de la norma, conforme a la práctica habitual de la Administración y, por tanto, del principio de igualdad. La Comisión debería realizar un cálculo provisional de la deuda (de acuerdo con las correcciones que se estimen pertinentes) y exigir la suspensión o, en su caso y si concurren las circunstancias del artículo 12 RPAE, la devolución. Esto implica la suspensión de la devolución de ingresos derivada de la normativa del tributo (si la liquidación había derivado en un crédito tributario) o la exigencia de ingresar la cantidad determinada por la Comisión.

---

54 El artículo 12 RPAE prevé que la Comisión podrá someter al Tribunal de Justicia el incumplimiento de determinados requerimientos; pero el requerimiento de información no se encuentra entre ellos. Si el Estado no proporciona la información necesaria, la Comisión examinará el fondo del asunto basándose en la información disponible.

55 Véase la Comunicación de la Comisión "Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis" (2004/C 244/02).

La fase preliminar podrá finalizar, exclusivamente, a través de una decisión expresa de la Comisión (el procedimiento, en el caso de ayudas ilegales, no caduca). La decisión determinará que la medida no constituye una ayuda, que es una ayuda compatible con el mercado interno o, si existieran dudas respecto de dicha compatibilidad, incoará el procedimiento de investigación formal. Aunque hemos señalado que los plazos que sí existen en otros casos no se aplican en el procedimiento relativo a ayudas ilegales (se trata de plazos pensados en favor del Estado, que pierde dichos beneficios si incumple su deber de notificar cualquier ayuda nueva), sí se prevé el compromiso no vinculante de que esta decisión se adoptará en el plazo máximo de doce meses[56] en los asuntos que la Comisión considere prioritarios (en función de elementos como el alcance de la posible infracción, la dimensión del beneficiario, del sector económico afectado o de la existencia de denuncias similares).

2.2. Procedimiento de investigación formal

El procedimiento de investigación formal deberá incoarse mediante una decisión que resumirá las principales cuestiones de hecho y de derecho. Contendrá también una valoración inicial de la Comisión sobre el carácter de ayuda de la medida y su incompatibilidad con el mercado interior.

Tanto el Estado como las demás partes interesadas (lo cual incluye a la empresa beneficiaria y a las empresas competidoras personadas en el procedimiento) presentarán sus observaciones en el plazo que determine la Comisión, normalmente no inferior a un mes. Las observaciones de las partes interesadas se pondrán en conocimiento del Estado (podrán hacerse de forma anónima, si la entidad afectada alega posibles perjuicios) para que replique en el plazo señalado, que normalmente será también no superior a un mes.

Hasta 2013, la Comisión resolvería el procedimiento de investigación formal sobre la base de la información proporcionada por el propio Estado miembro y, en caso de que dicho Estado incumpliera los requerimientos de información, sobre la base de la información disponible. El Reglamento (UE) 734/2013[57] ha introducido la posibilidad de que, si la información facilitada por el Estado miembro durante la investigación preliminar se considerara insuficiente, la Comisión solicite a otro Estado miembro, a una empresa o a una asociación de empresas

---

[56] Código de Buenas Prácticas para los procedimientos de control de las ayudas estatales (DO C 136, de 16 de junio de 2009), parágrafo 47.

[57] Reglamento (UE) 734/2013 del Consejo, de 22 de julio (DO L 204, de 31 de julio de 2013).

que facilite toda la información de mercado necesaria para poder completar su evaluación de la medida (art. 6 bis.1 RPAE)[58].

El amplio alcance de la norma deberá acotarse por aplicación del principio de proporcionalidad, en especial para las pymes; además, la Comisión sólo podrá solicitar información que esté a disposición del Estado o entidad a quien se dirija el requerimiento. Será necesario el consentimiento del Estado interesado para que se solicite dicha información a los beneficiarios de la ayuda. Por último, sólo podrá requerirse información a terceros cuando la información proporcionada por el Estado interesado no es suficiente[59]. La Comisión considera que, aunque el Estado no haya proporcionado toda la información necesaria durante el procedimiento de investigación formal, todavía podrá hacerlo en el plazo de hasta un mes que tiene para responder a la decisión que abre la fase de investigación formal. En caso de no hacerlo, sí se aplicará el artículo 6 bis[60].

La solicitud a un Estado se hará mediante una simple petición, que establecerá un plazo (normalmente no superior a un mes). Si no se facilita la información o es incompleta, la Comisión enviará un recordatorio. No existen mecanismos para hacer efectiva la petición de la Comisión si el Estado no la cursa, aunque sería de aplicación el principio de cooperación leal del artículo 4.3 TUE, que "obliga a los Estados miembros a adoptar todas las medidas apropiadas para garantizar el alcance y la eficacia" del ordenamiento de la Unión Europea[61].

En el caso de las empresas o asociaciones de empresas, la solicitud podrá hacerse mediante simple petición (no vinculante, como hemos señalado supra) o mediante decisión. La decisión sí tiene carácter vinculante: podrán imponerse multas[62] o multas coercitivas[63] en caso de incumplimiento. Dado que estas decisiones hacen recaer cargas sobre la entidad destinataria que pueden ser de relevancia,

---

58 En la Decisión C(2014) 3627 final, la Comisión señala que la información transmitida por Luxemburgo en relación al acuerdo con Fiat Finance and Trade es insuficiente e invoca este nuevo art. 6 bis.

59 El apartado 2 a) RPAE señala que la Comisión deberá haber identificado el proceso como "ineficaz".

60 Así se establece en la parte dispositiva de la Decisión C(2014) 3627 final.

61 STJUE de 26 de septiembre de 2000, *Engelbrecht*, C-262/97, Rec. p. I-7321, ap. 38.

62 La Comisión podrá imponer multas mediante decisión, tras dar un plazo extra de dos semanas. La Comisión fijará el importe atendiendo a la naturaleza, la gravedad y la duración de la infracción, teniendo presentes los principios de proporcionalidad y oportunidad. En ningún caso superarán el 1% del volumen de negocios total realizado durante el ejercicio social anterior. El Tribunal de Justicia podrá conocer de cualquier recurso interpuesto contra las multas.

63 El régimen de las multas coercitivas es equivalente al de las multas. En ningún caso superarán el 5% del volumen de negocios medio diario realizado durante el ejercicio social anterior. Una vez cumplida la obligación, la Comisión podrá reducir la multa o, incluso, eximir de su pago. El Tribunal de Justicia podrá también conocer de cualquier recurso interpuesto contra las multas coercitivas.

se exige a la Comisión que indique los criterios aplicados para seleccionar a los destinatarios de la solicitud[64]. Además, las decisiones pueden recurrirse ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La entidad podrá ser multada por no responder a una solicitud de información mediante petición y también —fuera cual fuera la vía empleada— si proporciona información incorrecta o engañosa, siempre que medie dolo o negligencia grave.

El Estado miembro que estableció la medida cuestionada estará informado de la marcha del proceso. Concretamente, se le dirigirá una copia de la solicitud de información dirigida a otro Estado o a una empresa o asociación[65]; y la información de mercado requerida se presentará, simultáneamente, al Estado y a la Comisión, en la medida en que no incluyan información confidencial[66]. La Comisión controlará la correcta invocación de la excepción de confidencialidad.

El procedimiento de investigación formal terminará mediante una decisión que declare, previa audiencia del Estado[67], que la medida no constituye ayuda estatal o que es compatible con el mercado interior (se denomina a esta resolución "decisión positiva"), la necesidad de establecer condiciones para que la ayuda pueda considerarse compatible con el mercado interior, junto con obligaciones del Estado que permitan controlar la observancia de dicha decisión ("decisión condicional") o, por último, que la medida es incompatible con el mercado interior ("decisión negativa").

La decisión de la Comisión deberá estar motivada. El Tribunal de Justicia ha considerado suficiente que la Comisión haga referencia a la magnitud de la ayuda (incluso aunque no se cuantifique de manera exacta), la incidencia de las actividades de la empresa afectada en el mercado en el que opera y la (no) aplicabilidad de las excepciones previstas en el Tratado[68].

En relación a la magnitud de la ayuda, es importante tener en cuenta que la Comisión ha establecido la llamada regla *de minimis*[69], que sólo considera ayuda de Estado la que supera una determinada cuantía (normalmente, 200.000 euros concedidos en el máximo de tres ejercicios fiscales). La cuantía de la ayuda efectiva sería la diferencia entre lo que una empresa habría tributado de acuerdo con una interpretación razonable de la norma y de los hechos y lo que haya tributado efectivamente. Ahora bien, el artículo 4 del Reglamento sobre ayudas *de mini-*

---

64 Artículo 6 bis.8 *in fine* RPAE.
65 Artículo 6.bis 8 RPAE.
66 Artículo 6.bis 3, primer párrafo, RPAE.
67 Artículo 7.8 RPAE.
68 STJUE de 16 de mayo de 2000, *España/Comisión*, C-480/98, Rec. p. I-8717, aps. 28-30.
69 La disposición se introdujo por parte de la Comisión, en contra de la doctrina reiterada del TJCE y sin un claro soporte legal, aunque fue luego amparada por el artículo 2 del Reglamento del Consejo 994/98, de 7 de mayo (DO L 142, de 14 de mayo de 1998).

mis[70] señala que sólo será aplicable a "ayudas transparentes". Tras una serie de ejemplos concretos que no son aplicables a nuestro objeto de análisis, el apartado siete del artículo 4 afirma que las ayudas consistentes en otros instrumentos se considerarán ayudas *de minimis* si se ha establecido algún "tope" que garantice que no se supere el límite máximo. Es evidente que no existen mecanismos de control así, por lo que esta regla no podrá aplicarse.

El régimen de las ayudas *de minimis* tiene como objetivo permitir que la Comisión, cuyas posibilidades de actuación son limitadas, se centre en las medidas que, se supone, pueden tener un mayor impacto en el mercado interior europeo. Entendemos que el principio que inspira este régimen es lo que en contabilidad se conoce como principio de materialidad. El régimen *de minimis* implica en cierto modo una "descentralización" del control sobre las ayudas, que quedaría en manos de los Estados miembros (quedan exentas del deber de notificación) pero siempre que se garantice la transparencia, la igualdad de trato y la correcta aplicación del límite establecido. No es aplicable a supuestos como el que nos interesa, donde la ayuda de Estado podría incluso estar concediéndose en contravención del ordenamiento interno.

Por último, cabe señalar que no se exigirá la recuperación cuando esta sea contraria a algún principio general del derecho de la Unión. Fundamentalmente, se hace referencia al principio de confianza legítima, pero su aplicación es muy limitada a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea[71]. La confianza legítima nunca puede ser invocada por el Estado miembro, el cual no puede apoyarse en su propia conducta cuando esta ha sido contraria a derecho[72]. Sólo puede ser invocada por la empresa y sólo para proteger expectativas de conducta creadas por la propia Comisión Europea u otras instituciones de la Unión Europea.

Cuando la Comisión Europea no haya actuado durante un plazo prolongado pese a tener conocimiento de la existencia de una posible ayuda, el principio de confianza legítima sí podría ser aplicable[73]. En algunos de los casos sobre acuer-

---

70 Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis* (DO L 352, de 24 de diciembre de 2013).

71 ORDÓÑEZ SOLIS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", en *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15/2013 (Jornadas sobre Mercado Interior y Derecho de la Unión Europea), pág. 41.

72 STJUE de 20 de septiembre de 1990, *Comisión/Alemania*, C-5/89, Rec. p. I-3437, p. 17. Véase, en general, KÖSTER, T., "Recovery of unlawful State aid", en SÁNCHEZ RYDELSKI, M. (ed.), *The EC State aid regime. Distortive effects of state aid on competition and trade*. CMP Publishing, 2010, págs. 657-658.

73 VILLAR EZCURRA, M., "State Aid and Tax Lease Regimes in the Shipbuilding Industry: Lessons Learned from a Spanish Case". *European Taxation*, octubre de 2014, pág. 445.

dos en materia de precios de transferencia que la Comisión está investigando, dichos acuerdos han estado en vigor durante largos períodos (en el caso de Apple, se revisan dos APA y uno de ellos es de 1991). ¿Permitiría esto aplicar el principio de confianza legítima? La doctrina del TJUE es clara en este sentido: no sería posible. En el asunto *France Télécom/Comisión*, el Tribunal de Justicia ha afirmado que el principio sólo es aplicable en el caso de ayudas concedidas respetando el procedimiento establecido en el artículo 108.3 TFUE y que "cuando una ayuda no ha sido notificada a la Comisión, la inactividad de esta en relación con dicha medida carece de significación"[74].

Finalmente, el que la Comisión declare que una determinada medida estatal constituye una ayuda contraria a derecho incide directamente en la aplicabilidad del principio de confianza legítima a empresas que se encuentren en una situación comparable, por lo que el resultado de los procedimientos de investigación formal que está desarrollando la Comisión Europea desde la segunda mitad de 2014 tendrán una gran relevancia hacia el futuro.

3. LA INTERVENCIÓN DE LOS TRIBUNALES ESTATALES EN EL CONTROL DE LAS AYUDAS DE ESTADO

Aunque en un principio el rol de los tribunales estatales en el control de ayudas de Estado era ciertamente secundario, poco a poco ha ido creciendo en importancia, porque el modelo de aplicación del derecho de la competencia se ha descentralizado de manera evidente[75]. El tribunal estatal no está facultado para declarar que una ayuda es compatible con el derecho de la Unión (esa es una competencia exclusiva de la Comisión Europea, bajo el control de los Tribunales de la UE), pero si puede, en primer lugar, determinar si una medida constituye ayuda de Estado[76]. En el caso de deudas tributarias excesivamente reducidas, el criterio clave será la existencia de selectividad, lo que exigirá un análisis del derecho interno. Si el juez nacional necesita aclarar cuestiones relativas al derecho de la UE, puede recabar el auxilio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (mediante una cuestión prejudicial) o de la Comisión.

Desde la entrada en vigor del Reglamento (UE) 734/2013, es el RPAE (en su nuevo artículo 23 *bis*) el que contiene las principales vías de cooperación y

---

74 STJUE de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión*, C-81/10 P, Rec. p. I-12899, apartados 58-60. La cita literal es del apartado 60.

75 ORDÓÑEZ SOLIS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", ob. cit., pág. 31.

76 STJUE de 5 de octubre de 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, Rec. p. I-9957, ap. 39.

coordinación entre la Comisión Europea y los órganos jurisdiccionales estatales en varios niveles[77]. El juez estatal puede solicitar a la Comisión que le remita la información que obre en su poder o que le trasmita sus dictámenes sobre cuestiones relativas a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales. También puede la Comisión, por propia iniciativa, presentar observaciones por escrito ante un órgano jurisdiccional estatal y, previa autorización del juez, podrá presentar observaciones verbales. A tales efectos, podrá solicitar al órgano jurisdiccional competente que le transmita toda la información de que disponga y que sea relevante para el asunto.

Además de interpretar el concepto de ayuda de Estado para determinar si una medida lo es, el juez nacional puede comprobar si la ayuda ha sido comunicada en virtud del artículo 108.3 TFUE[78]. Si no ha sido el caso, se tratará de una ayuda ilegal. Aunque el juez estatal no puede determinar la compatibilidad de una ayuda con el mercado común (porque ello es competencia exclusiva de la Comisión) si puede adoptar una serie de medidas cuando la ayuda no se haya notificado[79], porque el artículo 108.3 TFUE tiene efecto directo. La Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales (2009/C 85/01)[80] señala que "*las acciones [del juez nacional] constituyen una solución importante para los competidores y otros terceros afectados por la ayuda estatal*". El juez nacional es competente para a) impedir el pago de la ayuda ilegal; b) recuperar la ayuda ilegal; c) recuperar los intereses por el período de ilegalidad; d) reparar los daños y perjuicios de competidores y otros terceros; y e) dictar medidas cautelares contra la ayuda ilegal (parágrafo 26 de la Comunicación).

---

77 Ya antes la Comisión Europea, en su Comunicación relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales (2009/C 85/01), ofreció a los tribunales estatales informar en el plazo de un mes o emitir un dictamen en el plazo de cuatro sobre las cuestiones relevantes que se le plantearan: véase ORDÓÑEZ SOLIS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", ob. cit., pág. 33. Este autor señala que en 2012 la Comisión respondió a seis requerimientos de información y emitió cuatro dictámenes.

78 "La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva".

79 ORDÓÑEZ SOLIS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", ob. cit., pág. 37, sobre la STJUE de 29 de noviembre de 2010, *Kremikovtzi*, C-262/11, Rec. p. I-0000.

80 DO C 85, de 9 de abril de 2009.

A grandes rasgos, estos mecanismos pueden dividirse en dos grupos: preventivos [letras a) y e)] y *a posteriori* [letras b), c) y d)]. Desde el punto de vista del derecho interno español, la cuestión que nos interesa resolver es de qué mecanismos dispone la empresa afectada para solicitar alguna de estas medidas. Téngase en cuenta que el derecho interno sólo puede alegarse ante el juez nacional, pero que en el caso de ayudas ilegales (como consecuencia del efecto directo del artículo 108.3 TFUE) la existencia de ayuda de Estado puede invocarse ante la Comisión Europea y ante el propio juez nacional, que será competente para realizar las actuaciones mencionadas *supra*.

Como ya hemos señalado, impedir el pago de la ayuda ilegal será complejo cuando la ayuda consista en una reducción de la deuda tributaria. Ante ayudas individualizables es más sencillo adoptar medidas para que el pago no se produzca o, si se ha producido, exigir el depósito de la misma, con carácter cautelar. Pero en el caso que tratamos, para determinar la cuantía de la ayuda sería necesario calcular la deuda aplicando la normativa que proceda, interpretada de manera objetiva. Es una operación nada sencilla, si bien podría acudirse a la ayuda de peritos. NIEMEYER ha señalado que la adopción de medidas cautelares por los tribunales estatales es muy poco común[81], pero el TJUE insiste en la necesidad de que los jueces estatales se cercioren de adoptar las medidas necesarias[82], incluidas las cautelares[83], para restablecer las condiciones de competencia en el mercado.

Respecto a las medidas *a posteriori*, hay que tener en cuenta que, en el caso de las ayudas de Estado derivadas de la relación cooperativa, la liquidación administrativa puede impugnarse no sólo acudiendo a la Comisión Europea sino también mediante mecanismos de derecho interno. Esto es así porque la norma se habrá aplicado en violación del principio de igualdad ante la ley, que incluye el principio de igualdad en su aplicación. La empresa competidora tendría, sin lugar a dudas, un interés legítimo que le permitiría interponer recurso ante el tribunal competente[84]. Sin embargo, el recurso estaría sujeto a un plazo perentorio de dos meses (según el artículo 46.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa),

---

81 NIEMEYER, H-J., "Proceedings before National Courts", en HEIDENHAIN, M. (ed.), *European State Aid Law*. Handbook. München: C. H. Beck – Hart Publishing, 2010, p. 778.

82 STJUE de 11 de marzo de 2010, *CELF II*, C-1/09, Rec. p. I-2099, ap. 40.

83 Las medidas cautelares de suspensión podrían ser particularmente útiles en los casos en que el acuerdo que constituya ayuda de Estado despliegue sus efectos durante varios años, como en el caso de Apple examinado por la Comisión Europea.

84 Véanse, en este sentido, las sentencias, de 9 de junio de 2000 (recurso contencioso-administrativo 533/1994) o de 11 de octubre de 2004 (recurso de casación núm. 5693/2000). Esta última sentencia señala que la matriz de la legitimación se sitúa en la utilidad que obtendría el actor si prosperase su pretensión, sea por recibir un beneficio o por dejar de sufrir un perjuicio. La sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1985 (número de repertorio Aranzadi RJ 1985/3598) considera que la mera violación de la legalidad no es un interés legítimo a estos

lo cual lo hace dudosamente eficaz desde la perspectiva de un tercero que no conoce en detalle la liquidación administrativa (la cual está incluso protegida por el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria).

En el caso de que estemos ante una autoliquidación que aplique un criterio administrativo (expresada en una consulta o un APA, por ejemplo) del que se derive la ayuda de Estado, la situación será diferente. Ni la respuesta a la consulta[85] ni las valoraciones contenidas en un acuerdo[86] son directamente impugnables en el derecho español, y no existe un mecanismo que permita a la empresa competidora impugnar la inactividad administrativa de la Administración que no corrige la autoliquidación, ya que esta solo puede contestarse en vía contencioso-administrativa por quien tuviera derecho a recibir una prestación concreta de la Administración[87]. En estos casos, la única vía de que dispone la empresa competidora es el régimen de ayudas de Estado (salvo que la autoliquidación determinara una cuota negativa y, por tanto, se hubiera producido un procedimiento de devolución, concluido con un acto administrativo que sí sería impugnable).

Cuando tanto el procedimiento interno como el de ayudas de Estado sean de aplicación, las cantidades exigibles en cada caso serán diferentes. Pensemos en los componentes de la deuda tributaria según la LGT (cuota, intereses y recargos)[88]. La cuota consistirá, en ambos casos, en la diferencia entre la liquidación inicial y la rectificación posterior: ninguna diferencia existiría, por tanto, a este respecto.

En relación a los intereses, la Comisión Europea ha dictado una Comunicación que establece los parámetros que se aplicarán para su cálculo[89]. Para España, por ejemplo, el tipo de interés aplicable según la Comisión, a 1 de enero de 2014, es del 1,53 por 100 anual; mientras que el interés de demora que deberá aplicar la Administración tributaria de conformidad con la LGT es del 5 por 100[90]. El plazo de cálculo puede variar también, en la medida en que existen normas de derecho

---

efectos, sino que es necesario que el particular sea titular de un interés propio, distinto del de cualquier ciudadano, de que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento.

85 Artículo 89.4 LGT.

86 Artículo 91.6 LGT.

87 Artículo 29.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

88 La sanción no es relevante para este análisis, ya que partimos de que es el criterio acordado por (con) la administración el que determina una reducción indebida en la cuota, por lo que sería aplicable el artículo 179.2.d) LGT y no cabría aplicar sanción.

89 Comunicación de la Comisión relativa a la revisión del método de fijación de los tipos de referencia y de actualización (2008/C 14/02), publicada en el DO C 14, de 19 de enero de 2008. La Comisión Europea publica periódicamente el tipo de interés, calculado de acuerdo con estos criterios, en Internet.

90 Artículo 26.6 LGT y, para 2014, Disposición adicional trigésima segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE núm. 309, de 26 de diciembre).

interno que determinan el no devengo de intereses en determinados supuestos. Por ejemplo, cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo (art. 28.5 LGT). El incumplimiento del plazo máximo del procedimiento inspector implica también que dejen de devengarse intereses de demora, desde dicho momento y hasta la finalización del procedimiento (art. 150.3 LGT).

Finalmente, en el ámbito de la Unión Europea no existe ninguna figura asimilable a los recargos, mientras que en el ámbito interno se exigirán recargos del periodo ejecutivo si no se paga en el período voluntario regulado por el artículo 62.2 LGT.

Estas diferencias dotan de cierta relevancia práctica a la cuestión de qué reglas procedimentales deberán seguirse (las de derecho interno o las de la Unión Europea).

Una primera idea que queremos señalar es que si la liquidación se corrige a través de los procedimientos del derecho interno, no procederá ya acudir al régimen de ayudas de Estado. Si la distorsión se revierte, aunque sea mediante la aplicación de la normativa estatal, el supuesto de hecho para la aplicación del régimen de ayudas de Estado deja de existir. Además, se habrán cumplido los objetivos de dicho régimen: recordemos que la recuperación no tiene carácter sancionatorio, sino que se limita a evitar que la distorsión de la competencia se perpetúe en el tiempo[91].

Si se hubieran producido daños relevantes a las empresas competidoras como consecuencia de la concesión de una ayuda de Estado contraria al ordenamiento, sería posible que estas invocaran la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria. Los artículos 139 a 144 de la Ley 30/1992 regulan la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas y señalan que todo particular tendrá derecho a ser indemnizado por el daño sufrido como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, siempre que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas[92].

Si se sigue un procedimiento ante un tribunal estatal y se decide que no procede revisar la liquidación administrativa y esta adquiere valor de cosa juzgada, ¿qué puede suceder si luego se inicia el procedimiento ante la Comisión? El derecho de la Unión no obliga necesariamente a revocar la resolución judicial, a la luz del va-

---

91 "Dado que la única finalidad de la devolución es restablecer la situación legal anterior, en principio no puede ser considerada como una sanción", según la STJUE de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión*, C-75/97, Rec. p. I-03671, ap. 65.

92 Véase, para mayor detalle, ORDÓÑEZ SOLIS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", págs. 43-45.

lor que el ordenamiento europeo confiere a la institución de la cosa juzgada como manifestación del principio de seguridad jurídica. Ello será así incluso aunque la inaplicación del efecto de cosa juzgada permitiera subsanar una vulneración del derecho de la Unión por la decisión en cuestión, tal y como señaló el TJUE en el asunto *Comisión/Eslovaquia*[93]: en su sentencia, sin embargo, el Tribunal de Justicia consideró que no se había demostrado que se hubieran empleado todos los mecanismos que ofrecía el derecho eslovaco para revisar la sentencia[94].

Finalmente, si la Comisión Europea inicia un procedimiento para determinar si determinada actuación administrativa constituye ayuda de Estado antes de que un tribunal estatal haya dictado sentencia sobre los mismos hechos en virtud del derecho interno[95], el principio de cooperación leal exige que el tribunal suspenda el procedimiento hasta que la Comisión resuelva.

4. LA RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS ILEGALES

En el caso de ayudas ilegales, toda decisión negativa irá acompañada de una decisión de recuperación, que exigirá que el Estado miembro tome las medidas necesarias para recuperar la ayuda del beneficiario. La recuperación tiene como objetivo restablecer la situación que existía en el mercado antes de la concesión de la ayuda estatal.

La recuperación de la ayuda ilegal es competencia del Estado miembro[96], que deberá proceder a ello a través de los procedimientos de su sistema jurídico interno y de acuerdo con los principios de cooperación leal, primacía, equivalencia, eficacia directa y efectividad del derecho de la Unión. El ordenamiento europeo no obliga a emplear ningún cauce procedimental específico, pero exige la elección de un procedimiento que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión y, al mismo tiempo, sin merma de las garantías que el ordenamiento jurídico estatal y el de la Unión Europea reconocen a los obligados tributarios. El Proyecto de Reforma de la Ley General Tributaria aprobado en Consejo de Ministros el 17 de abril de 2015 prevé la regulación de este procedimiento, que se introduciría a través de un nuevo Título VII ("Recuperación de ayudas de Estado

---

93 STJUE de 22 de diciembre de 2010, *Comisión/Eslovaquia*, C-507/08, Rec. p. I-13489, ap. 60. Compárese con la STJUE de 18 de julio de 2007, *Lucchini*, C-119/05, Rec. p. I-6199, ap. 63.

94 STJUE de 22 de diciembre de 2010, *Comisión/ Eslovaquia*, C-507/08, Rec. p. I-13489, aps. 61-65.

95 En derecho interno, podría en principio impugnarse por dos vías: a instancias de una empresa competidora o a raíz de la declaración de lesividad por parte de la Administración *ex* artículo 218 LGT.

96 STJUE de 7 de julio de 2009, *Comisión/Grecia*, C-369/07, Rec. p. I-5703, aps. 65-66.

que afecten al ámbito tributario") compuesto por los nuevos artículos 260 a 271 LGT.

Tal y como señala la exposición de motivos del Proyecto, "la Administración tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea". Las particularidades del mecanismo propuesto dibujan un procedimiento sumario donde las posibilidades de defensa se ven reducidas. Aunque desarrollaremos estas ideas en relación a cada aspecto concreto cuando sea necesario, sí queremos mencionar que, aunque el procedimiento de recuperación no es, en sentido estricto, un procedimiento ejecutivo[97] (es declarativo, y de hecho finaliza normalmente con una liquidación) sí comparte con ellos el hecho de que —como en el procedimiento de apremio— los supuestos de oposición están rigurosamente tasados[98]. Esto se explica si tenemos en cuenta que muchas de las cuestiones de fondo habrán sido analizadas en el procedimiento impulsado por la Comisión Europea y, en su caso, deberán haberse impugnado ante el Tribunal de Justicia de la UE, no ante los tribunales estatales[99].

4.1. Sobre la anulación de la liquidación que constituyó ayuda de Estado

Una primera cuestión es si debe anularse o revocarse de manera expresa la liquidación originaria. Esta liquidación puede ser una liquidación administrativa o una autoliquidación, en la medida en que haya sido el contribuyente quien haya determinado la deuda y las autoridades fiscales no la hayan revisado.

En el caso de la autoliquidación, normalmente la ayuda se habrá garantizado a través de una actuación administrativa previa, como un acuerdo en materia de precios de transferencia o alguno de los mecanismos de consulta que impulsa la relación cooperativa. La empresa, luego, habrá aplicado los criterios acordados en su autoliquidación[100]. En casos como este, no existe la necesidad de revocar un acto administrativo preexistente y los límites procedimentales relevantes son los

---

97 Pese a ello, el Proyecto señala ya en su exposición de motivos que se trata de procedimientos "para la ejecución de las Decisiones de recuperación".

98 Reflexiones similares se encuentran (aunque en relación a la decisión de recuperación) en la STSJ de Navarra de 4 de mayo de 2005, recurso 1260/2003: "con independencia de que a la Decisión pueda o no atribuírsele la naturaleza jurídica de un título ejecutivo, sin embargo, su efecto es el mismo".

99 PIÑA GARRIDO, L., "Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario (II)". *Crónica Tributaria*, núm. 149, 2013, pág. 140.

100 Por ejemplo, el epígrafe 2.3 del Código de Buenas Prácticas Tributarias español prevé un mecanismo informal de consulta, que luego se ha desarrollado en el documento de conclusiones del Grupo de Trabajo de Relación Cooperativa. Este mecanismo permite a la empresa, a través del responsable del área fiscal, plantear ante la Administración tributaria (concretamente, ante el Inspector Jefe sectorial correspondiente de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes)

relativos al plazo de prescripción de las potestades de la Comisión Europea y la Administración tributaria para determinar la necesidad de recuperar la ayuda y para proceder al reembolso efectivo.

Si, por el contrario, existiera un acto administrativo, ¿debería anularse o sería suficiente la decisión de la Comisión, o, en su caso, la judicial? Nuestro ordenamiento sólo regula expresamente el segundo de los casos y lo hace en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en lo sucesivo, LJCA). En principio, una sentencia que considere que la Administración ha realizado una liquidación incorrecta (excesivamente laxa) en relación a una gran empresa deberá anularla (artículo 107 LJCA) y condenar a la Administración a dictar un nuevo acto de liquidación (artículo 108 LJCA). Una decisión de la Comisión Europea, por el contrario, no anula de manera expresa el acto administrativo interno.

Tal y como señaló la Comisión para el estudio de la adaptación del derecho tributario al comunitario en un informe de junio de 2011, existen diferentes posiciones doctrinales[101] cuando se trata de ayudas concedidas por medio de actos administrativos de carácter singular, ámbito en el que se realiza este análisis. A grandes rasgos, se han defendido las siguientes tesis: la primera, que es necesaria la previa revisión de oficio del acto administrativo de que se trate[102]; la segunda, que la decisión de recuperación de la Comisión contiene, en sí misma, una revisión administrativa de un acto firme y la declaración de su nulidad; la tercera, que los principios de primacía y eficacia directa del derecho de la Unión hacen innecesario anular o revocar la liquidación tributaria administrativa, en el caso de que exista[103].

Consideramos que esta tercera interpretación es la más coherente con la articulación entre el ordenamiento de la Unión Europea y el sistema jurídico español.

---

una determinada operación; la Administración se compromete, en la medida de lo posible, a emitir un informe sobre las cuestiones planteadas en un plazo máximo de tres meses.

101 Véase PÉREZ BERNABÉU, B., "La necesaria tramitación de un procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado según la jurisprudencia del Tribunal Supremo". *Crónica tributaria. Boletín de actualidad*, núm. 1, 2014, págs. 28-30 y la doctrina citada.

102 En este sentido, BURLADA ECHEVESTE, I. M., y BURLADA ECHEVESTE, J. L., "La audiencia al beneficiario de la ayuda: un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de Estado ilegales". *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2014; FALCÓN Y TELLA, R., "La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2008. Señala este autor que, en todo caso, la devolución de las ayudas no exigiría este trámite en el caso de actos administrativos no firmes o cuando la deuda hubiera sido determinada mediante liquidación provisional.

103 COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DE LA ADAPTACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO AL COMUNITARIO, *La adaptación de la regulación del Derecho tributario general al ordenamiento comunitario*, junio de 2011, págs. 246-247.

Téngase en cuenta que el TJUE ha señalado que la recuperación de una ayuda ilegal prevalece sobre la posible firmeza del acto interno que produjo tal ayuda[104], lo cual refleja que el ordenamiento de la Unión se impone a los mecanismos internos de revisión y supera sus limitaciones. Tal y como señala PIÑA GARRIDO, esta interpretación es la que inspira la Ley General de Subvenciones en materia de recuperación de ayudas de Estado[105]. Concretamente, el artículo 36.5 de esta Ley afirma que en una serie de casos, entre los que se encuentra la adopción de una decisión de recuperación, se exigirá el reintegro, sin que "proced[a] la revisión de oficio del acto de concesión". También el Proyecto de reforma de la LGT parece seguir esta corriente cuando afirma, en el artículo 263, que si existieran una resolución o liquidación administrativa previas, la ejecución de la decisión de recuperación de la ayuda de Estado "determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme".

¿Cuál es la naturaleza de la decisión de recuperación? Según el estudio de 2011 citado, dicha decisión tendría una noble virtualidad: por un lado, sería un título de crédito a favor del Estado que concedió la ayuda; por otro, un título obligatorio del Estado, que deberá acudir a los procedimientos previstos en su ordenamiento interno para la recuperación de la ayuda[106]. Es decir, establece al mismo tiempo un derecho y un deber: podríamos hablar de una potestad de recuperación, en tanto que el Estado debe ejercer obligatoriamente ese derecho y lo hace para proteger un interés colectivo. En el ámbito tributario, esta potestad se confunde, en cierto modo, con la potestad administrativa para determinar la deuda correcta y ejecutarla, en su caso, de manera forzosa.

4.2. Procedimiento para la recuperación de la ayuda

Sólo con la aprobación del Proyecto de reforma de la LGT de 2015 se introduciría en el derecho español un procedimiento específico para la recuperación de ayudas de Estado tributarias. El Proyecto prevé tres procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación, en sentido amplio. En primer lugar, el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión [recuperación con regularización, regulado en el art. 261.1.a) LGT y artículos 265 a 268]. En segundo lugar, el pro-

---

104 LINN, A., "Practical Implications of Fiscal Aid for Taxpayers from a German Perspective". *Intertax*, vol. 40, núm. 2, 2012, pág. 145.

105 PIÑA GARRIDO, L., "Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario (II)", ob. cit., pág. 140.

106 *La adaptación de la regulación del Derecho tributario general al ordenamiento comunitario*, cit., pág. 247.

cedimiento de recuperación en otros supuestos [recuperación sin regulación[107], art. 261.1.b) LGT y artículos 269 a 271]. En tercer lugar, cuando deban regularizarse elementos no previstos en la decisión de la Comisión, se prevé acudir al procedimiento de inspección (así lo dispone el artículo 261.2 LGT). Es posible, de hecho, que el primero de los procedimientos señalados termine por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del procedimiento de recuperación [art. 268.1.b) LGT].

En el caso de acuerdos alcanzados bajo la relación cooperativa, y de acuerdo con la idea sobre la que trabajamos (que estos acuerdos serán ayuda de Estado sólo en la medida en que determinen una liquidación inferior a la que se derive de una aplicación objetiva de la normativa), los procedimientos aplicables serían el de recuperación con regularización y el de inspección, ya que será necesario en todo caso practicar una nueva liquidación que corrija la previamente existente.

Dado que entiende necesario dictar una nueva liquidación, el Proyecto no parece considerar que la decisión de recuperación sea directamente ejecutiva. Opta, lo que tal vez sea más prudente, por exigir una nueva liquidación administrativa que aplique la decisión de recuperación a cada caso concreto[108]. Ahora bien, esto no implica en absoluto que se vuelvan a recorrer, necesariamente, todas las etapas procedimentales que se siguieron en el procedimiento de aplicación de los tributos que concluyó con la liquidación originaria. Tengamos en cuenta que muchos de los aspectos sustantivos habrán sido analizados en el procedimiento de investigación formal impulsado por la Comisión, en el cual la empresa afectada tiene derecho a ser escuchada (20.1 RPAE). El procedimiento de recuperación regulado en el Proyecto tiene que alcanzar un equilibrio entre la exigencia de recuperar la ayuda con la máxima celeridad posible y la necesidad de garantizar todos los derechos de las partes afectadas, incluido el derecho de audiencia expresamente requerido por las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 (re-

---

107 Entendemos que es el que corresponde, por ejemplo, cuando exista una ayuda ilegal pero luego la Comisión la declare compatible con el mercado interior. No será necesario regularizar los elementos de la obligación tributaria (de hecho, no habrá que devolver la ayuda) pero sí será necesario ordenar al beneficiario de la ayuda el pago de intereses por el período que duró la ilegalidad, tal y como señala ORDÓÑEZ SOLIS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", ob. cit., pág. 41.

108 Esto es necesario, especialmente, en el caso de ayudas generales que deben individualizarse para cada caso, como las ayudas a la industria naval en España: véase, al respecto, VILLAR EZCURRA, M., "State Aid and Tax Lease Regimes in the Shipbuilding Industry: Lessons Learned from a Spanish Case". *European Taxation*, octubre de 2014, pág. 444. En este mismo sentido, véase PÉREZ BERNABÉU, B., "La necesaria tramitación de un procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado según la jurisprudencia del Tribunal Supremo", ob. cit., pág. 33.

curso de casación núm. 6165/2011) y de 14 de octubre 2013 (recurso de casación núm. 361/2012).

El artículo 14 RPAE afirma que será el Estado miembro quien "tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda". Se exige que la recuperación se produzca "sin dilación", concepto que una Comunicación de la Comisión (una norma de *soft law*) concreta en cuatro meses[109]. Este es el plazo que el Proyecto ha establecido para el segundo de los procedimientos (procedimiento de recuperación sin regularización) pero no para el primero de ellos (recuperación con regularización), probablemente por entender que la necesidad de dictar una nueva liquidación implicará un tiempo superior. En todo caso, deberán cumplirse los plazos establecidos por la propia Comisión, porque prevalecen sobre los del derecho interno. Esta podrá ampliarlos, de conformidad con el principio de cooperación leal, cuando el Estado miembro encuentre "graves dificultades" que dificulten la recuperación[110].

Según la redacción del Proyecto, el inicio del procedimiento de recuperación con regularización deberá notificarse mediante comunicación (art. 266.2 LGT) que exprese la naturaleza y alcance de las actuaciones y que informe sobre los derechos y obligaciones de las personas a las que se dirija la comunicación de inicio[111]. El segundo párrafo de este apartado prevé —algo muy relevante desde la exigencia de celeridad a que hemos hecho referencia— que si los datos en poder de la Administración fueran suficientes para formular la propuesta de resolución, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta. La Comisión Europea, en ese sentido, deberá haber intentado identificar a las empresas beneficiadas por la ayuda de Estado (el caso de ayudas individuales dicha identificación es evidentemente insoslayable) y las cuantías que deben devolverse[112]. El TJUE matiza esta obligación al afirmar que el derecho de la Unión no exige que la Comisión fije el importe exacto de la ayuda que debe devolverse, sino que basta que incluya en la decisión de recuperación indicaciones que permitan a su destinatario determinar por sí mismo, sin excesivas dificultades, dicho im-

---

109 Comunicación de la Comisión — Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles (DO C 272, 15 de noviembre de 2007), apartado 42. Las normas de *soft law* deben usarse como parámetro interpretativo de las normas jurídicamente vinculantes en la medida que ello sea posible, siguiendo el modelo de interacción entre estos dos tipos de normas formulado en SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO, D., "La autoridad del Derecho y la naturaleza del *soft law*". *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2006.

110 Comunicación de la Comisión citada en la nota al pie anterior, apartado 43.

111 La redacción es equivalente al artículo 34.1.ñ), sobre derechos de los obligados tributarios; artículo 137.2, relativo al procedimiento de comprobación limitada; y 147.2, en el procedimiento de inspección.

112 HANCHER, L., y otros, *EU State aids*. ob. cit., pág. 1008.

porte[113]. Únicamente en la fase de recuperación es necesario verificar la situación individual de cada empresa afectada[114].

Si fuera necesario, la Administración podrá comprobar aquellos elementos de la obligación a los que se refiera la decisión de recuperación a través de cualquiera de las actuaciones previstas en el artículo 265.2 del Proyecto de Ley. Las facultades de comprobación son amplísimas: en una primera aproximación, parecería que se trata de facultades equivalentes a las de la comprobación limitada (la estructura de este apartado es similar a la del 136.2 LGT) pero una lectura más atenta nos muestra que todas las limitaciones inherentes a dicho procedimiento desaparecen aquí: se permite el examen de la contabilidad mercantil, no está prohibido realizar requerimientos a terceros sobre operaciones financieras y será posible realizar actuaciones fuera de las oficinas de la Administración tributaria. Todas las actuaciones realizadas se formalizarán en comunicaciones y diligencias (art. 267.1 LGT).

Recibida la propuesta de liquidación (que, como hemos señalado, podrá contenerse en la comunicación de inicio del procedimiento de recuperación), el obligado tributario tendrá un plazo de diez días para alegar lo que convenga a su derecho (art. 267.3 LGT). El trámite de audiencia debe formar parte de la regulación de todo procedimiento, ya que su ausencia (o la práctica defectuosa que comporte indefensión material) determina la anulabilidad del acto con que finalice el procedimiento y, a veces y según cierta jurisprudencia, la nulidad de pleno derecho[115]. Transcurrido dicho plazo, se dictará resolución que contendrá, al menos, los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y el ámbito temporal objeto de las actuaciones; la relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución; y la liquidación —que tendrá carácter provisional— o la manifestación expresa de que no procede regularizar [art. 268.1.a) LGT].

Junto a este supuesto de resolución expresa, el procedimiento podrá terminar por la apertura de un procedimiento de inspección que incluya el objeto del procedimiento de recuperación, de manera análoga a lo previsto en el artículo 139.1.c) para el procedimiento de comprobación limitada. No se prevé la caducidad del procedimiento: el incumplimiento del plazo máximo de duración (que sería de seis meses por aplicación del artículo 104 LGT, salvo que la normativa de la

---

113 STJUE de 18 de octubre de 2007, *Comisión/Francia*, C-441/06, Rec. p. I-08887, ap. 29.

114 STJUE de 28 de julio de 2011, *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión*, asuntos acumulados C-471/09 P a C-473/09 P, Rec. p. I-0011, ap. 99.

115 BURLADA ECHEVESTE, I. M., y BURLADA ECHEVESTE, J. L., "La audiencia al beneficiario de la ayuda…", ob. cit; véase el apartado IV de su trabajo, donde analizan la STS de 13 de mayo de 2013.

Unión prevea una cosa distinta) tendría como único efecto que no se considerase interrumpida la prescripción.

¿Qué plazo de prescripción rige en este ámbito? El artículo 262.1 LGT propuesto fijaría un plazo de diez años. El informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de reforma de la LGT considera que este plazo no viene determinado por la normativa de la Unión Europea, sino que "se trata de un procedimiento interno de ejecución de decisiones interpuestas por la Comisión Europea", por lo que propone establecer el plazo "ordinario de 5 años" (*sic*). Desde luego, el artículo 15.1 RPAE es claro cuando afirma que el plazo de diez años afecta solo a "las competencias de la Comisión en lo relativo a la recuperación de ayudas" y no a las medidas internas de aplicación de las decisiones de la Comisión Europea, aunque hay autores que no lo consideran así y han propuesto una reforma de la LGT en el sentido de lo que establece el Proyecto[116]. La propuesta de PIÑA GARRIDO, que nos parece razonable, es la de mantener un plazo de cuatro años, aclarando cuándo comenzaría el plazo de prescripción (para reconocer o liquidar el reintegro, desde la notificación de la decisión de recuperación; el plazo del pago se regiría por la regla ya existente del segundo supuesto del artículo 67.1 LGT (desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario)[117].

4.3. Cálculo de intereses

La recuperación irá acompañada de intereses, calculados a un tipo "adecuado", que establecerá la Comisión. El Proyecto se limita a señalar, en su artículo 263.2, que "los intereses de demora se regirán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea". Así, aunque en el caso de una nueva liquidación el devengo de intereses se producirá desde el momento que corresponda de acuerdo con el artículo 26 LGT, según el derecho de la UE se devengarán intereses desde que la ayuda ilegal estuviera a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación. La fecha de la recuperación será la fecha en la que se produzca el pago de la deuda por parte del obligado tributario. Respecto al momento en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario, dependerá del caso de que se trate.

Por ejemplo, el Código de Buenas Prácticas Tributarias introduce una serie de reglas de *soft law* para facilitar el diálogo en el seno del procedimiento inspector. Supongamos que la aplicación (indebida) de estas reglas desemboca en una liqui-

---

116 Véase PIÑA GARRIDO, L., "Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario (II)", ob. cit., pág. 133 y, en particular, la nota al pie núm. 13 y la bibliografía allí citada.

117 Ibíd., pág. 133.

dación administrativa inferior a lo que debería haberse producido si la Administración tributaria hubiera actuado con objetividad. En tal caso, entendemos que los intereses comenzarán a devengarse desde el día siguiente al término del plazo de pago regulado en el artículo 62.2 LGT.

En el caso de una autoliquidación en que la empresa aplique el criterio administrativo determinado previamente y que constituye ayuda de Estado porque se aparta de una interpretación objetiva de la norma y los hechos, entendemos que la ayuda de Estado deberá entenderse puesta a disposición del beneficiario el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario de autoliquidación del impuesto correspondiente. Es decir, la ayuda ilegal está efectivamente a disposición del interesado desde que, habiendo debido salir una determinada cantidad del patrimonio del obligado en concepto de deuda tributaria, no lo hizo. En este sentido, en el caso Apple, la Comisión ha afirmado que el acuerdo en materia de precios de transferencia alcanzado entre la Administración tributaria y la multinacional implicaba una ventaja que se obtenía cada año, cuando se determinaba la deuda aplicando los criterios establecidos en dicho acuerdo[118].

4.4. Recursos contra la resolución del procedimiento de recuperación

Una cuestión de gran trascendencia es la posibilidad de recurrir la resolución o liquidación administrativa resultante del procedimiento de recuperación. El TJUE señala en su jurisprudencia dos ideas que explican la regulación del Proyecto, que en este sentido nos parece bastante coherente con las exigencias derivadas del derecho de la Unión.

La primera, que ya hemos señalado, es que si se ha comunicado formalmente a una empresa beneficiaria de la decisión de la Comisión Europea sobre la recuperación de una ayuda de Estado y no la recurre ante los tribunales de la Unión de acuerdo con los procedimientos disponibles, esta misma empresa no puede oponerse a las medidas de ejecución de la recuperación invocando cuestiones de fondo. Tanto la empresa como el juez nacional estarían vinculados por la decisión de la Comisión Europea, que sería ya firme[119].

La segunda es que eso no impide el control por el juez nacional de la legalidad formal de una liquidación emitida para la recuperación de una ayuda de Estado (se trata de una manifestación del principio de tutela judicial efectiva)[120] pero que

---

118 Decisión C(2014) 3606 final, apartado 69.

119 STJUE de 9 de marzo de 1994, *TWD Textilwerke Deggendorf*, C-188/92, Rec. p. I-00833, aps. 25 y 26.

120 STJUE de 20 de mayo de 2010, *Scott y Kimerly Clark*, C-210/09, Rec. p. I-04613, ap. 25.

dicha anulación no puede impactar negativamente, ni siquiera de manera transitoria, en la exigencia de suprimir las distorsiones en las condiciones de competencia.

El artículo 264 LGT propuesto por el Anteproyecto, de 2014, señalaba que sólo sería posible, en vía administrativa, acudir al procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT o al procedimiento de rectificación de errores del artículo 220 LGT. Entendemos que no se hubiera tratado tanto de una merma de los derechos de defensa del contribuyente como en una (casi) supresión de la vía administrativa previa, puesto que no se alteran las posibles vías de recurso contencioso-administrativo. En todo caso, el Proyecto de Ley ha modificado la redacción de este artículo, que señala que será posible interponer recurso de reposición potestativo y, en su caso, reclamación económico-administrativa.

Por tanto, el régimen de recursos contra la decisión de recuperación es equivalente, en este aspecto, al régimen de recursos contra cualquier decisión administrativa. Pero, como ya hemos señalado, la utilidad de las reclamaciones o recursos será limitada, puesto que no podrán revisarse ante los tribunales estatales las cuestiones que hayan sido ya decididas en el procedimiento ante la Comisión Europea y que pudieran haberse recurrido ante el TJUE. En la mayoría de los casos, las cuestiones materiales habrán quedado suficientemente fijadas en la decisión de la Comisión Europea, y los aspectos que se discutirán en el procedimiento interno tendrán carácter formal.

Sólo se admitirá la suspensión de la ejecución del acto impugnado mediante la aportación de garantía consistente en depósito en dinero en la Caja General de Depósitos. Respecto a esta limitación, cabe señalar que las garantías aceptadas en diferentes supuestos han variado tradicionalmente y sigue siendo así en la actualidad. Por ejemplo, el artículo 224 LGT establece una serie de garantías tasadas para la suspensión del acto recurrido en reposición, mientras que en la vía económico-administrativa podrán aceptarse otras garantías que se estimen suficientes, de acuerdo con el artículo 233.3 LGT. Las diferencias de trato son aceptables, en la medida en que no sean manifiestamente irrazonables. En el caso de la recuperación de ayudas, entendemos que la exigencia de un depósito en dinero es la garantía que permite restablecer las condiciones de libre competencia entre la empresa originariamente beneficiada y sus competidoras, ya que afecta directamente al presupuesto de la empresa en un modo que no lo haría, necesariamente, la exigencia de un aval o fianza. Entendemos que el objetivo es evitar que, mediante la interposición de recurso, se mantenga la distorsión de la competencia durante un tiempo superior al deseable. El derecho de la Unión Europea así lo exige: en el asunto *Scott y Kimberly Clark*, el TJUE afirmó que, en el caso de anulación de una liquidación por motivos formales, era necesario "garantizar que el beneficiario de la ayuda no disponga, ni siquiera provisionalmente, de los fondos correspondientes a la ayuda ya devuelta", puesto que de ser así la empresa "se beneficiarí[a] de

la ventaja competitiva indebida que resultaría de esta circunstancia"[121]. A tales efectos, el Tribunal de Justicia propugnaba el uso de medidas cautelares, y entendemos que las garantías para la suspensión pueden entenderse equivalentes.

Téngase en cuenta que en este momento la ayuda ya habrá sido declarada incompatible con el derecho de la Unión, y la empresa habrá podido ejercer su derecho de defensa ante el Tribunal de Justicia de la UE. Desde el punto de vista del ordenamiento europeo, debe evitarse que un error en el procedimiento interno provoque —la STJUE citada lo afirma literalmente— una persistencia en las condiciones de distorsión de la competencia. El juez nacional puede anular las liquidaciones emitidas en el procedimiento de recuperación, pero el derecho de la Unión no permite que los importes en cuestión lleguen a ser abonados de nuevo, incluso de manera provisional, al beneficiario de la ayuda[122]. Si esto es así cuando una liquidación ha sido anulada, esta conclusión es aplicable *a fortiori* cuando ni siquiera se ha determinado aún que la liquidación deba anularse, sino que tenga carácter litigioso.

5. CONCLUSIONES

La aplicación del régimen de ayudas de Estado a la relación cooperativa será posible en la medida en que se produzca una liquidación administrativa —o una autoliquidación basada en criterios expresados por la Administración mediante mecanismos de información y asistencia al contribuyente— que no aplique la normativa de acuerdo con criterios objetivos y con respeto al principio de igualdad ante la ley. Para aclarar la existencia de selectividad, las instituciones de la Unión Europea aplican criterios basados en el comportamiento de un operador económico en el libre mercado, como el criterio del "acreedor privado", que son directamente aplicables. Aquí pueden desarrollarse también criterios análogos para los casos en que la Administración promueve una negociación con el contribuyente para enfrentar la incertidumbre inherente a la interpretación de la norma y la calificación de los hechos.

En el caso de que efectivamente tenga lugar una desviación respecto de los criterios generales, que determinen una deuda tributaria excesivamente reducida, nos encontraremos ante una ayuda individual que, al no haberse comunicado, será ilegal en el sentido en que se usa este término en el RPAE. El mecanismo más

---

121 STJUE de 20 de mayo de 2010, *Scott y Kimerly Clark*, C-210/09, Rec. p. I-04613, aps. 29 y 31. Véase también la STJUE de 20 de mayo de 2010, *Scott/Ville d'Orleans*, C-210/09, Rec. p. I-4613.

122 ORDÓÑEZ SOLIS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", ob. cit., pág. 42.

efectivo para que las competidoras de la empresa beneficiaria busquen la tutela de sus intereses es acudir al régimen de ayudas de Estado y, a tales efectos, pueden acudir ante la Comisión y ante los tribunales españoles.

El juez estatal está facultado para determinar la existencia de ayuda pero no su compatibilidad con el mercado, que es competencia exclusiva de la Comisión Europea. Con todo, al haberse incumplido el deber de comunicar la ayuda previsto en el artículo 108.3 TFUE, el juez estatal puede instar a su recuperación provisional y adoptar cuantas medidas cautelares sean necesarias para eliminar la distorsión de la competencia. La Comisión Europea podrá analizar toda información procedente de cualquier fuente respecto a una supuesta ayuda ilegal, a través de un procedimiento que comprende dos etapas: una fase preliminar y luego, en su caso, una fase de investigación formal, que finalizará con una decisión de la Comisión que declarará que la ayuda es compatible con el mercado común, que debe ser modificada o que es incompatible y, por tanto, debe recuperarse.

La recuperación de las ayudas es competencia del Estado miembro y deberá hacerse sobre la base de su derecho interno y en cumplimiento de los principios de la Unión que rigen en este ámbito. Es necesario que la recuperación sea lo más rápida posible pero, al mismo tiempo, que se respeten los derechos de los obligados tributarios. Consideramos que la decisión de recuperación anula la liquidación preexistente, en su caso, en virtud de los principios de primacía y eficacia directa del derecho de la Unión. La decisión de recuperación no es directamente ejecutable, sino que es necesario un procedimiento en el que se dé audiencia al interesado y se individualice la cantidad que deberá recuperarse. Sin embargo, el contenido del acto resultante del procedimiento viene en gran medida determinado por lo decidido en el ámbito de la Unión Europea. Existe una propuesta de regulación del procedimiento de recuperación en el Proyecto de reforma de la LGT, que entendemos que cumple con las exigencias derivadas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

BIBLIOGRAFÍA

BURLADA ECHEVESTE, I. M., y BURLADA ECHEVESTE, J. L., "La audiencia al beneficiario de la ayuda: un trámite necesario en la recuperación de las ayudas de Estado ilegales". *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2014, págs. 21-43.

CALDERÓN CARRERO, J. M., *Precios de transferencia e Impuesto sobre Sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.

CARBAJO VASCO, D., "Algunas consideraciones sobre los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAS, en el ordenamiento tributario español". *Crónica Tributaria*, núm. 140, 2011, págs. 97-114.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DE LA ADAPTACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO AL COMUNITARIO, *La adaptación de la regulación del Derecho tributario general al ordenamiento comunitario*, junio de 2011.

ESSERS, P. H. J., "Horizontaal toezicht: een stille revolutie". *Weekblad voor Fiscaal recht*, vol. 137, núm. 6747, 2008, págs. 3-4.

FALCÓN Y TELLA, R., "La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2008, págs. 5-9.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., y RUIZ HIDALGO, C., "La transacción en el Derecho tributario español: situación actual y perspectivas de futuro: especial referencia a los procesos de restructuración empresarial". *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2001, págs. 9-34.

FERREIRO LAPATZA, J. J., "Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta". *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2003, págs. 11-20.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P. M., "Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2002, págs. 9-29.

– "Defensa de las actas con acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector". *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2005, págs. 57-63.

HANCHER, L., y otros, *EU State aids*. London: Sweet & Maxwell, 2012.

HEIDENHAIN, M. (ed.), *European State Aid Law*. Handbook. München: C. H. Beck – Hart Publishing, 2010.

LINN, A., "Practical Implications of Fiscal Aid for Taxpayers from a German Perspective". *Intertax*, vol. 40, núm. 2, 2012, págs. 139-149.

LUCHENA MOZO, G. M., *La hacienda pública en el procedimiento concursal: la aplicación del test del acreedor privado por la Comisión y el Tribunal de Justicia de la UE*. Barcelona: Atelier, 2012.

LUJA, R. H. C., "(Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact". *Intertax*, vol. 40, núm. 2, 2012, págs. 120-131.

– "Commission order Luxemburg to deliver information on tax rulings and IP regime". *Highlights and Insights on European Taxation*, núm. 5, 2014, págs. 104-107.

MARTÍNEZ LAGO, M. A., "La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria". *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 38, 2011, págs. 11-58.

MORENO GONZÁLEZ, S., "Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de Estado", en *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, 2007, págs. 133-208.

ORDÓÑEZ SOLÍS, D., "El papel de los tribunales nacionales en el ámbito de las ayudas de Estado", en *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15/2013 (Jornadas sobre Mercado Interior y Derecho de la Unión Europea), págs. 29-46.

PÉREZ BERNABÉU, B., "La necesaria tramitación de un procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado según la jurisprudencia del Tribunal Supremo". *Crónica tributaria. Boletín de actualidad*, núm. 1, 2014, págs. 27-36.

PIÑA GARRIDO, L., "Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario (I)". *Crónica Tributaria*, núm. 148, 2013, págs. 171-194.

– "Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario (II)". *Crónica Tributaria*, núm. 149, 2013, págs. 129-151.

ROMANO, C., *Advance tax ruling and principles of law: towards a European tax rulings system?* Amsterdam: IBFD, 2002.

SÁNCHEZ RYDELSKI, M. (ed.), *The EC State aid regime. Distortive effects of state aid on competition and trade*. CMP Publishing, 2010.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO, D., "La autoridad del Derecho y la naturaleza del *soft law*". *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2006, págs. 221-266.

SCHMIDT-ASSMANN, E, *La teoría general del Derecho administrativo como sistema*. Madrid: Marcial Pons, 2003.

SZUDOCZKY, R., "Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Amazon in Luxembourg". *Highlights and Insights on European Taxation*, núm. 12, 2014, págs. 129-132.

– "Alleged aid to Starbucks. Invitation to submit comments. European commission". *Highlights & Insights on European Taxation*, núm. 1, 2015, págs. 122-124.

VILLAR EZCURRA, M., "State Aid and Tax Lease Regimes in the Shipbuilding Industry: Lessons Learned from a Spanish Case". *European Taxation*, octubre de 2014, págs. 439-447.

WOUTERS, J., y VAN HEES, B., "Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe: quelques observations critiques". *Cahiers de Droit Européen*, núm. 5-6, 2001, págs. 647-682.

Bloque III
EL CONTROL DEL FRAUDE FISCAL EN SU DIMENSIÓN INTERNACIONAL

La declaración de bienes y derechos en el extranjero: regulación legal y criterios administrativos

NICOLÁS DÍAZ RAVN

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

A través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, se introdujo en la Ley General Tributaria la disposición adicional decimoctava, que impone la obligación de informar sobre los bienes y derechos que los obligados tributarios posean fuera de España, todo ello aconsejado, según reza la Exposición de Motivos, por la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales y la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias. La nueva norma fue desarrollada por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que añadió los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis al Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGI) y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Por su parte, la Orden HAP/72/2013 aprobó el modelo 720, a través del cual el contribuyente debe formalizar la obligación que le impone la nueva normativa[1].

---

[1] La Audiencia Nacional, en Sentencia de fecha 24 de febrero de 2014, dictada en el recurso 128/2013, se ha pronunciado a favor de la Orden HAP/72/2013, desestimando el recurso contencioso-administrativo formulado contra la misma por supuesta vulneración del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, garante de la libre circulación de capitales. Se fundamentaba dicho recurso básicamente en dos motivos: la mayor exigencia de información de bienes y derechos situados en otros Estados Miembros frente a los que estén situados en territorio español, así como la previsión de sanciones quinientas veces superiores a las correspondientes a la omisión de información similar sobre activos situados en España, siendo la Orden impugnada la que determina los hechos típicos de la infracción tributaria, al identificar los datos a incluir en el modelo 720, sin los cuales no es posible la presentación del modelo. A juicio de la AN, "no puede sostenerse que la Orden en cuestión haya venido a establecer restricciones del derecho a la libre circulación de capitales en los términos que se dice en la demanda", al no contener otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior. Asimismo, las determinaciones de la Orden no comportan el establecimiento de un régimen sancionador susceptible de determinar la restricción a la libertad de circulación de capitales.

La Ley General Tributaria no fue la única norma con rango legal objeto de modificación: tanto la ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre), como la del Impuesto sobre Sociedades (aprobada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo[2]) fueron modificadas a fin de dar el tratamiento de renta no declarada a los bienes y derechos que no hubiesen sido objeto de declaración conforme a las exigencias de la Disposición Adicional 18ª LGT.

La nueva obligación impuesta por esta última norma ha generado no pocas dudas en los contribuyentes. Ello, junto al estricto régimen sancionador previsto para los incumplimientos de la norma, ha derivado en un significativo número de consultas formuladas a la Administración. En las siguientes líneas analizaremos el contenido de la nueva obligación de información, centrándonos especialmente en la interpretación que de los preceptos señalados ha manifestado la Dirección General de Tributos en sus contestaciones a consultas formuladas por los contribuyentes.

2. ÁMBITO SUBJETIVO DE LA OBLIGACIÓN: ¿QUIÉN ESTÁ OBLIGADO A SUMINISTRAR LA INFORMACIÓN?

La DA 18ª LGT delimita en términos muy genéricos el ámbito subjetivo de la nueva obligación de declarar: "los obligados tributarios … deberán suministrar … la siguiente información". Será el desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1065/2007 el que concrete algo más, al enumerar a las siguientes personas o entidades:

– Personas físicas y jurídicas residentes en territorio español.

– Establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes.

– Las entidades del artículo 35.4 LGT.

Además, no se limitan las nuevas obligaciones al titular del respectivo bien o derecho situado en el extranjero; haciendo uso del concepto de "titular real" contenido en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo[3], se amplía a éste la necesidad de dar cuenta a la Administración tributaria de su patrimonio situado fuera del territorio español.

---

2 Ya sustituida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con entrada en vigor el día 1 de enero de 2015.

3 Artículo 4.2: se entiende por titular real: a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones. b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona

Sobre este extremo se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en diversos pronunciamientos.

Así, en un Informe fechado en el mes de febrero de 2013, se analiza si esta obligación alcanza, por un lado, a los contribuyentes del IRPF que tengan su residencia fuera de España; y, por otro lado, a los obligados tributarios que, trabajando fuera de España en determinados organismos internacionales, estén obligados a cumplir con sus obligaciones tributarias de imposición directa en España.

Como es sabido, la Ley del IRPF señala como contribuyentes de dicho impuesto a las personas físicas que tengan su residencia en territorio español (artículo 9 LIRPF), así como a las que tengan su residencia habitual en el extranjero por ser miembros de misiones diplomáticas españolas, de oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero, y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular (artículo 10 LIRPF).

Pues bien, según el informe que hemos citado, y tras afirmar la equiparación a efectos del impuesto de ambos grupos de contribuyentes (residentes en territorio español y no residentes en alguno de los supuestos previstos por el artículo 10), concluye que estos últimos están obligados a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Idéntica conclusión se alcanza respecto de las personas que sean miembros de organismos en virtud de cuyos estatutos deban cumplir con sus obligaciones tributarias de imposición directa en España como contribuyentes del IRPF. Se cita, a modo de ejemplo, a los funcionarios y agentes de la Unión Europea quienes, pese a residir habitualmente fuera de España por razón de su empleo, siguen manteniendo la residencia en territorio español siempre y cuando esa fuera su residencia antes de entrar al servicio de la Unión[4].

---

jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes. c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos.

[4] La conclusión del Informe pone de manifiesto la falta de rigor de la normativa objeto de análisis, por cuanto que, a nivel legal, se limita a citar a los "obligados tributarios", mientras que a nivel reglamentario se señala expresamente a las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, obviando toda referencia a obligados tributarios cuya residencia no está establecida en España pero que tributan aquí como contribuyentes del IRPF. Por lo demás, consideramos de dudosa validez jurídica la ampliación del ámbito subjetivo de la obligación

Más allá del citado Informe, la DGT ha tenido ocasión de aclarar tres aspectos bien distintos que afectan a los obligados tributarios afectados por la DA 18ª LGT: los trabajadores desplazados, las entidades en régimen de atribución de rentas y los contribuyentes casados en régimen de gananciales. Veamos a continuación cómo se ven afectados cada uno de ellos por la declaración de bienes y derechos en el extranjero:

– En primer lugar, y respecto a los no residentes que trasladan su domicilio a territorio español por motivos laborales, acogidos al régimen de trabajadores desplazados previsto en el artículo 93 LIRPF, la contestación a la consulta V1069-13 los excluye de la obligación de declarar, al no quedar sujetos a tributación en España por su renta mundial[5]. En la consulta V0092-14, se aclara no obstante que el cónyuge e hijos del contribuyente acogido a este régimen sí se encuentran obligados a presentar la declaración informativa, al no serles extensible el artículo 93 LIRPF.

– En segundo lugar, respecto de las entidades en atribución de rentas, se planteó en la consulta V1186-13 el supuesto de varios hermanos que iban a ser designados beneficiarios en una herencia compuesta por diversos bienes situados en Brasil. Si bien la mera expectativa de derechos derivados de la hipotética condición futura de herederos no implica la obligación de presentar la declaración informativa, en el momento en que se produzca el fallecimiento del causante, e incluso antes de aceptada la herencia, será necesario cumplir con dicha obligación, ya que el titular de los bienes y derechos en el extranjero en ese momento sería la herencia yacente, entidad expresamente contemplada en el artículo 35.4 LGT y en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RGI. En idéntico sentido se pronuncia la consulta V1281-14.

– Finalmente, interpretando el concepto de "titular real", en la consulta V1682-13 y con relación a un contribuyente que ostenta la titularidad formal de determinados bienes en el extranjero, pero casado en régimen de gananciales, se concluye afirmando que el cónyuge que no es titular formal también debe presentar la declaración informativa, dada su condición de titular real.

---

contenida en la D.A. 18ª LGT efectuada vía Informe de la DGT y, en todo caso, podría ser un criterio para excluir la responsabilidad ante una eventual sanción por parte del contribuyente del IRPF que tenga su residencia fuera de España.

5 Lo más llamativo de esta conclusión es que la misma se fundamenta, no en lo dispuesto en la ley o en su reglamento de desarrollo, sino en lo señalado por el Preámbulo de la Orden que aprueba el modelo 720.

3. CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN: ¿QUÉ ES LO QUE DEBE DECLARARSE?

3.1. Cuentas en entidades financieras abiertas en el extranjero (art. 42 bis RGI)

El nuevo artículo 42 bis RGI obliga a declarar la totalidad de cuentas abiertas en el extranjero en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio. Dentro del concepto de "cuentas" se incluyen las cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito, y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten y aunque no exista retribución.

La información a suministrar irá referida a 31 de diciembre de cada año, si bien la obligación se extiende a quien haya sido titular en cualquier momento del año. Estos últimos deberán informar del saldo existente, no a 31 de diciembre, sino en el momento de perder la condición de titular.

El contenido de la obligación incluye la identificación de la entidad bancaria o crediticia (razón social y domicilio), identificación completa de las cuentas, fechas de apertura o cancelación de las mismas o, en su caso, fechas de concesión o de revocación de la autorización, así como saldo a 31 de diciembre y saldo medio del último trimestre del año.

Quedan fuera de esta obligación las cuentas que correspondan a entidades que estén totalmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades; las que figuren en la contabilidad del obligado tributario de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal y país en que estén situadas; las que ya sean objeto de declaración expresa por parte de la entidad de crédito; las que, de forma conjunta, no excedan de 50.000 euros (en caso de que una o varias cuentas superen dicha cifra, todas deberán ser objeto de declaración).

Precisamente esta última previsión (límite a partir del cual se exige la declaración de las cuentas abiertas en el extranjero) fue el objeto de la consulta nº V0689-13. En ella, un contribuyente que afirmaba ser copropietario de una cuenta bancaria en el extranjero, por un saldo superior a 50.000 euros, preguntaba si el citado límite debía ir referido al saldo total de la cuenta, o a la parte de dicho saldo que le correspondiese a cada cotitular, en función de su porcentaje de participación. En opinión de la DGT, se debe informar en el modelo 720 el saldo a 31 de diciembre, así como del existente en el último trimestre del año, con independencia del número de titulares al que pertenezca la cuenta. Ello implicará que una cuenta que pertenezca a dos titulares, cada uno al 50%, y que posea un saldo superior a 50.000 euros, deberá ser objeto de declaración aunque el saldo que sea atribuible a cada uno de ellos no exceda de dicho importe. Eso sí, aclara la consulta, el declarante deberá indicar cuál es su porcentaje de participación.

La tenencia de cuentas en el extranjero puede suponer, lógicamente, que su saldo venga expresado en moneda distinta al euro. Se plantea en tal caso la duda del tipo de cambio que se ha de aplicar, especialmente para calcular el saldo medio existente en el último trimestre. En tal sentido, la consulta nº 0691-13 adopta el criterio de valorar las cuentas expresadas en moneda distinta al euro según el tipo de cambio vigente a 31 de diciembre del ejercicio objeto de declaración, y ello tanto para conocer el saldo existente en esa fecha como para calcular el saldo medio del último trimestre.

Respecto de este último importe (saldo medio), un obligado tributario planteaba, en la consulta V1262-13, las dificultades de obtención del mismo como consecuencia de que las entidades extranjeras con las que operaba no manejaban ese dato. En opinión de la DGT, al no existir una imposibilidad técnica, ni instrumental ni legal para la obtención de dicho dato y su comunicación por parte de la entidad financiera a sus clientes, se concluye negando virtualidad a ese obstáculo, que no liberará pues al contribuyente de su obligación de declarar el saldo medio del último trimestre.

En todo caso, lo que constituye objeto de declaración son las cuentas respecto de las que se tenga la condición de titular o titular real. Por ello, quedan fuera de esta obligación de información los cheques (consulta V0858-15; lógicamente, en la medida en que la cuenta corriente en la que se encuentre el dinero con el que se va a abonar ese cheque no corresponda al obligado tributario).

Finalmente, la norma comentada exime de la obligación de reiterar la información contenida en la declaración en años sucesivos, a condición de que los saldos de las cuentas no experimenten un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que fueron declarados (exoneración de la obligación que se repite para los otros dos grupos de elementos patrimoniales objeto de declaración: valores, derechos, seguros y rentas, por un lado, e inmuebles, por otro lado).

3.2. Valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero (art. 42 ter RGI)

El segundo bloque de bienes y derechos objeto de declaración a través del modelo 720 incluye los siguientes elementos patrimoniales:

– Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.

– Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

– Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y "trusts" o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

– Acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero.

– Los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.

– Las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.

Al igual que veíamos en el artículo anterior, no se exige esta declaración informativa a los sujetos pasivos totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades; cuando sea un contribuyente establecido en España y tenga registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas objeto de declaración; y cuando los respectivos valores (valor de las acciones, valor liquidativo, valor de rescate o valor de capitalización) no excedan, conjuntamente, de 50.000 euros.

Con relación a los valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades, en la consulta V1218-13 se planteaba por el obligado tributario la necesidad de presentar la declaración informativa en los casos en que se posea una cartera de valores depositada en una entidad extranjera y la misma sea traspasada a una entidad establecida en España. En su contestación, la DGT consideró que, desde el momento en el que dichos valores se encuentran depositados en España, debiendo ser objeto de una declaración informativa específica (conforme al artículo 39 RGI), no existe obligación de informar sobre los mismos a través del modelo 720.

En cualquier caso, queda claro que la titularidad de valores que representan la participación en los fondos propios de otras entidades únicamente genera la obligación, en su caso, de informar acerca de tales valores, y no de los bienes o derechos de la entidad en la que se participa (y que, por ello, corresponderán de forma indirecta al socio de ésta), según se manifestó en la contestación a la consulta V1514-13, planteada por el socio de una entidad establecida en EE.UU., la cual era propietaria de una participación en otra entidad así como de unos inmuebles, y tributando como una entidad transparente.

En la consulta V0955-13, y con relación a la cesión a terceros de capitales propios, se planteaba el caso de un contribuyente, socio único de una entidad no residente, a la que prestó 70.000 euros para que dicha entidad pudiera adquirir un solar, solicitando el criterio de la DGT sobre la obligación de declarar dicho préstamo. Dados los términos en los que viene configurada la obligación para este tipo de derechos, únicamente será necesario declararlos cuando la cesión de capitales propios sea instrumentalizada a través de valores representativos de

la misma. En consecuencia, un simple préstamo que no haya sido titulizado no deberá ser objeto de inclusión en el modelo 720, cualquiera que sea su importe.

Respecto a las acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero, es habitual que las mismas se adquieran a través de entidades comercializadoras en España o a través de representantes en nuestro país de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios. En la consulta V0443-13 se solicitaba de la DGT un pronunciamiento acerca de la obligación de declarar tales acciones y participaciones en el modelo 720. En su contestación, se efectúa un detallado resumen de la normativa, tanto financiera como tributaria, que regula dicho supuesto de hecho, haciendo especial hincapié en las obligaciones de información que se derivan de los artículos 39.2 y 42 RGI. Con base en ello, concluye la contestación a la consulta afirmando que no quedan incluidas en la obligación de información prevista en el artículo 42 ter RGI estos derechos, en la medida en que se mantengan registrados por sus titulares en tales entidades comercializadoras o representantes, toda vez que en tales casos dichas entidades ya suministran la información requerida por el citado precepto[6].

Para finalizar con este bloque de elementos patrimoniales, interesa citar el supuesto planteado en la consulta nº V1627-13, relativo a un seguro de accidentes suscrito en Bélgica el cual no contempla la posibilidad de rescate, sino únicamente el derecho al cobro de la prestación en los supuestos de fallecimiento o invalidez. Ante la duda sobre la necesidad de incluir tal seguro en la declaración informativa, la DGT rechaza la misma al tratarse de un seguro de riesgo puro en el que sus primas se consumen, y no existiendo por lo tanto derecho al rescate.

3.3. Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero (art. 54 bis RGI)

Finalmente, se exige informar sobre los bienes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero de los que sean titulares, o respecto de los cuales tengan la consideración de titular real los obligados a presentar esta declaración. En particular, ha de suministrarse información sobre el tipo de bien inmueble, su ubicación, la fecha y el valor de adquisición. En los casos de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, así como de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad, debe indicarse la fecha de adquisición del correspondiente derecho y su valor a 31 de diciembre según las reglas previstas para tal fin por la Ley 19/1991, de Impuesto sobre el Patrimonio. A este respecto, la consulta V1316-13 (en criterio reiterado por la consulta V2233-14) entiende

---

6 En idéntico sentido se pronunció en la contestación a la consulta nº 1016-13, de 27 de marzo.

que el valor de adquisición a consignar incluye los gastos e impuestos inherentes a la operación (con independencia de que la adquisición sea *inter vivos* o *mortis causa*).

Si la condición de titular o titular real se pierde durante el año, será necesario igualmente informar de los extremos anteriores y, adicionalmente, del valor y fecha de transmisión.

Nuevamente se contemplan diversos casos en los que no se exige la presentación de la declaración informativa: sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que estén totalmente exentos de dicho tributo; contribuyentes establecidos en España que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados los inmuebles o los derechos sobre éstos (tanto personas jurídicas y demás entidades residentes, como personas físicas que desarrollen una actividad económica); cuando el valor conjunto de los inmuebles o derechos sobre éstos no exceda de 50.000 euros.

El concepto de "derechos sobre bienes inmuebles" ha sido interpretado por la DGT en el sentido de incluir:

– Un fideicomiso que da derecho a disfrutar el uso y aprovechamiento temporal de un inmueble en México (consulta V3433-13).

– El derecho a percibir un canon en función de la productividad en la extracción de petróleo de un terreno situado en EE.UU. (consulta V1787-13).

Sobre el momento a partir del cual resulta exigible la declaración informativa se ha pronunciado la DGT en sus consultas V1219-13 y 1315-13. En ellas, el obligado tributario había adquirido un inmueble en el extranjero, en ambos casos sobre plano, pero habiendo entregado cantidades a cuenta superiores a los 50.000 euros. En una correcta aplicación de la normativa civil y, en concreto, del artículo 609 del Código Civil (que exige título y modo para adquirir la propiedad), se difiere al momento de entrega del inmueble y, por lo tanto, de adquisición de la propiedad, la obligación de presentar el modelo 720. Por ello mismo, cuando ya se posee la propiedad aunque el inmueble no sea habitable, sí existirá obligación de informar (consulta V2086-13).

La posición del contribuyente ante la lucha contra el fraude mediante el intercambio de información

ROCÍO LASARTE LÓPEZ

Profesora Colaboradora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

Después de ser una cuestión durante años paralizada, parece que el intercambio de información entre Administraciones tributarias se empieza a enfocar con los aires necesarios y ahora los cambios, actualizaciones y los avances en la lucha contra el fraude internacional mediante este mecanismo son constantes. Estamos asistiendo a nuevos estándares internacionales, pasando en poco tiempo de un intercambio de información rogado, que parecía el sistema general y más utilizado, a un modelo de intercambio de información automático o en masa y donde se plantean los grandes desafíos. Y de mecanismos bilaterales a mecanismos multilaterales.

Como hemos puesto de manifiesto en otros trabajos, en el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2011/16/UE y la Directiva 2010/24/UE incorporan los últimos avances en la materia, superando incluso los propios trabajos de la OCDE. En la Exposición de motivos de la Directiva se reconoce que el intercambio automático e incondicional de información, es el medio más eficaz. De hecho la Directiva 2011/16 entró en vigor el 1 de enero de 2013 y ya se ha propuesto su modificación mediante de la Comisión del 12 de junio de 2013[1] con objeto de ampliar el alcance de esta figura a más categorías de renta. Parece que es el intercambio automático es que se están llevando los esfuerzos.

---

[1] Documento Com (2013)348 final. Tal como se expone en la Exposición de Motivos La Comisión presentó el 6 de Diciembre de 2012 un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva, COM 82012) 722 final, para definir con rapidez formas concretas de mejorar la lucha contra el fraude fiscal. Precisamente se hace hincapié en la necesidad de promover el Intercambio automático de información como la principal fórmula. Medidas que también han sido reconocidas de utilidad por el ECOFIN en 2013 (Conclusiones del Consejo sobre la evasión de impuestos y el fraude fiscal, de 14 de mayo de 2013, doc9549/13-FISC 94- ECOFIN 353). Ese mismo mes, 21 de mayo, El Parlamento Europeo aprobó una resolución en la que acoge con satisfacción el plan de acción de la Comisión y sus recomendaciones (Informe Kleva). Por su parte, el intercambio automático de información se ha convertido en un estandar internacional.

El progreso hecho en esta área dentro de la Unión Europea y esfuerzos constantes para reforzar los estándares internacionales contra el lavado de dinero han sido muy alabados. Pero ha sido una Ley del Congreso de los EEUU aprobada en 2010, relativa al control fiscal de las cuentas financieras extranjeras denominada Ley de cumplimiento tributario de las cuentas extranjeras, conocida por sus siglas FACTA (Foreing account tax compliance act) y en concreto los acuerdos FACTA, mediante los que se implementan esta Ley, los que han hecho que todo vaya mucho más rápido de lo esperado y en un contexto multilateral[2]. Estos acuerdos son los que han llevado a la modificación de la Directiva 2011/16/UE, con el claro deseo de ir más allá de los niveles actuales de cooperación.

El objeto de la propuesta de modificación es ampliar el ámbito de aplicación de este intercambio automático, antes de la modificación de la Directiva de Tributación del Ahorro (DTA), previsto en un principio para 2017, pero ahora desbloqueada, con un enfoque homogéneo y general, con un único planteamiento en materia de comunicación de la información. A fin de incluir: dividendos, plusvalías y otras rentas financieras y saldos en cuentas, abonados, garantizados o mantenidos por una entidad financiera a beneficio directo o indirecto de un beneficiario efectivo persona física residente en otro Estado miembro.

En este sentido es de importancia el uso de los dispositivos informativos ya existentes o en fase de desarrollo, destinados a facilitar la comunicación de la información con arreglo a las Directivas indicadas, formatos en los que los Estados miembros están invirtiendo una considerable cantidad de tiempo y de dinero.

A la vista de la velocidad que están tomando determinados aspectos de esta asistencia mutua, parece claro que las actuaciones que la Administración española tendrá que llevar a cabo a beneficio de otras administraciones van en aumento. Por ello la importancia de que nuestra Ley General Tributaria contenga la regulación de los principios y normas jurídicas básicas de las actuaciones de aplicación de los tributos que se realicen en el marco de la asistencia mutua, tanto para prestar esta como para solicitarla, así como de la postura del contribuyente en estas solicitudes de información, con el consiguiente beneficio desde el punto de vista de la seguridad jurídica. La posición del contribuyente en la solicitud de información a otros Estados miembros hace surgir muchas preguntas desde el punto de vista del procedimiento y en especial sobre los derechos de participación del contribuyente.

Pero antes de entrar en la regulación específica de esta modalidad de asistencia mutua que se contiene en nuestra Ley General Tributaria queremos hacer un

---

[2] Proyecto acordado el 9 de abril de 2013 por los paises del G5 (Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido) para un intercambio multilateral automático de información. Abierto a la adhesión de otros países (siendo más de 36 las jurisdicciones adheridas).

pequeño comentario. ¿Era necesaria la modificación de una norma tan reciente como la Directiva 2011/16/IUE para adaptarse a los requerimientos de un país no comunitario? Recordamos que la Directiva recoge "normas mínimas" que no impide a los Estados establecer una mayor cooperación con otros Estados, miembros o no, mediante acuerdos bilaterales o multilaterales. Así dispone en el art. 8.8 la posibilidad de que los Estados establezcan acuerdos bilaterales o multilaterales con un intercambio automático de información más amplio, a categorías adicionales de renta, debiendo comunicar dichos acuerdos a la Comisión, que los pondrá en conocimiento de los demás Estados miembros[3]. Sin embargo parece que es más correcto utilizar el mecanismo jurídico de la propia Directiva para incorporar los cambio necesarios porque de acuerdo con la "cláusula de la nación más favorecida" recogida en el art 19, si se brinda una cooperación más amplia a un tercer país, esta no puede negarse a Estados miembros que deseen dicha extensión de cooperación[4].

A pesar de que se establecía el intercambio automático como un proceso gradual, incluso más lento que el resto de las medidas que contenía dicha Directiva, este se ha visto "adelantado", con una propuesta de transposición y aplicación de las nuevas normas sobre intercambio automático de información a 1 de enero de 2015.

2. LA INCORPORACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE COOPERACIÓN Y ASISTENCIA MUTUA AL DERECHO ESPAÑOL

Centrándonos en España, las principales fuentes para el intercambio de información entre Estados miembros: son las Directivas y Reglamentos, pero como miembro de la OECD, ha firmado acuerdos bilaterales y multilaterales que in-

---

3 Exposición de motivos, punto 11 de la propuesta de modificación deja muy clara la desventaja de los acuerdos puntuales frente a una actuación de la UE. Sin embargo también debemos señalar la necesidad de complementar estas medidas con la firma de acuerdos con medidas de efecto equivalente para que no existan jurisdicciones que se aprovechen de no ser parte de la UE.

4 No se pueden imponer estrictas normas de intercambio de información (y menos automáticas) si territorios cercanos no las aplican porque entonces lo que estamos es desplazando los capitales. De ahí la importancia de las medidas de efecto equivalente. No es la primera vez. Ya existían Acuerdos por los que se adoptan medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva del ahorro: CE y cinco países europeos no comunitarios (Andorra, Liechtenstein, Mónaco San Marino y Suiza). Esta DTA contempla un régimen general de intercambio anual, automático y multilateral de información intra-UE. (y un régimen especial transitorio aplicable a Bélgica, Austria y Luxemburgo).

cluyen el intercambio de información. En particular, ha firmado 98 Convenios de doble imposición[5]. Por otra parte, es firmante del Proyecto acordado el 9 de abril de 2013 por los países del G5 (Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido) para un intercambio multilateral automático de información. Este está abierto a la adhesión de otros países (siendo más de 36 las jurisdicciones adheridas). Es un mecanismo con el que se pretende contrarrestar las posibles tentativas de deslocalización de los capitales hacia entidades financiera en territorios con los que no se tenga acuerdo.

Las nuevas tendencias en el intercambio de información tributaria van a tener sin duda alguna reflejo en la normativa interna español· Debemos señalar que hasta 2012 el intercambio internacional de información no tenía prácticamente reflejo alguno en la Ley General Tributaria (LGT). Algunos de los aspectos importantes de la antigua Directiva 77/799/CEE se habían ido incorporando poco a poco a nuestro ordenamiento a través de Reales Decretos que hicieron la transposición de la normativa comunitaria, plasmando las nuevas tendencias en el intercambio internacional de información tributaria[6]. Pero no se llegó una normativa procedimental acabada. Tras la aprobación de las nuevas Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE, su trasposición se ha llevado a cabo a través de dos Reales Decretos: el Real Decreto-Ley 20/2011, 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público[7], el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre por el que se adaptan las 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.

El primero ha hecho las modificaciones necesarias en nuestra legislación, optando por incluir un nuevo capítulo VI en la LGT, sobre "actuaciones derivadas de la asistencia mutua" distinguiéndolas así de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria y de las actuaciones y procedimiento de inspección[8]. Parece procedente elevar de rango normativo los recientes cambios en materia de cooperación internacional. Es cierto que muchos de los nuevos artículos, como

---

5 Que pueden consultarse en la página del Ministerio de Hacienda www.minhac.es

6 RD 1326/1987, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directiva de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria.

7 BOE de 31 de diciembre de 2011.

8 Y si bien parece querer incluirlas entre las funciones de la inspección, el legislador no ha optado por incluirlas en el capítulo correspondiente a estas sino por distinguir su especialidad en un título propio, confirmando así que se trata de otro procedimiento más de aplicación de los tributos.

veremos, se limitan a reproducir las previsiones de la Directiva sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad y que esta última es directamente aplicable al tener un contenido suficientemente preciso tal y como nos ha recordado el Tribunal de Luxemburgo

Por su parte, el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, se ha ocupado del desarrollo reglamentario de las disposiciones de la LGT sobre asistencia mutua internacional, tanto respecto al Reglamento de Recaudación, como en el Reglamento de Gestión e Inspección, en el que se ha incorporado el Título VI sobre actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua, con importante aumento de los deberes de información.

Ambas modificaciones suponen no sólo a facilitar esta actividad de asistencia mutua sino superar definitivamente todos los obstáculos que se podían plantear al respecto e incorporarla a nuestro derecho plenamente. Se han implementado así los aspectos sustantivos en esta materia que exigían su regulación por Ley, y las especialidades que la asistencia tiene respecto al resto de procedimientos de aplicación de los tributos contemplados en nuestras normas tributarias.

De acuerdo con la nueva redacción del artículo1 de la LGT en vigor desde el 1 de enero de 2012, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, el objeto y ámbito de aplicación de esta Ley queda delimitado de la siguiente forma:

"*1. Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1ª,8ª, 14ª y 18ª de la Constitución.*

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco".

2. Esta Ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria ***por 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.*"

Se debe dar cobertura a todos los tipos de actuaciones de asistencia previstas en la Directiva, tanto respecto a las que nuestra Administración pueda necesitar como la que tenga que prestar a otros Estados o entidades internacionales. De esta forma se incorpora al Derecho interno los nuevos instrumentos de la lucha contra el fraude como un aspecto más de la aplicación de los tributos, tal como se recoge en el "ampliado" concepto del artículo 83.1 LGT:

"también se considera aplicación de tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua".

Al incorporarse estas actuaciones en el marco de la aplicación de los tributos, recordamos que les será aplicable todo lo establecido en los capítulos I a V del título III de la LGT, con las especialidades contenidas en el capítulo VI sobre asistencia mutua.

De esta manera se consigue el objetivo de dar cobertura legal, también desde el punto de vista competencial en nuestro Derecho Tributario, a las actuaciones tanto de intercambio de información como de los controles multilaterales entre Estados, pues los órganos encargados de la aplicación de los tributos en España también asumirán competencias en este ámbito. La existencia de unas actuaciones para el intercambio de información entre Estados insertas en una Ley general, (y no en un modelo de acuerdo bilateral) cumple con creces los estándares de transparencia e intercambio de información desarrollados por la OCDE en el marco del "*Global Forum on Transparency an Exchange of information for tax purpose"* y sus recomendaciones[9].

Sin embargo, en cuanto a esta atribución competencial, a pesar de que las normas sobre asistencia mutua se aplican a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, se apartan en esta función tanto a Comunidades Autónomas como a Entes Locales que ejercen competencias en aplicación de determinados tributos (tributos propios, tributos cedidos y tributos locales)[10]. Tal como dispone el artículo 5.3 LGT, también modificado:

"*Corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua"*.

Y ello de acuerdo con lo dispuesto previamente en el artículo.1.3 LGT que deja claro que la asistencia mutua es una de las materias en las que el Estado tiene competencia exclusiva, en cuanto participa de la naturaleza de las relaciones internacionales a las que se refiere el art.149.1.3ª de la Constitución.

Por su parte, se incorpora el artículo 29 bis LGT en la sección dedicada a las obligaciones tributarias en el que se establece entre las obligaciones del sujeto las

---

9 España es miembro de este Foro Global, que publica el informe periódico de revisión por pares en el que nuestro país ha pasado la fase 1 y la fase 2 cumpliendo con creces los estándares sobre transparencia de información de esta institución. Con la única recomendación de continuar desarrollando esta red intercambio para poder contestar en un plazo no superior a 90 días.

10 Aunque debemos recordar que la Directiva sobre cooperación en materia de fiscalidad les impone obligaciones de información.

derivadas de la normativa sobre asistencia mutua, pudiéndose imponer sanciones en caso de incumplimiento.

Pero antes de centrarnos en la posición del obligado tributario en este procedimiento, recordamos que a la hora de analizar si nuestra Administración debe o no prestar la asistencia que le ha sido solicitada, ha de atenderse siempre a los límites y condiciones establecidos para la asistencia mutua.

3. TÉRMINOS Y CONDICIONES PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El artículo 177 ter se presenta como norma con una referencia genérica al regular el intercambio internacional de información. En cuanto a la información susceptible de ser intercambiada el apartado 1 dispone:

"La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de los tributos de titularidad de otros Estados…en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa".

Las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de las solicitudes de asistencia procedentes de otros Estados son, como hemos visto, actuaciones de aplicación de los tributos.

Ante la genérica remisión a la normativa internacional sobre asistencia mutua, volvemos a ella para concretar las características de la información a intercambiar. Aunque sabemos que son múltiples los instrumentos en los que se puede articular a día de hoy el intercambio de información entre Estados, nos vamos a centrar, además de en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el ámbito comunitario, es decir en las disposiciones de la Directiva 2011/16/UE. Muchos de los cambios en la revisión del artículo 26 del Modelo de Convenio en el año 2012 se hicieron para reflejar las prácticas actuales de los países, tienen que ver con el enmarque del ámbito objetivo de esta forma de asistencia mutua y sirven para despejar dudas sobre la interpretación y ganar coherencia con el Modelo de Acuerdo Intercambio de Información en Materia Tributaria:

El resultado fueron las modificaciones tanto al articulado como a los comentarios de este artículo, que tuvieron en cuenta básicamente: el Modelo de Acuerdo

de Intercambio de Información en Materia Tributaria [11]desarrollado por el "grupo de trabajo del foro global de la OCDE para el intercambio de información efectiva" y el Informe "Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales"[12], que dispone el estandar óptimo de acceso a la información bancaria descrito en el informe.

Son muchos los aspectos que delimitan hoy en la normativa sobre asistencia mutua la información a intercambiar y los requisitos para su utilización: el concepto de información previsible, la extensión a todo tipo de impuestos, principio de interés doméstico etc. Los analizamos en tanto se las actuaciones a realizar de acuerdo con la LGT vienen también sometidos a ellos.

Recordamos que los datos, informes y antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado, tal como establece el artículo 95 de la LGT, pero pueden ser cedidos para colaborar con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias. Así, sin perjuicio de lo previsto en materia de intercambio de información en los CDI suscritos por España, este artículo consagra el intercambio de información con trascendencia tributaria conforme a las Directivas vigentes, como se desprende claramente del nuevo apartado 5 del artículo 95 de acuerdo con el cual la cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de la LGT, que remite a la normativa internacional.

Se plantea una cuestión delicada en cuanto a la utilización de los instrumentos de asistencia mutua para la persecución o instrucción de casos con relevancia penal-tributaria. Esto tiene especial relevancia en la posible utilización de los datos que se aporten con ocasión de la regularización voluntaria y las condiciones que ha puesto la orden ministerial. Parece claro que la Directiva 2011/16/UE es un instrumento de asistencia administrativa, no judicial. Probablemente resultaría más adecuado que el intercambio de información a efectos penales-tributarios se encauzara a través de convenios específicos de asistencia judicial en materia penal[13].

---

11 Disponible en www.oecd.org/taxation.

12 disponible en la misma dirección anterior.

13 Y a este respecto CALDERÓN CARRERO, JM. en "Hacia una nueva era en la cooperación fiscal europea" Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 343, pág. 6 nos recuerda: "téngase en cuenta que la utilización en un proceso penal de pruebas sobre hechos realizados en el extranjero (v.gr. la titularidad de una cuenta corriente bancaria en una entidad extranjera) que se hayan podido obtener en el marco de un procedimiento administrativo tributario está sujeta a requisitos procesales específicos y no siempre coincidentes con los que son aplicables en el marco de un procedimiento administrativo) y señala a tal efecto las sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2008). e en concreto el autor señala el Convenio de asistencia judi-

3.1. El paso de información necesaria a información "previsiblemente pertinente"

Este estandar define el ámbito objetivo de aplicación y trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, precisar que los Estados no puedan "echar redes" con total libertad o pedir información de dudosa pertinencia respecto a un contribuyente.

El cambio en general ha sido adoptado por todos los instrumentos que disciplinan la materia. La Directiva 2011/16/UE recoge el ámbito objetivo en el artículo1, estableciendo en el considerando nueve que los Estado miembros deben intercambiarse información relativa a casos particulares cuando así lo solicite otro Estado miembro y llevar a cabo las investigaciones necesarias para obtenerla pero siempre bajo el manto de la "pertinencia previsible".

Así, se disponen las normas y procedimientos para intercambiar información que **previsiblemente** guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales en relación con todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado o sus subdivisiones territoriales[14]. No en cambio aranceles[15], ni otros impuestos especiales cubiertos por en otras normativas de la Unión relativas a cooperación administrativa ni a cotizaciones obligatorias de la seguridad social. Ya hemos señalado en otros trabajos que quedan fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16 el IVA y los Impuestos especiales, que tienen sus normas específicas a efectos de cooperación, pero en las que debe haber previsiones similares a cerca de la pertinencia de la información a intercambiar.

Este cambio supone que se ha "rebajado el umbral de trascendencia tributaria" o en general, ampliado el ámbito objetivo. Ampliación que se corresponde sin duda con las necesidades de información en tiempos de crisis y de falta de armonización pero mantiene el equilibrio entre la necesidad de que el intercambio tenga el alcance más amplio posible y un objetivo concreto que impida el rastreo

---

cial en materia penal entre los Estados miembros de la UE de 29 de mayo de 2000, aplicable a delitos tributarios y a información bancaria.

14 En el ámbito de los acuerdos que siguen el modelo de la OCDE, sobretodo el de los Convenios de doble imposición nos encontramos incluso con la posibilidad de suministrar información a efectos penales-tributarios. Pero recuerda también que existen reglas especiales que regulan el derecho de los encausados y testigos en un procedimiento judicial. Se advierte con acierto que el intercambio de información a efectos penales-tributarios también pueden instrumentarse a través de convenios específicos sobre asistencia legal mutua (parágrafo 5 de los Comentarios al art. 26).

15 La cuestión de aduanas se regula por Reglamentos específicos y por el Código aduanero Modernizado, Reglamento CE núm. 450/2008, de 23 de abril. MARTíN Y CALDERÓN, *Tributación Comunitaria,* Thomson-Aranzadi, Pamplona 2009.

de pruebas sin conexión a una finalidad determinada[16] sino destinadas a detectar supuestos de fraude[17]. El deseo de evitar las "*fishing expeditions*" hace que sea necesaria la vinculación con un contribuyente determinado. Y así dispone el considerando 9 de la Directiva:

"Con la norma de la "pertinencia previsible" se pretende prever en la mayor medida posible el intercambio de información en materia fiscal y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados miembros no están en condiciones de emprender investigaciones aleatorias o solicitar información que probablemente no sea pertinente para los asuntos fiscales de un contribuyente dado".

La LGT no establece un ámbito objetivo concreto del intercambio de información en el sentido de que no recoge expresamente este requisito de necesidad o pertinencia previsible de la información a intercambiar en su articulado. Pero la constante remisión a las normas sobre asistencia mutua del nuevo capítulo VI nos hacen entender que es aplicable a los requerimientos de suministro de información que se hagan por España a otros Estados miembros. Sin duda este requisito obliga a unas determinadas características de la solicitud de información que debe ir perfectamente concretada.

Además, si se debe transmitir información relativa a la aplicación y ejecución de tributos de titularidad de otros Estados (o entidades internacionales o supranacionales) habrá que concretar que impuestos y que información. Y sin olvidar lo dispuesto en el propio artículo 177.ter de la LGT, que indica que debe hacerse sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

Pues bien, en las condiciones que el artículo 16 de la Directiva 2011/16 establece para la cooperación administrativa se dispone que esta información podrá usarse para la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros relativas a los impuestos a que se refiere el artículo.2. Pero además también podrá utilizarse:

---

16 En cuanto a la flexibilización del ámbito objetivo el "*Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información"* del Comité de asuntos Fiscales de la OCDE, de 2006. ver Módulo general, pág. 9 y 10.

17 Por otro lado estos requisitos también son determinantes en cuanto a la posible aplicación retroactiva del procedimiento de intercambio de información. El TJUE ha declarado que los procedimientos de asistencia administrativa mutua pueden emplearse para intercambiar información sobre hechos y circunstancias anteriores a la aplicación de este procedimiento. Sin embargo el requisito de la "trascendencia tributaria" es un impedimento a la posibilidad de requerir información sobre obligaciones fiscales prescritas. CALDERÓN CARRERO, JM. en "La Directiva de asistencia mutua e intercambio de información", en la obra *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, pág. 1191.

– Para evaluar y aplicar los impuestos y derechos contemplados en el art.2 de la Directiva 2010/24 sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas y para las contribuciones obligatorias de la seguridad social.

– En relación con procedimientos judiciales que puedan dar lugar a sanciones, incoados como consecuencia del incumplimiento de la legislación en materia fiscal.

No es que niegue la utilización para otros fines, pero si estos son distintos a los indicados, ya será necesario el permiso del Estado miembro que ha proporcionado la información y evidentemente, cuando así esté permitido y previsto tanto en la legislación del Estado miembro que la recibe como del que la da.

El artículo 203 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI), situado en el título dedicado a las actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua dispone que la información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados podrá ser cedida a terceros en los términos del artículo 95.1 LGT o a un tercer Estado siempre que el órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración tributaria recabe del Estado que proporcionó la información la autorización necesaria.

En cuanto a su transmisión a un tercer Estado, de la información que facilite la Administración tributaria, en la LGT los límites son más estrictos ya que si dispone expresamente en el art.177 ter.1:

"La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional"

En cuanto a qué información se puede transmitir, lo único que la LGT concreta respecto al ámbito objetivo está en el art.177 ter, que se trata de datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, es decir que están ya en su poder[18]; pero también se establece la posibilidad de realizar actuaciones para obtenerla, mediante cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta ley conocidos como requerimientos de información por captación. El artículo 204 RGGI que se encarga de la tramitación de las solicitudes de asistencia mutua dispone que recibida una solicitud de este tipo, cuando la colaboración consista en suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos el órgano competente debe remitir la información en el plazo de 3

---

18 Nada impide que se envíe información que conste en los archivos, pero sin duda el requisito de la necesidad y trascendencia tributaria de los datos hacen que el Estado requerido no pueda o no deba suministrar datos respecto a particulares cuya obligación tributaria esté prescrita.

meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a 6 meses, en cuyo caso el plazo será menor.

Recordamos que el ámbito objetivo del intercambio varía en función de la existencia de tipos de intercambio de información y modalidades de asistencia mutua. que permite proceder a un intercambio, como sabemos, de tres maneras distintas: previa petición, automáticamente o espontáneamente. Métodos que incluso pueden utilizarse de forma combinada.

Las actuaciones de obtención de información por parte de la Administración tributaria se llevarán a cabo aunque la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. Con ello pasamos al segundo punto de interés:

3.2. El principio de interés doméstico como definidor el ámbito objetivo

Otra de las modificaciones importantes fue el nuevo apartado 4 introducido en el artículo 26 MC que incorpora la común interpretación expresada en los comentarios con anterioridad:

"Si un Estado contratante solicitara información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el aparatado 3 siempre u cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma."

Se añadió la obligación expresa de intercambiar información aun cuando la información no sea necesaria por el Estado requerido para sus fines fiscales nacionales. Es decir se descarta el principio de "interés doméstico" como motivo para rehusar la cooperación[19]. Así, deben usar las medidas y procedimientos de que dispongan según su Ley interna para obtener y suministrar información, aunque la emplee únicamente para suministrar datos a otro Estado que así lo solicita.

En la Directiva 2011/16/UE se refleja en los artículos 17; 18.1 y 6.3: El Estado requerido aplicará a fin de proporcionar la información solicitada sus normas nacionales aun cuando no tenga interés en la cuestión o no precise dicha información para sus propios fines. A fin de reforzar su aplicabilidad y conseguir una mayor efectividad, se establece en la Directiva el mismo grado de obligación tanto

---

[19] Este principio también se recoge en el informe "Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales" de la OCDE del año 2000 que antes hemos señalado.

para comunicar la información ya disponible por la autoridad requerida como para llevar a cabo las investigaciones administrativas necesarias para obtener dicha información. La solicitud de información puede conllevar la realización de "cualquier investigación administrativa para obtenerla" siempre en el marco de su propia soberanía nacional.

¿Está previsto en nuestra LGT, en los artículos dedicados a la obtención de información que esta sea obtenida para otro Estado sin tener en cuenta el interés doméstico, es decir, si es o no necesaria para sus propios fines fiscales o ha habido de introducirse esta precisión? Dispone el artículo 177 ter.1:

"A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley".

Como sabemos, estos mecanismos de obtención de información se regulan básicamente en los artículos 93 a 95 de la LGT, que regula la obtención de información por suministro y por captación.

Tal como dispone el nuevo artículo. 198 RGGI la asistencia mutua que la Administración tributaria preste o solicite a otros Estados podrá tener por finalidad, entre otras, el intercambio de información y la recaudación de créditos.

En el marco del intercambio de información, el nuevo artículo 201 RGGI precisa el art.177 ter.1 en el sentido de dejar claras la fórmulas por las que la Administración tributaria podrá facilitar la información a otros Estados, que no son otras que las modalidades de suministro de información contempladas por la Directiva y que son de sobra conocidas: previa solicitud de asistencia mutua de la autoridad competente del otro Estado cualquiera que sea la naturaleza o la finalidad de dicha solicitud, de forma automática y de forma espontánea.

Una vez recibida la petición de asistencia mutua por par parte de otro Estado está previsto que sea la AEAT la competente para su cumplimiento, requiriendo al órgano correspondiente que lleve a cabo actuación pertinente según la finalidad u objeto de la asistencia. Órgano que como ya hemos indicado, en principio parece la inspección, sin perjuicio de que en razón del objeto o finalidad de la asistencia se puedan encomendar los trámites y actuaciones a otros órganos de la Administración tributaria.

De hecho, para evitar problemas, lo primero que se precisa en el artículo 200, en el nuevo Título VI del RGGI sobre actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua es la legitimidad de las solicitudes de asistencia mutua efectuadas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales:

"*Con carácter general, las solicitudes que hayan sido recibidas conforme a la normativa sobre asistencia mutua no estarán sujetas a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa, sin perjuicio de la subsanación que de las mismas pueda instarse por parte de dicha Administración*".

Se reconoce por tanto expresamente que el origen de actuaciones de obtención de información puede encontrarse en peticiones de asistencia formuladas por otros Estados u entidades, haciendo remisión a las normas de organización específicas a efectos de determinar el órgano competente de la AEAT en relación con los obligados en virtud de la normativa internacional sobre asistencia mutua. Se da así seguridad jurídica a la autoridad requerida y mayor agilidad al proceso ya que se da plena validez y eficacia a las solicitudes de asistencia que estén conforme con la normativa general, sin necesidad de que sean reconocidas o sustituidas en España.

4. LÍMITES A LAS SOLICITUDES DE ASISTENCIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En la cuestión relativa tanto a la información a intercambiar como al uso posterior que se dé a esta, la transposición en la LGT se encuentra sometida a las limitaciones generales contenidas tanto en las normas comunitarias (Directivas) como en las de la OCDE, normas en que las que se salvaguardan los derechos de los contribuyentes y en las que se establecen algunas posibilidades de declinar solicitudes y limitaciones a la obligación de prestar asistencia. Entendemos hay referencia directa a la Directiva 2011/16/UE. Dispone el art.177 bis, apartado 4:

"*La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última*".

Por su parte el artículo *177 ter* vuelve a insistir en que los límites son los aplicables de acuerdo con la propia normativa de la asistencia mutua.

Se cierra así el enmarque de esta obligación sometiendo a las actuaciones y en general a las investigaciones y comprobación administrativa a realizar a una serie de limitaciones o causas que permiten rechazar o no atender la petición de información que haga otro Estado y por lo tanto no abrir en su caso el procedimiento que sea necesario para obtener dicha información[20]. Ya en la antigua Directiva 77/799 existían estas limitaciones en el artículo 8, recogido en la actualidad en el

[20] Combinadas con otras limitaciones que prohíben el rechazo a proporcionar la información.

artículo 17 de la nueva Directiva porque tal como se expresa en los considerandos iniciales (el 19): "*La situación en la que el Estado miembro puede denegar facilitar información debe definirse y limitarse con claridad, teniendo en cuenta determinados intereses privados que deben protegerse así como el interés público*".

Destacamos la importancia de reconocer que deben protegerse tanto a las personas afectadas por el intercambio de información, al indicar que deben protegerse los intereses privados, que no son otros que sus derechos y la protección de sus datos personales, como el interés público, reconociendo así las dificultades que la propia Administración puede encontrar al realizar las actuaciones por cuenta de otro Estado[21].

El concepto de "interés público" aparece en el art.17.4 de la Directiva 2011/16 entre las causas que permiten denegar la comunicación de información, como a continuación veremos, y no sabemos si valdrá por si sólo como argumento que motive la denegación de una solicitud. Sustituye al de "orden público" de la anterior Directiva, ya criticado por la doctrina por su indeterminación.

Así, el indicado art.17 de la Directiva 2011/16, entre las condiciones de la cooperación administrativa, recoge supuestos en los que el intercambio de información previa solicitud no resulta obligatorio para el Estado requerido. Son muchas las cuestiones que plantea este artículo, por lo que dada su proyección en nuestro derecho las analizaremos una a una. Suponen la incorporación de una serie de principios internacionales que funcionan a modo de límites, pero que no impiden necesariamente la prestación de asistencia tributaria porque su alcance, su extensión y su eficacia queda en manos de los EM[22].

---

21 LUCHENA MOZO, G., EN "La cooperación administrativa entre los Estados en el ámbito de la fiscalidad", en el libro *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, recoge en este punto la opinión de CALDERÓN CARRERO en relación con el antiguo art.8, en el sentido de que es el auténtico "talón de Aquiles" de la antigua Directiva, ya que es la expresión de las dificultades existentes para conjugar, de un lado, el interés comunitario de maximizar el alcance de la obligación de intercambio de información y, de otro, los intereses de los Estados más remisos a establecer procedimientos transnacionales de asistencia administrativa mutua.

22 En este sentido FERNÁNDEZ MARÍN, que analiza los principios que rigen en el intercambio de información tributaria en "Limites al intercambio de información de las Administraciones tributarias de los Estados Miembros" *en el libro Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura,* ob.cit, pag 109. Sin embargo el autor señala la diferencia entre estos principios en el ámbito europeo y en el ámbito internacional: "Los principios que regulan la asistencia tributaria internacional no son plenamente aplicables en todos los ámbitos de la asistencia tributaria de la Unión, y incluso, allí dónde lo son, pueden plantear soluciones diversas de aquellas propias del ámbito internacional." Y continúa más adelante " además, por un lado, a la asistencia tributaria entre los Estados miembros no son plenamente extrapolables los principios que rigen la asistencia internacional donde se plantean diversas soluciones, además de existir principios de acuñación específica de la Unión —principio de la

El Estado requerido podrá denegar la petición en determinados supuestos:

– Si las investigaciones o la recopilación de la información que se solicita infringe su propia legislación. (principio de equivalencia)

– Si, por motivos legales, el Estado requirente no pudiera facilitar información similar a la que solicita. (principio de reciprocidad).

– Si ello supusiera la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.

4.1. Principio de subsidiariedad

Tal como dispone el artículo 17.1 de la Directiva 2011/16:

"La autoridad requerida de un Estado miembro deberá facilitar a la autoridad requirente de otro Estado miembro la información a que se refiere el artículo 5 siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines".

Con la exigencia de que la autoridad requirente haya agotado sus fuentes habituales de información para obtener la información solicitada el art.17.1 incluye un principio básico como es el de subsidiariedad que ya se contenía en el art.2.1 de la antigua Directiva 77/799[23]. Si bien, como hemos señalado, el carácter de "necesaria" ha desaparecido a la hora de delimitar la información a intercambiar, se mantiene este principio directamente vinculado con ella, el de "subsidiariedad" que se exige a las actuaciones. Si admite cierta flexibilidad en el sentido de que se han debido agotar las fuentes nacionales de información siempre que no suponga arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines, o arriesgar el resultado buscado, tal como se enuncia en diversas normas de la Unión[24]. Quizás sea más correcto el enfoque de la Directiva 2010/24/UE que establece la obligatoriedad de aplicar previamente los procedimientos de cobro previstos en el Estado miembro requirente salvo en caso de que "el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas". El análisis de que una actuación suponga una carga administrativa desproporcionada debe hacerse tanto para la actuación previa del Estado requirente como para la actuación

---

nación más favorecida o de la extensión de la cooperación más amplia con terceros países—." Expone también el autor como la en la Directiva del Ahorro la obligatoriedad de intercambiar información tampoco se somete a estos principios.

23 También se incluye en el art 19 del Convenio entre OCDE y Consejo de Europa.

24 Por ejemplo en las normas relativas a la recaudación o en el reciente reglamento 904/2010, art 54.

posterior del Estado requerido y siempre desde la óptica del principio de proporcionalidad.

Y aquí habría un detalle importante a comentar: las posibles diferencias entre las normas nacionales, habrá sin duda Administraciones cuyos procedimientos y medios de obtención de información estén menos desarrollados y por tanto solicitarán la colaboración porque realmente para obtener determinados datos no tienen el desarrollo "técnico" suficiente y por tanto encuentran las indicadas "dificultades desproporcionadas".

Del mismo modo la cuestión también se debe plantear desde otra óptica, la del Estado miembro requerido, ya que posiblemente habrá Administraciones tributarias que no estén realmente preparadas para atender los requerimientos. los Estado siguen siendo los responsables de su propia organización interna y de la asignación de recursos. Entendemos que todo este nuevo estandar supone que en cuanto están obligados a proporcionar la información en tiempo y forma, vienen también obligados a mejorar sus sistemas y procedimientos.

Como vemos, el principio de subsidiariedad, más que como una prohibición, se configura como un derecho del Estado requerido. Sin embargo aquí tenemos una última pregunta ¿Cómo controla el Estado requerido que efectivamente se han agotado previamente todas las posibilidades por el requirente? Entendemos que el requerimiento de información debe ir perfectamente motivado en estos extremos, porque de lo contrario se trataría de una carga de la prueba excesiva para nuestra Administración.

4.2. Principios de equivalencia y de reciprocidad

Como hemos indicado, se recogen limitaciones a la regla básica a favor del Estado requerido. El Estado requerido podrá denegar la petición en determinados supuestos que podrían articularse como dos derechos. El primero de ellos el recogido en el art.17.2 de la Directiva establece que el Estado requerido en modo alguno debe realizar investigaciones o comunicar información si la recopilación de la información que se solicita infringe su propia legislación (principio de equivalencia). Este artículo se completa con el art. 18 que establece la obligación de atender la solicitud de información puede conllevar la realización de "cualquier investigación administrativa para obtenerla" siempre en el marco de su propia soberanía nacional. Dispone este artículo que el Estado requerido aplicará las medidas nacionales previstas al efecto, aun cuando no precise la información para sus propios fines fiscales y sin perjuicio de los apartados 2, 3 y 4 del art.17 que en ningún caso podrán interpretarse en el sentido de que autorizan a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que no reviste interés nacional, es decir que no pueda utilizarse para la aplicación de sus

propios impuestos. La segunda e importante modulación hace el art.18 del límite contemplado en el art.17.2 se encuentra en el segundo apartado al establecer que este no podrá en ningún caso autorizar a la autoridad requerida de un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esta información obre en poder de un banco y otra entidad financiera o porque esté relacionado con la participación en el capital de una persona (tomando el concepto de persona de la Directiva, que comprende tanto a las físicas como a las jurídicas). Este es uno de los puntos más importantes de la nueva Directiva ya que constituye una medida que termina con toda norma nacional que contemplara el secreto bancario, del que nos ocuparemos dentro de unas líneas.

El principio de equivalencia está recogido en los mismos términos en la antigua Directiva (art.8.1) y en general en el resto de normas comunitarias que articulan la cooperación materializada en intercambio de información. Sin embargo debemos observar como en el ámbito internacional, en el art.26.2 del MC se contempla de forma más completa al afectar a los Estados implicados en la asistencia:

"*En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados contratantes como obligación:*

a) Adoptar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación o práctica administrativa de éste o del otro Estado contratante;

b) Suministrar datos que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado contratante…".

En primer lugar porque la exigencia de que la asistencia no infrinja la legislación se exige a ambos Estados, requirente y requerido. El hecho de que en el ámbito comunitario no se tenga en cuenta la legislación del Estado solicitante es señalado por la doctrina como uno de sus puntos negativos, porque puede suponer que se exija una actuación de obtención de información con un resultado que luego no se pueda aprovechar de acuerdo con su ordenamiento jurídico. Sin embargo no nos parece esta una situación real. El hecho de que en la norma comunitaria no se incluya la práctica administrativa quizás es más correcto, por la indeterminación del término.

Vuelve aquí a tomar un importante papel las posibles diferencias entre las normas nacionales y la ausencia de armonización de las normas procedimentales: ¿habrá Estados que no estén realmente preparados para atender a los requerimientos y que por tanto aleguen que la actuación no es propia de su "práctica administrativa"? (quizás no infringe las leyes sino que simplemente la obtención de información no está contemplada).

Podría llegar la paradoja de que un Estado no podrá aprovecharse del sistema de información del otro Estado si este sistema es más amplio que el suyo propio. Si con la nueva asistencia mutua comunitaria se está instaurando un auténtico

procedimiento tributario internacional, los procedimientos de investigación deberían estar regidos por normas similares, más aún cuando se establece la posibilidad de inspecciones simultáneas e internacionales. De otra forma es sistema no es práctico ni operativo.

Respecto al **principio de equivalencia** nos debemos también plantear si nuestra normativa reguladora del deber de información puede constituir un obstáculo al intercambio internacional de información y en concreto en qué caso podemos infringir lo dispuesto en la LGT. Porque queda claro que la Administración debe cumplir con esta obligación internacional de proporcionar información conforme a los cauces y mecanismos internos, sin que estos puedan ser alterados o inobservados. En este sentido comenta la doctrina como los requisitos del deber de información regulados en el art.93 LGT pueden suponer una restricción al intercambio de información entre Estados[25]. Esta visión hace que nos resulte del máximo interés el principio enunciado por FERNÁNDEZ MARÍN, de autonomía de los Estados miembros, como límite al principio de cooperación leal en el intercambio de información tributaria[26]. Comenta el autor como la remisión a los ordenamientos estatales a la hora de determinar la norma que va a regular la actividad de la Administración tributaria en el desarrollo de la cooperación lleva a una falta de armonización en la prestación de la asistencia. A nuestro juicio esto supone que si bien la prestación de asistencia es obligatoria, nos podemos encontrar con sorpresas en cuanto a supuestos de prohibición de aportar información. Esto no sucederá en el intercambio automático.

Esta situación intenta "arreglarse" en la Directiva mediante el establecimiento de normas que exigen la motivación del rechazo o plazos para la contestación.

Como hemos indicado, el hecho de que motivos legales impidan a un Estado miembro facilitar la obligación se relaciona y completa con **"el principio de actuación por cuenta propia",** ya que impone una actitud diligente en el otro Estado, pero no le obliga a ir en contra de sus propias normas. Visto lo anterior concluiremos que este principio y en general el nuevo régimen de asistencia mutua va a obligar a los Estados a revisar sus normas ya que lo que se exige es la implantación de un mismo régimen jurídico para las actuaciones de investigación con componente "internacional", es decir en el marco de la asistencia tributaria, debiendo desaparecer aquellas normas que impiden la asistencia y que no se comprendan en los límites del art. 17 de la Directiva.

En cuanto al segundo de los "derechos", **el principio de reciprocidad** enunciado en el art.17.3 de la Directiva, dispone que también puede denegarse la re-

---

25 GARCIA PRATS, F.A, "La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI", Revista de Información Fiscal, núm. 71, 2005.

26 Ob. cit, pág. 103.

copilación de la información por la autoridad competente requerida cuando por motivos legales, el Estado requirente no pudiera facilitar información similar a la que solicita. Este es un principio general de derecho internacional que se ha adaptado a la asistencia mutua. Si bien ha sido mejorado, en cuanto entra en juego sólo en situaciones de derecho y no de hecho, a juicio de la doctrina este principio no debería contemplarse en las nuevas normas comunitarias relativas a la asistencia mutua[27]. No tiene mucho sentido que un EM solicite una información que propia administración no pueda proporcionar por motivos legales porque probablemente tampoco la podrá utilizar. Volvemos a recordar que si bien la Directiva limita y define las causas por las que un Estado miembro puede denegar la solicitud de información es la importante también la armonización de los supuestos en los que se puede solicitar y recopilar la información tributaria.

En el ámbito internacional queda claro que el Estado requerido no tienen porque adoptar medidas administrativas que no estén autorizadas por la legislación (o práctica) del Estado solicitante. Un Estado no podrá aprovecharse del sistema de información del otro Estado si este sistema es más amplio que el suyo propio. Así se podría denegar el suministro de información a requerimiento si el solicitante estuviera imposibilitado por Ley para obtener dicha información. Se plantea aquí la cuestión de que la incapacidad venga de no poder dedicar suficientes recursos administrativos. Es preciso reconocer no obstante que la aplicación demasiado rigurosa de este principio de reciprocidad debe interpretarse de modo amplio y pragmático. Estados distintos tendrán necesariamente mecanismos distintos para obtener y suministrar la información. Las variantes en las prácticas y procedimientos no deberían ser una razón para denegar una solicitud, salvo si el efecto de esas variantes fuera limitar de manera significativa la capacidad general del Estado solicitante para obtener y suministrar la información en el caso de que él recibiera una solicitud legítima del Estado requerido.

Si la estructura de los sistemas de información de los dos Estados es muy diferente, las condiciones fijadas por estos dos principios que analizamos darán lugar a que los Estados se suministren entre ellos muy escasa información o probablemente ninguna.

No es posible aplicar el principio de reciprocidad cuando el régimen jurídico o la práctica administrativa de uno solo de los países determine un procedimiento

---

27 FERNÁNDEZ MARÍN denuncia que el principio ha sido adoptado en las normas de la Unión, pero no de un modo homogéneo: "En este sentido, se debe calificar de ocasión perdida las recientes disposiciones de 2010 y 2011 de la Unión Europea reguladoras de esta prestación de asistencia que no han sido capaces de dar un paso adelante y abolir, independizándose de la influencia excesiva del derecho internacional, la existencia de este principio, si bien debemos señalar —sin perjuicio del revés que ello supone para el principio general de colaboración leal— que al menos se ha mejorado su técnica..", ob. cit, pág. 114.

específico. Por ejemplo, un país al que se requiera el suministro de información no puede señalar la ausencia en el país que solicita la información y denegar el suministro de esta sobre una consulta, acuerdo o similar que haya evacuado, argumentando la ausencia de reciprocidad[28].

En este sentido, la mayoría de los países reconocen que, de acuerdo con su legislación interna, no puede obtener información de una persona en la medida en que esta pueda hacer valer el derecho a no autoinculparse. ¿Esta podría ser una causa por la que el Estado requerido denegara la información? En la práctica, el derecho a no autoinculparse debería tener muy poca o ninguna aplicación con relación a la mayoría de solicitudes de obtención de información. Este derecho es personal y no puede ser invocado por una persona que no corra un riesgo de incriminación. La inmensa mayoría de solicitudes de información busca la información de terceros tales como bancos, intermediarios, contrapartes contractuales y no de la persona física que está siendo investigada. Además, el derecho a no autoinculparse, por regla general no es predicable de personas distintas de las personas físicas.

4.3. Secreto

En cuanto a la prohibición del artículo 17.4 de la Directiva, relativo al secreto o confidencialidad de la información:

"Podrá denegarse la comunicación de la información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público".

Contiene este punto una reserva que sí es propiamente una prohibición. La Directiva recoge de forma casi literal lo dispuesto en el Modelo de Convenio y por tanto la interpretación que se hace en los comentarios del artículo 26 sirven de guía en este punto[29]. Recordamos que también aquí encontraremos muchos supuestos de diferencias en la ley interna de cada Estado, por eso consideramos de vital importancia la recomendación de interpretación flexible que hacen los comentarios:

"*Conviene no dar un sentido demasiado amplio al concepto de secreto que es objeto de este apartado. Antes de invocar tal disposición, un Estado contratante*

---

28 La expresión utilizada en la versión en inglés es "ruling regime" hace referencia a la interpretación judicial o administrativa de ciertas disposiciones del Derecho comprendidas la evacuación de consultas y la emisión de cualquier otra resolución que constituya doctrina.

29 Todas las últimas normas adoptadas en la Unión Europea recogen esta limitación: tanto en materia de recaudación como en materia de IVA.

deberá ponderar si los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación. Por lo demás, es evidente que una interpretación demasiado amplia de tal clausula determinaría en muchos casos la ineficacia del intercambio de información previsto en el Convenio."

Además es claro que en la mayoría de los intercambios de información no surgirá ninguna cuestión con implicaciones de secreto comercial, profesional o de otra índole. Y en este punto resulta importante recordar que no podría considerarse que la exacción, liquidación o la recaudación de impuestos, como tales, traerían como resultado un perjuicio grave. La información financiera, incluida la contabilidad y los registros, no constituyen un secreto comercial, industrial o de otra índole por su naturaleza, si bien, en ciertos casos tasados, el desvelo de información financiera si podría revelar un secreto de este tipo. Por ejemplo, revelar información acerca de ciertos datos de compras podría conllevar un problema si supusiera desvelar la fórmula de la casa para la manufactura de un producto.

Es llamativo que la protección de este tipo de información podría extenderse a la información en poder de terceros: un banco podría poseer un elemento patentable por seguridad o buen un proceso o una fórmula comercial podrían estar descritos en una solicitud de préstamo o en un contrato en poder de un banco. También podrían entrar aquí las informaciones confidenciales entre abogados, procuradores y otros representantes y sus clientes en la medida en que estén preservadas por la Ley interna. Nuestra LGT recoge en el artículo 93.4 los secretos a los que están sometidos los funcionarios públicos, obligados a proporcionar información con trascendencia tributaria de la que dispongan salvo que sean aplicables: el secreto del contenido de la correspondencia,el secreto estadístico y el secreto del protocolo notarial. En el artículo 93.5 se distingue la obligación de los profesionales (no funcionarios públicos) de proporcionar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria, si bien no alcanzará a datos privados no patrimoniales cuya revelación atente contra el derecho a la intimidad ni a los datos confidenciales que conozcan de sus clientes aquellos que realicen labores de asesoramiento y defensa.

Se recoge así el privilegio de reserva a determinadas profesiones. Será distinto entre Estados y no debería ser excesivamente amplio para evitar el intercambio de información efectivo[30].

---

[30] De hecho en el punto 19.4 redacta incluso el párrafo que deben incluir los Estados que deseen incluir esta previsión en su legislación o en un convenio concreto: "*El Estado requerido dispone de una cierta discrecionalidad para rehusar, en su papel de protector de los intereses del contribuyente, las informaciones solicitadas, pero si las proporciona deliberadamente, el contribuyente no puede invocar una infracción de las normas que regulan el secreto*".

Por último, también se incluye una limitación que respeta los intereses del Estado de forma que no están obligados a suministrar información cuya revelación sea contraria al orden público. En el marco de la Directiva se recoge el "interés público" Esta limitación sólo sería pertinente en casos extremos: motivaciones de persecución política, racial o religiosa. Que la información constituyera secreto de Estado. Sin embargo, tampoco será muy habitual que estas cuestiones de orden público surjan en el marco de un intercambio de información destinada a la aplicación de los tributos.

En cuanto al secreto bancario, se separa esta norma de las limitaciones. Recordamos que su desaparición es una de las principales novedades que incorpora la Directiva 2011/16/UE: un Estado miembro no debe negarse a comunicar la información debido a que esta está en poder de un Banco u otra institución financiera, un representante o una persona que actúa en calidad de agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona[31].

El art.18.2 de la Directiva dispone:

"No podrá interpretarse, en ningún caso, que los apartados 2 y 4 del art.17 autorizan a la autoridad requerida de un Estado miembro a negarse a facilitar la información por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actue en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona".

No obstante, en el artículo se establece un lapso temporal:

"*Cualquier Estado miembro podrá negarse a facilitar la información solicitada cuando dicha información se refiera a períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2011 y cuando la transmisión de dicha información podría haber sido denegada en virtud del art.8, apartado 1, de la Directiva 77/799/CEE si se hubiera solicitado antes del 11 de marzo de 2011".*

Como hemos indicado, esta fue la gran novedad a nivel europeo, acogiendo las previsiones que se incorporaron en 2005 al Modelo de Convenio, con la introducción del apartado 5 del art.26 para evitar que las limitaciones que hemos visto se utilicen de modo que impidan el intercambio de información en poder de los bancos o instituciones financieras[32].

---

31 Art. 8.4: Los Estados miembros van a tener que exponer anualmente a la comisión, en la medida de lo posible, información sobre gastos y ventajas de tipo administrativo y los cambios que han supuesto tanto para la propia Administración como para terceros.

32 La redacción anterior contenida en el art. 26.2 disponía: "*Los Estados contratantes tienen amplias facultades para completar una lista de derogaciones a la obligación de proporcionar las informaciones que figuran en la letra c), por ejemplo las informaciones amparadas por el*

En nuestro país no ha supuesto ninguna "revolución" porque ya hace tiempo que dejó de existir el secreto bancario tal como dispone el artículo 93.3 LGT.

Recordamos que el artículo 8 de la Directiva obligaba al intercambio automático de determinadas categorías de renta. Pues bien, como hemos visto al inicio, la nueva era del intercambio automático de información basado en FACTA, va a obligar a los Estados miembros a transmitir gran cantidad de datos a EEUU sobre las cuentas de sus ciudadanos, sin olvidar que existe la "cláusula de la nación más favorecida" ha supuesto una nueva redacción del artículo 8 de la Directiva, incorporando un apartado 3 bis:

"*La autoridad competente de un Estado miembro comunicará, mediante intercambio automático, a la autoridad competente del otro Estado miembro la información correspondiente a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2014 y referentes a los siguientes elementos que una entidad financiera abone, garantice o mantenga en beneficio directo o indirecto de un beneficiario efectivo que sea una persona física residente en ese otro Estado miembro:*

a) dividendos

b) ganancias plusvalías

c) cualquier otro ingreso generado en relación con los activos mantenidos en una cuenta financiera

d) cualquier importe respecto del cual la entidad financiera sea el obligado o deudor, incluidas las amortizaciones

e) saldos en cuentas"

A estas nuevas categorías de renta no se le aplica el requisito establecido en el apartado 1 de este artículo que consiste en que la información sólo debe intercambiarse si está disponible**.** Los intermediarios financieros tendrán la obligación de informar a las administraciones tributarias en virtud de los acuerdos firmados con los EEUU.

En España, esta información está disponible en virtud del aumento de las rentas sujetas a suministro de información que se describen en el RGGI y de la gran cantidad de obligaciones de información, en concreto en la subsección 3ª sobre "obligación de informar sobre cuentas operaciones y activos financieros" (artículos 37-44) en la que durante 2011 y 2012 se han ido incorporando significativas novedades como la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero o valores, derechos, seguros y rentas y bienes

---

secreto bancario". Incorporar los comentarios 19.10 y 11 porque da entender que la anterior versión no permitía el secreto bancario.

inmuebles también allí situadas. Ello unido a la posibilidad de obtener dicha información por captación, tal como se establece en el artículo 93.3 LGT:

"Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los banco, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario y crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano que reglamentariamente se determine".

En este sentido recordamos que se modificó el apartado 3 del artículo 30 RGGI dedicado a las obligaciones de información:

"*Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente,* ***o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua".***

La investigación podrá afectar al origen y destino de los movimientos, pero no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino. En España ya está prevista una modificación del RGGI un artículo 37 bis con nuevas obligaciones fiscales de las instituciones financieras de suministrar la información sobre cuentas financieras y de identificar la residencia o en su caso la nacionalidad de las personas que ostenten el control o la titularidad de las mismas conforme a las normas de diligencia debida que se determinarán mediante orden ministerial.

Por otro lado, el procedimiento para realizar determinados requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio se establece en el artículo 57 RGGI donde destacamos que cuando se trate de requerimientos de información bancaria los órganos de inspección:

" podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen ***sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario*** *al que se refiere la información requerida".*

Sin embargo para requerir directamente esta información sin el consentimiento del obligado será necesaria la autorización del órgano competente (Director del departamento o los delegados de la Agencia Estatal) y debe estar dicha solicitud perfectamente justificada y motivada en términos concretos.

Tendremos que considerar si con la implementación de FACTA se incorporan a nuestro derecho conceptos que le son ajenos Esta lucha contra la evasión fiscal

a través de cuentas o vehículos de inversión en el extranjero puede plantear problemas jurídicos desde el punto de vista de la normativa europea de protección de datos: la Directiva 45/46, el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE y el artículo 16, apartado 1, del TFUE.

Especial interés presta la Directiva 2011/16 a este aspecto al incluir un artículo 25 sobre protección de datos[33] que dispone que todo intercambio de información efectuado con arreglo a la presente Directiva está sujeto a las disposiciones de aplicación de la Directiva 95/46/CE, no obstante los Estados miembros podrán, salvaguardar un interés económico y financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales, limitando el alcance de determinadas obligaciones y derechos previstos en dicha Directiva. En concreto los relativos al derecho de información al sujeto y el acceso tanto a los datos por el aportados como los aportados por terceros (el art.10 y, el art.11, apartado 1 y los artículo 12 y 21) [34]. De acuerdo con los considerandos iniciales, dichas limitaciones son necesarias y proporcionadas con vistas a la pérdida potencial de ingresos de los Estados miembros y a la crucial im-

---

33 De hecho ya el Supervisor Europeo de Protección de Datos, en el Dictamen de 6 de enero de 2010 sobre la propuesta de Directiva puso el acento en la cuestión ya que en un principio la Directiva la olvidó. Advirtió así que la preocupación por maximizar la eficacia de la cooperación administrativa corría el riesgo de dejar de lado la normativa europea indicada. los mismos datos personales se procesan en más de una jurisdicción. Esto exige un mayor esfuerzo para garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la legislación comunitaria en materia de protección de datos. Esta situación produce además cierta inseguridad jurídica para los interesados: puede que haya partes intervinientes de todos los demás Estados miembros y quizá sean aplicables las legislaciones nacionales de esos otros Estados miembros, las cuales pueden diferir ligeramente de la legislación a la que están acostumbrados los interesados o ser aplicables en un sistema jurídico con el que no estén familiarizados. En un contexto transfronterizo, se deben distinguir claramente las responsabilidades de las diferentes partes intervinientes, también para facilitar la supervisión por parte de las autoridades competentes y el control judicial en diferentes contextos.

34 El art.11.1 dispone que Cuando los datos no hayan sido recabados del interesado, los Estados miembros dispondrán que el responsable del tratamiento o su representante deberán, desde el momento del registro de los datos o, en caso de que se piense comunicar datos a un tercero, a más tardar, en el momento de la primera comunicación de datos, comunicar al interesado por lo menos la información que se enumera a continuación, salvo si el interesado ya hubiera sido informado de ello:
a) la identidad del responsable del tratamiento y, en su caso, de su representante;
b) los fines del tratamiento de que van a ser objeto los datos;
c) cualquier otra información tal como:
– las categorías de los datos de que se trate,
– los destinatarios o las categorías de destinatarios de los datos,
– la existencia de derechos de acceso y rectificación de los datos que la conciernen,
en la medida en que, habida cuenta de las circunstancias específicas en que se hayan obtenido los datos, dicha información suplementaria resulte necesaria para garantizar un tratamiento de datos leal respecto del interesado.

portancia de la información contemplada en la presente Directiva para la eficacia de la lucha contra el fraude.

El derecho a la intimidad puede sufrir limitaciones establecidas legalmente y necesarias para proteger el interés público. De hecho en nuestra legislación dispone el art. 94.5 LGT:

"La cesión de datos de carácter personal que se deba ***efectuar a*** *la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior o en otra norma de rango legal,* ***no requerirá el consentimiento del afectado.*** *En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del art.21 de la Ley Orgánica 15/1999 de 13 de Diciembre de protección de datos de carácter personal"*

El artículo 58 RGGI dispone que la transmisión de datos con transcendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos o telemáticos a una Administración pública se efectuará a solicitud:

"En la solicitud deberán identificarse los datos requeridos, sus titulares y la finalidad para la que se requieren. Asimismo, se hará constar que se dispone del consentimiento expreso de los titulares afectados o de la autorización correspondiente en aquellos casos) en que uno y otro sean necesarios".

Un requisito básico de la Directiva de protección de datos es que la información debe ser procesada con fines determinados, explícitos y legítimos. Por otra parte, los datos utilizados para lograr los fines deben ser necesarios, y ser adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con los mismos. Esto último podría denominarse el "principio de limitación de la finalidad". El tratamiento de información personal para fines distintos al original sólo se permite bajo estrictas condiciones. Sólo se puede prescindir del principio de limitación de la finalidad cuando ello esté previsto por ley y sea *necesario* por razones importantes que se exponen en el artículo 13 de la Directiva 95/46/CE.

Por lo tanto la transferencia en masa de datos financieros es una medida necesaria y equilibrada siempre que se respete el principio de proporcionalidad. Aunque el intercambio automático de datos sea el más seguro desde este punto de vista parece necesario por lo que se refiere al intercambio de datos entre las autoridades competentes especificar el tipo de información personal que se puede intercambiar, definir mejor los fines para los que se pueden intercambiar datos personales y evaluar la necesidad de la transmisión, o al menos garantizar que se respete el principio de necesidad. ¿Cuál es el papel del obligado tributario en todo este proceso? Pasamos así al último punto de este trabajo, a cerca de la posición del contribuyente en el intercambio de datos tributarios.

5. LA POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La cuestión que se plantea en primer lugar es si tiene el contribuyente derecho a ser informado del intercambio de datos fiscales entre Administraciones tributarias.¿Tiene el derecho a participar en algún momento del procedimiento?

En concreto en España, para determinar si existe el derecho del contribuyente a participar en el intercambio de información entre Administraciones tendremos que partir del marco de la Directiva sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad, porque entendemos que esa es la base jurídica a la que se remite la LGT.

Se ha incorporado en nuestro derecho el valor probatorio de la información suministrada por otros Estados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.5 de la Directiva 2011/16, que dispone que los organismos competentes del Estado miembro requirente podrán aducir como elementos de prueba la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento, copia autenticada o extracto obtenido por la autoridad requerida y transmitidos de conformidad a la Directiva. Así se ha modificado el art. 106.2 LGT, con el siguiente texto:

"*Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda*".

La posición del contribuyente en la solicitud de información a otros Estados miembros ha hecho surgir muchas preguntas desde el punto de vista del procedimiento y en especial sobre los derechos de participación del contribuyente. En la Directiva 2011/16/UE, sin duda, se ha buscado mejorar la eficacia de esta fórmula de obtención de información entre Administraciones, que no siempre están igual organizadas o informatizadas, ni cuentan con los mismos medios. Por ello se infiere la presente preocupación de que los Estados miembros estén en condiciones de responder a estas solicitudes y que efectivamente las atiendan. La nueva regulación ha incluido aspectos como los plazos, las causas para negarse a actuar o atender a la solicitud de información y los formularios normalizados y formatos electrónicos. Es decir, se perfilan en la Directiva las obligaciones y facultades entre Administraciones tributarias, dejando claro que nos encontramos en la primera fase de la investigación, en la que se regulan un conjunto de medidas que facilitarán el recurso a la cooperación administrativa, sin tener que acudir a distintas legislaciones comunitarias, cada una con sus normas y requisitos. El gran olvidado, tal como ha denunciado la doctrina, es el contribuyente.

Antes de reflexionar sobre si realmente debe tener una participación en este proceso, partiremos de la cuestión fundamental: ¿Existe el derecho del contribu-

yente a participar en el intercambio de información entre Administraciones en el marco de la Directiva actual?

Hemos visto como en el intercambio de datos con fines tributarios, la garantía al derecho a la privacidad del sujeto pasivo puede verse afectada por la normativa sobre el blanqueo de capitales y todas las normas que pretenden una mayor información por lo que es muy importante llevar a cabo un análisis de proporcionalidad entre la importancia del derecho que se pretende proteger, la protección de datos personales y el interés público del Estado. Por ello estos actos deben estar acompañados de garantía especiales de procedimiento. De ahí la importancia de especificar y poner límites al tipo de datos que se pueden intercambiar en cada uno de los métodos previstos para dicho intercambio.

La cuestión se ha planteado por primera vez en la sentencia del TJUE (gran Sala) de 22 de octubre de 2013 del caso Sabou[35] en el que el demandante considera que la Administración tributaria checa ha obtenido ilegalmente la información que le concernía en tanto no le informó de dicha solicitud de asistencia. Se planteó si se desprende del Derecho de la Unión Europea (Directiva y del Derecho Fundamental de defensa, que incluye el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente) un derecho del sujeto a ser informado de la decisión de solicitar información a otra Administración[36] y si esta notificación es necesaria para iniciar el procedimiento. Se trata de determinar si estos actos de solicitar información y los correspondientes para dar curso a dicha solicitud son actos que, en razón de sus consecuencias para el contribuyente, exigen que éste sea oído.

La Comisión alegó que esta cuestión de la obligación de informar sobre la solicitud de asistencia no se rige por el Derecho de la unión sino exclusivamente por el Derecho nacional.

El TJUE analizando primero el contenido de la Directiva en busca de este derecho recuerda que tiene como objetivo luchar contra el fraude y la evasión fiscal en el ámbito internacional y que, en este sentido, la Directiva fue adoptada con el fin de regular la colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros.

---

35 Asunto C-276/12, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por la Administración tributaria Checa.

36 Recordamos que de acuerdo con la sentencia del TJUE de 28 de diciembre de 2008 en el asunto Sopropé, C-349/07, apardo 33 y 36: El tribunal al pronunciarse sobre un asunto planteado con carácter prejudicial, cuando la normativa nacional está comprendida en el ámbito de aplicación del derecho comunitario, está obligado a proporcionar todos los elementos de interpretación necesarios para la apreciación, por el órgano jurisdiccional nacional, de la conformidad de dicha normativa con los derechos fundamentales. En este caso por tanto es competente.

Se trata de una facultad, sin obligación alguna de acudir a una solicitud de este tipo[37]

Por otro lado, recuerda que en el marco de los procedimientos de inspección tributaria es necesario distinguir entre la fase de investigación, en la que se recaba la información y la otra, la fase contradictoria, en la que intervienen ya la Administración tributaria y el contribuyente contra el que va dirigido el procedimiento de inspección y que comienza con la notificación al contribuyente de la liquidación. De acuerdo con el TJUE, las solicitudes de asistencia en aplicación de la Directiva se inscriben en la primera fase, en la que no está obligada la Administración a poner sus actos en conocimiento del contribuyente ni a requerir sus observaciones. Lo mismo cabe decir de la respuesta que facilita la Administración tributaria requerida y de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo por dicha Administración.

Por lo tanto a juicio del TJUE, el respeto al derecho de defensa del contribuyente tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que el Estado miembro requerido lleve a cabo sus actuaciones inspectoras, que pueden incluir el examen de testigos, ni que sea oído antes de que transmita dicha información al Estado requirente.

En definitiva, la Directiva coordina la transmisión de información entre autoridades competentes, imponiendo algunas obligaciones a los Estados, pero no atribuye derechos específicos a los contribuyentes, ni impone a las autoridades competentes ninguna obligación de consultarlos previamente. El derecho de defensa del contribuyente no exige que este participe en la solicitud de información dirigida al Estado requerido.

Sin embargo recordamos una cuestión importante con efectos para el contribuyente y es que está previsto como hemos visto en la Directiva la necesidad de motivar, y por otro lado existen normas para revelar la información obtenida dentro de la regulación de las condiciones de la cooperación administrativa.

Una vez determinado que el Derecho Europeo no le confiere tales derechos ¿Se los puede conferir la legislación nacional? ¿Le son de aplicación los mismos derechos que se prevén en el marco de los procedimientos nacionales a este procedimiento?

El TJUE concluye que nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho a ser oído a otras actuaciones de la fase de inspección, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información.

---

37 Se remite en este punto a la sentencia recaída en el asunto TWHO INTERNATIONAL 27 de septiembre de 2007.

¿Qué dice nuestra LGT? En los apartados anteriores ya hemos hecho algunas reflexiones sobre la normativa española en materia de obtención de información pero queremos insistir en el papel del obligado tributario al que se refiere la información requerida por otros Estados o bien que va a ser solicitada por la Administración tributaria española. El artículo 177 ter, norma general del intercambio de información entre Administraciones, no prevé de forma expresa intervención alguna del obligado tributario. Cuando otro Estado solicita la información la Administración española utilizará los mecanismos de obtención de información regulados en la LGT, como hemos visto, como si fuera para ella y dicha actuación estará sometida a las limitaciones previstas en la normativa sobre asistencia mutua. Cuando es la Administración española la que solicita la información, lo único que indica la LGT es que esta, una vez recibida, tiene carácter reservado en los términos del artículo 95.1 LGT.

En nuestro país la potestad de obtener información mediante un requerimiento individualizado concreto, es decir, por captación, corresponde a los órganos de inspección y de recaudación. Se regula en los artículos 93 a 95 de la LGT (desarrollados en los artículo 55 a 58 RGGI) y en ellas no se da intervención alguna al obligado tributario. Como ya hemos indicado, los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este (artículo 30 RGGI).

Es más en un supuesto concreto, el artículo 93.3 dispone respecto a los requerimientos de datos bancarios:

"*Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialen en emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección y recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine*"

El procedimiento para realizar determinados requerimientos a entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio se establece en el artículo 57 RGGI donde destacamos que cuando se trate de requerimientos de información sobre movimientos de cuentas, emisión de cheques y demás operaciones señaladas en el artículo 93.3 de la LGT los órganos de inspección:

"*podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida*".

Para requerir directamente esta información sin el consentimiento del obligado será necesaria, como hemos visto, la autorización del órgano competente (Director del departamento o los delegados de la Agencia Estatal) y debe estar dicha solicitud perfectamente justificada y motivada en términos concretos. En este artículo se han disminuido los requisitos de antiguo artículo 38 del Reglamento de inspección.

Recordamos que el artículo 94.5 LGT dispone que:

"La cesión de datos de carácter personal que se deba ***efectuar a*** *la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior o en otra norma de rango legal,* ***no requerirá el consentimiento del afectado.*** *En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del art.21 de la Ley Orgánica 15/1999 de 13 de Diciembre de protección de datos de carácter personal"*

Por lo que se refiere a los nuevos acuerdos FACTA, la única duda se plantea en cuanto a la base jurídica de este acuerdo que tiene la característica de Convenio o Tratado internacional, ya que acabamos de ver que la cesión de datos de carácter personal no requiere el consentimiento del afectado cuando se establezca dicha obligación por una norma de rango legal.

Por su parte, la cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua tampoco exige deber alguno de notificación o comunicación a la persona a quien se refiere la información.

Entendemos que la solicitud de información a otros Estados entra dentro de las actuaciones de información previas, que pertenecen a la fase de instrucción y que su resultado se va a utilizar en un procedimiento en el que estará prevista la audiencia al interesado. Por eso el sujeto no está del todo indefenso porque sí se establece un trámite de alegaciones posterior para el contraste de los datos aportados por terceros y una serie de cautelas que se recogen en el artículo 99 LGT y se desarrollan en el RGGI. En concreto dispone el artículo 96:

"*En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas*".

En ese momento se pondrá de manifiesto el expediente al interesado, las actuaciones realizadas y todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración, así como los informes emitidos por otros órganos y los datos aportados por otros Estados. El obligado puede aportar documentos y justificantes así como efectuar las alegaciones que estime oportunas. Tal como dispone el artículo 92.2 RGGI, cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en las declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento

de las obligaciones de suministro de información recogidas en los artículos 93 y 94 de la LGT, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días desde el día siguiente a que los datos le sean puestos de manifiesto. Debemos recordar que la Directiva 2011/16/UE impone unos requisitos de motivación e identificación a estos requerimientos y unos límites tanto a la obtención de información como a la posterior utilización de esta, que hemos analizado.

Algunos autores comentan que el hecho de que no se dé acceso al obligado al expediente con anterioridad supone un supuesto de indefensión[38] en tanto el sujeto no tiene posibilidad de acceder a una regularización voluntaria, sin sanciones prevista en el artículo 150.1 LGT cuando la inspección no cumpla los plazos establecidos en esta norma. Sin embargo, también debemos recordar que la solicitud de información a otra Administración es un supuesto de interrupción justificada del procedimiento. Además, en la Directiva se procuran las cautelas necesarias para que este mecanismo de intercambio de información funcione, como es por ejemplo regular plazos para estas solicitudes. El sujeto puede conocer el estado de tramitación del expediente en los términos del artículo 99 LGT y darle acceso e intervenir él en la fase inicial del procedimiento sólo ralentizaría dicha solicitud de información. No debemos perder de vista que en el caso de requerimiento de información en los supuestos de asistencia mutua quien realiza las actuaciones es otro Estado miembro. Parece entenderse que si este último acepta darle entrada, siempre que no vaya en contra de su legislación, será siempre una decisión libre pero complicada de llevar a la práctica.

Por último recordamos que aunque se diera noticia de dicho requerimiento a otra Administración tributaria, los requerimientos no pueden ser impugnados autónomamente, lo que se impugnará será el acto administrativo resultante del procedimiento correspondiente.

Todo esto nos lleva a valorar positivamente la doctrina del TJUE en el asunto Sabou. Aunque la garantía al derecho a la privacidad del sujeto pasivo puede verse afectada, en un análisis de proporcionalidad entre la importancia de la protección de datos personales y el interés público del Estado y en general, de que existan unos mecanismos de intercambio de información interestatal eficaces, no es necesaria la intervención del contribuyente afectado en la solicitud de información. Ahora bien, siempre que sus derechos estén protegidos por la legislación nacional ya que lo importante son las garantías del procedimiento al que se incorpore la información así obtenida.

---

38 HERRERA MOLINA, P. y LÓPEZ SANCHEZ, M.J. en "Tienen derecho los obligados tributarios a ser informados del intercambio de datos fiscales entre Administraciones Tributarias de diversos Estados? En Diario la Ley núm. 8093, 19 de junio de 2013.

Bloque IV
DERECHO TRIBUTARIO Y UNIÓN EUROPEA

Reflexiones sobre la aportación del Tribunal de Justicia a la integración europea. El papel de la jurisprudencia en el ámbito de la fiscalidad

LORENA RUANO

Profesora de la División de Estudios Internacionales del Centro de Investigación y Docencia Económicas A.C., México. Doctora en Relaciones Internacionales por la Universidad de Oxford, Reino Unido

ANTONIO CUBERO TRUYO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

INTRODUCCIÓN

Uno de los debates de más larga duración entre los teóricos de la integración europea se centra alrededor de la cuestión del control del proceso de integración por parte de los Estados miembros. En términos generales, existen dos visiones acerca de cómo ha avanzado la integración regional en Europa. Por un lado, los teóricos Realistas e Intergubernamentalistas, encabezados por Andrew Moravscik[1] caracterizan a la integración como una serie de grandes "saltos", que corresponden a las sucesivas Conferencias intergubernamentales de las que han resultado las revisiones de los Tratados[2] por los que se ha regido la Unión Europea (en la actualidad, el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, amén de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que tiene el mismo valor jurídico que los Tratados). Los Estados llegan a esas Conferencias de representantes de los Gobiernos de los Estados miembros

---

1 MORAVCSIK, Andrew: *The Choice for Europe: Social Purpose and State Power from Messina to Maastricht*, University College London Press, Londres, 1998.

2 Sobre los vigentes procedimientos de revisión de los Tratados, véase el artículo 48 del Tratado de la Unión Europea. Conviene destacar que ahora, con carácter previo a la Conferencia, está prevista la convocatoria de una Convención compuesta por representantes de los Parlamentos nacionales, de los Jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, del Parlamento Europeo y de la Comisión, que examinará los proyectos de revisión y adoptará por consenso una recomendación dirigida a la Conferencia de representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, que es la que debe aprobar de común acuerdo las modificaciones de los Tratados, que necesitarán finalmente de la ratificación por parte de todos los Estados miembros.

con intereses nacionales previamente negociados a nivel interno y, por tanto, bien definidos; en ese sentido, especifican con claridad sus "líneas rojas" (temas en los que no están dispuestos a ceder). Las negociaciones en las Conferencias se suelen llevar a cabo al más alto nivel (Jefes de Estado y de Gobierno) y toman la forma de "*package deals*", en los que todos ganan y ceden algo en distintos sectores. Estas complejas negociaciones sientan la agenda de integración y sus límites en los años subsiguientes. Así pues, no se aprueba nada sin previo consentimiento de los Estados miembros, que actúan como "*gate-keepers*" de la integración en Europa.

En contraposición a este enfoque, existe una amplia literatura que, desde distintos puntos de vista teóricos (neo-funcionalismo, institucionalismos de varios tipos, Gobernanza Multinivel), argumenta que otros actores, más allá de los Estados miembros, también contribuyen al avance de la construcción europea. Estos actores son principalmente las propias instituciones de la Unión (fundamentalmente, la Comisión, el Parlamento y el Tribunal de Justicia), pero también participan organizaciones no-gubernamentales (como los numerosos *lobbies* situados en Bruselas), empresas privadas y actores sub-estatales, como las regiones y los ministerios, así como individuos particulares. Además, estos autores, en particular Alec Stone-Sweet y Paul Pierson[3], insisten en que una serie de procesos a nivel micro y medio tienen lugar en los lapsos de tiempo que transcurren entre una Conferencia intergubernamental y otra, y que ahí también se dan avances en el proceso de integración regional. Han llegado a argumentar que, de hecho, las revisiones de los Tratados que tienen lugar en las Conferencias consisten, más que nada, en recoger e institucionalizar aquellos cambios que se van dando a pequeños pasos, a medida que esta variedad de organizaciones e individuos interactúa con el marco institucional. En ese sentido, desafían el control que supuestamente tienen los Estados en el proceso de integración.

Este trabajo tiene la finalidad de contribuir a dicho debate mediante la presentación de evidencia jurídica que ilustra con claridad la dinámica sugerida por la segunda escuela de pensamiento. El caso de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ilustra bien cómo ciertos procesos de integración regional han rebasado el control de los Estados. Sus sentencias tienen incidencia directa sobre la interpretación de la normatividad europea, y esto es central para el proceso de integración, caracterizado por una alta institucionalización formal.

---

3 PIERSON, Paul: "The Path to European Integration: a Historical Institutionalist Analysis", *Comparative Political Studies*, vol. 29, núm. 2, 1996, págs. 123-163; SANDHOLTZ, Wayne y STONE-SWEET, Alec: *European Integration and Supranational Governance*, Oxford University Press, Oxford, 1998.

Para desarrollar este argumento, el trabajo se divide en dos partes. La primera plantea la discusión teórica con más detalle y algunas de sus implicaciones para el estudio de la integración regional en Europa. Con el fin de poner en contexto este debate, se discute primero cómo la integración regional y su conceptualización teórica han avanzado en la historia de manera conjunta. Ahí se especifica cómo ha evolucionado la discusión sobre la dinámica de integración regional y, en particular, se destaca la cuestión de si puede escapar al control gubernamental. A continuación, se retoma el argumento teórico desarrollado por Alec Stone-Sweet y James Caporaso sobre el papel del TJUE en el proceso de integración supranacional[4]. En ese apartado se explica también la conformación y funcionamiento del Tribunal, así como la normatividad bajo la que opera. Finalmente se describirá la forma en que el TJUE se ha labrado, a lo largo de la historia, un papel muy distinto del que se le otorgó originalmente en los Tratados, al "constitucionalizarlos" y al avanzar en el establecimiento de los principios de supremacía del Derecho de la Unión Europea y de la aplicación directa de sus normas a nivel nacional.

La segunda parte se centra en el estudio de caso de un área particular: el Derecho tributario, más en concreto, los impuestos directos, ya que se trata de un sector donde la resistencia de los Estados a la extensión de las competencias europeas ha sido especialmente virulenta. Precisamente ahí se podrá comprobar el papel dinamizador que ha desempeñado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el cual ha introducido cambios sustanciales en las legislaciones nacionales para hacerlas más respetuosas con los principios del Derecho de la Unión Europea. El estudio de la jurisprudencia en materia tributaria directa constituye, en este sentido, un caso "duro" en términos metodológicos, pues se trata de un área de actividad económica en la que los Estados han resistido fuerte y explícitamente la integración a nivel europeo. Se mostrará primero que, en su calidad de "guardián de los tratados", la jurisprudencia del Tribunal ha ido incursionando en el terreno vedado de la fiscalidad directa al invocar principios "constitucionales" inscritos en los tratados, como son, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento o la libertad de prestación de servicios. En segundo lugar, se mostrará que el TJUE ha dado un paso adicional al cuestionar el principio fundamental sobre el que se basan los sistemas tributarios nacionales: la distinción entre residentes y no-residentes. La tercera sección explica que ello ha puesto en cuestión la *coherencia* de los sistemas fiscales nacionales, tal como han argumentado los Estados miembros en su defensa, poniendo todo el sistema tributario en una compleja disyuntiva. La cuarta sección describe cómo la jurisprudencia del TJUE ha

---

4 CAPORASO, James A. y STONE-SWEET, Alec: "From Free Trade to Supranational Polit: The European Court and Integration", en SANDHOLTZ, Wayne y STONE-SWEET, Alec: *European Integration and Supranational Governance*, Oxford University Press, Oxford, 1998, págs. 92-133.

tenido efectos incluso en asuntos internos de fiscalidad nacional. La fiscalidad se presenta, pues, como un escenario idóneo para demostrar que los avances en el proceso de integración no son sólo el resultado de decisiones intergubernamentales plasmadas en los Tratados.

1. MARCO TEÓRICO: EL CONTROL DE LOS ESTADOS SOBRE EL PROCESO DE INTEGRACIÓN EN EUROPA Y EL PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

1.1. Historia y teoría de la integración en Europa

La cuestión teórica del control estatal sobre el proceso de integración regional en Europa es tan vieja como la propia Comunidad[5]. El Tratado de Roma de 1957 representó un paso importante en las Relaciones Internacionales porque creó dos órganos *supra-nacionales*, la Comisión Europea y el Tribunal de Justicia, cuya autonomía de los Estados miembros era indispensable para hacer funcionar de manera creíble el sistema. Aunque existía el precedente único de la Alta Autoridad de la CECA, la creación de entidades supranacionales, con competencias más generales, representaba un experimento novedoso y desafiante de la soberanía estatal. Por eso, el proceso de integración en Europa ha sido sumamente contencioso desde su nacimiento y, en consecuencia, al mismo tiempo que los Seis miembros fundadores de la Comunidad creaban estos órganos, se dedicaron a restringir su independencia y a limitar la consecución de su misión que es hacer avanzar el proceso de integración. Incluso llegaron a boicotearlos, como durante la "crisis de la silla vacía" (1965) cuando el Presidente De Gaulle retiró a todos los representantes franceses de las instituciones europeas.

La creación de estas instituciones se basó en teorías Funcionalistas, Neo-funcionalistas y en aspiraciones políticas de corte Federalista. Los servidores públicos franceses y padres de la Comunidad Europea, Robert Schuman y Jean Monnet, que habían aprendido del fracaso de la Comunidad Europea de Defensa en 1954 las dificultades intrínsecas a la cesión de soberanía, se inspiraron en autores como Mitrany y Haas[6] para hacer avanzar a pequeños pasos, en áreas específicas y técnicas, el proyecto Federalista para lograr la pacificación de Europa. Como era

---

5 Al ser la Unión Europea el primer intento exitoso de integración regional, las teorías sobre la materia han evolucionado de manera muy cercana al propio desarrollo de la Unión.

6 MITRANY, David: "A Working Peace System", 1943, reimpreso en TAYLOR, P. y GROOM, A. J. R. (Eds.): *The Functional Theory of Politics*, Blackwell, Oxford, 1975; HAAS, Ernst B.: *The Uniting of Europe: Political Social and Economic Forces 1950-1957*, Stanford University Press, Stanford, Cal., 1958.

políticamente imposible que los Estados renunciaran a su soberanía de forma total y en áreas centrales, los Federalistas buscaron hacerlo de manera más discreta y poco a poco, en áreas que no fueran proclives a la polémica y la politización. La idea neo-funcionalista de Haas era que, al estar relacionadas todas las áreas de la vida socio-económica, la integración en un sector específico generaría "demanda" por integración en otros sectores relacionados. Esto se conoce como "*spillover*" (traducido como "derrame"). A diferencia del Funcionalismo de Mitrany que preveía el avance integracionista de manera casi automática, empujado por la lógica técnica ("*technical self-determination*"), el Neo-funcionalismo de Haas reconocía que estos procesos enfrentaban fuerte resistencia por parte de los Estados y, por tanto, que era necesario un cierto liderazgo político para llevarlos a cabo. Haas atribuía este papel a las instituciones comunitarias supranacionales, sobre todo a la Comisión, y en particular a los individuos que trabajaran como servidores públicos en ellas, quienes, directamente expuestos a los beneficios de la cooperación y la integración internacionales, abogarían por mayor integración. En conjunto con organizaciones empresariales a nivel transnacional buscarían extender el proceso de integración a nuevas áreas. En consecuencia, las lealtades de los actores sociales se irían trasladando al nivel supranacional, los Estados miembros irían cediendo poco a poco sus competencias por interés propio, reconfigurando así la definición misma de soberanía estatal.

El Neo-funcionalismo cayó en desgracia con la "crisis de la silla vacía" que vino a demostrar los claros límites de la integración y de la cesión de competencias y soberanía estatales. Esta crisis se desató por varias razones que han continuado siendo puntos centrales de controversia en la historia de la Unión Europea hasta hoy: la introducción del voto por mayoría cualificada, el establecimiento de un presupuesto comunitario, las competencias de la Asamblea Europea (más tarde Parlamento Europeo). En 1965, los internacionalistas de corte Realista, entre ellos Stanley Hoffmann[7], vieron confirmadas sus predicciones y críticas al neo-funcionalismo: los Estados no ceden soberanía tan fácilmente, y las instituciones comunitarias, creadas por los Estados, tienen claros límites en su independencia y en su capacidad de hacer avanzar el proceso de integración. En efecto, la Comisión nunca volvió a ser la misma: rara vez hace propuestas que sabe que los Estados vetarán[8]. Los hechos parecían haber dado a la razón a los Realistas acerca de la resistencia insuperable de los Estados a ceder elementos sustanciales de la soberanía en aras del proceso de integración. La situación se mantuvo así largo tiempo, tras el llamado "Compromiso de Luxemburgo" de 1969 que consolidaba el

---

7 HOFFMAN, Stanley: "Obstinate or Obsolete? The Fate of the Nation-State and the case of Western Europe", *Daedalus*, vol. 95, 1966.

8 CINI, Michelle: *The European Commision: Leadership, Organisation and Culture in the EU Administration*, Manchester University Press, Manchester, 1996.

principio de unanimidad en las decisiones del Consejo, lo cual se combinaba con la crisis económica mundial para llevar a la Comunidad a un periodo de "Euro-esclerosis" durante la década de los años setenta.

A principios de los años ochenta, un nuevo ímpetu en la integración, dio nuevos aires a nuevas teorías reminiscentes del Neo-funcionalismo. El empuje vino primero del TJUE, en particular de la famosa sentencia de 20 de febrero de 1979, Rewe-Zentral, "Cassis de Dijon", 120/78, que introdujo el principio de "reconocimiento mutuo" de las normativas nacionales como forma de construir el Mercado Único, en lugar de buscar la armonización explícita de todas las normativas nacionales relacionadas con la producción de bienes[9]. Esto permitió superar un número importante de barreras no-arancelarias que los Estados miembros habían establecido durante la crisis económica para proteger sus mercados internos.

Un segundo elemento que revivió la integración vino de la Comisión Delors, que desplegó un nuevo activismo, basado en el liderazgo del antiguo ministro de finanzas francés. Lord Cockfield, miembro de la Comisión Delors, en consultas con la comunidad empresarial del ámbito europeo, esbozó el famoso "libro blanco" que llevó a la firma del Acta Única Europea de 1986. En el libro blanco, la Comisión hacía un número de recomendaciones específicas para completar el Mercado Único establecido en el Tratado de Roma[10]. Así, estas dos instituciones comunitarias, en conjunto con actores sub y transnacionales, desempeñaron un papel central en desatascar el proceso de integración europea y sacarlo de la "euroesclerosis" en que se había sumido. A partir de entonces, y con los desarrollos posteriores que llevaron al Tratado de Maastricht en 1992, comenzó un nuevo periodo de discusión teórica.

1.2. Los debates posteriores a Maastricht: Gobernanza Supranacional vs. Intergubernamentalismo

Con la proliferación de nuevos enfoques teóricos que se dio a partir de la firma del Acta Única Europea, la cuestión de la autonomía de las instituciones comuni-

---

9 NICOLAIDIS, Kalypso: "The Emergence of Managed Mutual Recognition: Legal Precedent and Political Innovation in the European Community", *Paper* presentado en la *European Community Studies Association*, 1993.

10 SANDHOLTZ, Wayne y ZYSMAN, John: "1992: Recasting the European Bargain", *World Politics*, vol. 42, núm.1, 1989, págs. 95-128, mostraron el papel que tuvo la Comisión en la organización de consultas con la Unión Europea de Confederaciones de Patrones e Industriales (UNICE en inglés) y la mesa redonda de industrialistas europeos, de dónde salieron las propuestas concretas del Libro Blanco. Ver también GREEN COWLES, María: "Setting the agenda for a new Europe: The European Round Table and EC 1992", *Journal of Common Market Studies*, vol. 33, núm. 4, 1995, págs. 501-526.

tarias retomó su lugar central: ¿hasta qué punto controlan los Estados miembros el proceso de integración? ¿En qué medida son independientes las instituciones europeas?

El Realismo, que en su disciplina central, las Relaciones Internacionales, había sufrido serios embates por parte de los teóricos de la Interdependencia y más generalmente por obviar la política interna de los Estados, se refundó en el área de los Estudios Europeos bajo el nombre de Intergubernamentalismo Liberal con el trabajo de Andrew Moravcsik. El apelativo de "liberal" se debe a que este autor se dedicó a crear un marco teórico que le permitiera "abrir la caja negra" e investigar la formación de preferencias a nivel estatal, en lugar de deducirlas de la distribución internacional del poder. Sin embargo, una vez establecidas estas preferencias, el segundo paso de la teoría de Moravscik, que corresponde a las negociaciones a nivel europeo, retoma los supuestos del Realismo al asumir a los Estados como actores racionales unificados (representados por el Jefe de Estado o de Gobierno), y al incluir su poder relativo como factor explicativo central de los resultados de las negociaciones. No es sorprendente, con estos supuestos, que Moravscik enfocara su análisis empírico en el estudio de las Conferencias intergubernamentales, en las que se han reunido los Jefes de Estado y de Gobierno de los Estados miembros para revisar los Tratados. Cabe subrayar que, en estas Conferencias, el papel de actores no-estatales y supranacionales es limitado. Así pues, Moravscik llega a la conclusión de que, si se ha dado la integración, ha sido siempre en el interés de los Estados miembros, y si han cedido soberanía, ha sido siempre con un estricto control sobre los procesos y las instituciones.

Tanta parsimonia no podía más que levantar sospechas por parte de aquellos que observaban el día a día de la vida comunitaria desde nuevas perspectivas, como el de la Gobernanza Multinivel,[11] Gobernanza Supranacional (Sandholtz, Stone-Sweet) o el Institucionalismo Histórico (Pierson). Para estos autores, Moravscik se olvida de dos asuntos fundamentales: primero, el día a día de la vida comunitaria también tiene incidencia sobre el rumbo de la integración y, segundo, las instituciones supranacionales y actores no-estatales (sobre todo transnacionales) tienen un papel fundamental que no se puede obviar y, a veces, escapan al control de los Estados e, incluso, llegan a ir en su contra.

---

11 RICHARDSON, Jeremy: "Policy-making in the European Union. Interests, ideas and garbage cans of primeval soup", en RICHARDSON, Jeremy (Ed.): *European Union. Power and Policy-Making*, Routledge, Londres, 1996; SMITH, Michael: "Toward a theory of EU foreign policy making: multilevel governance, domestic politics and national adaptation to Europe's common foreign and security policy", *Journal of European Public Policy*, vol. 11, núm. 4, 2004, págs. 740-758; WALLACE, Helen y WALLACE, William (Eds.): *Policy-Making in the European Community*, Oxford University Press, Oxford, 2000.

Para el Institucionalismo Histórico, representado en Estudios Europeos por el trabajo de Pierson, es reduccionista pensar que la integración se dé a grandes saltos sin tener en cuenta lo que pasa entre una Conferencia intergubernamental y otra. El cambio, según esta teoría, se da *gradualmente*, a medida que todo tipo de actores (no sólo los Estados) van interactuando con las instituciones y reglas establecidas, interpretándolas, mostrando sus lagunas, dándoles sentido y modificándolas a su paso. Cada nueva versión de los Tratados deja abiertos "huecos" que los actores sociales van llenando de contenido al aplicar las normas a realidades concretas, además de que hay una serie de consecuencias no anticipadas por los Estados de sus decisiones.

Puede resultar obvio que, en un proceso tan complejo, existan consecuencias no anticipadas por los Estados, y en ese sentido lo importante es especificar bajo qué condiciones sucede esto. Siguiendo la línea argumentativa de Pierson y de Stone-Sweet, se puede esperar que este tipo de situaciones "no anticipadas" se den en sectores en los que los Estados no son los únicos actores (como podría ser el caso de la política exterior o la de defensa) donde es más fácil ejercer como *gatekeepers*, sino que es más factible que ocurran en aquellos sectores en los cuales intervienen una gran variedad de actores privados o no-estatales a nivel transnacional (asuntos económicos, sector agrícola)[12]. En el caso de un sistema jurídico apoyado en el precedente y la jurisprudencia, donde la interpretación es crucial para la construcción de normas legales, cabe esperar también una buena cantidad de cuestiones no anticipadas, sobre todo en aquellas áreas en las que la claridad de los principios no está aún establecida y existan posibles interpretaciones divergentes, que salen a la luz cuando los actores lo plantean ante una instancia judicial.

Hay otro punto importante a rescatar del Institucionalismo Histórico, representado por North en economía política, y que es particularmente útil para entender la cuestión de cómo las sentencias del TJUE amenazan la *coherencia* de los sistemas tributarios nacionales. North explica que las normas están organizadas de manera jerárquica, y varían desde un nivel muy general en el que sitúa a las constituciones (en este caso los Tratados) hasta reglamentos y contratos específicos entre particulares. Cuanto más arriba en la jerarquía, más costoso es cambiar una norma, porque otros conjuntos de reglas dependen de ella, por lo que la mayoría de los cambios se da más en este nivel (recontratar bajo el mismo marco), y menos en el de los principios generales. A medida que se van produciendo cam-

---

12 RUANO, Lorena: *Institutions, the Common Agricultural Policy, and the European Community's Enlargement to Spain, 1977-1986*, Tesis Doctoral, Universidad de Oxford, Oxford, 2001, ha podido comprobar esta idea al analizar la Política Agrícola Común, en la que las organizaciones de agricultores han tenido un poder desmesurado y han desafiado las reformas propuestas por la Comisión y sus propios estados, cuestionando su papel como "gate-keepers".

bios al más bajo nivel, se va creando una discontinuidad con la lógica de los niveles más altos y se va produciendo una incoherencia en los sistemas institucionales que puede llevar a dos tipos de resultados: primero, que la incoherencia continúe y se vaya "parcheando" *ad hoc* en los márgenes extremos (casos específicos); o que se llegue a una "coyuntura crítica" que termine obligando a un cambio en los principios de más alto nivel[13].

Los autores que se sitúan dentro del marco de la Gobernanza Multinivel, como Helen Wallace, Jeremy Richardson o Michael Smith, parten de teorías para analizar políticas públicas, como son "redes de política" (*policy networks*), y asumen de entrada que la Unión Europea es un sistema político que se puede analizar con herramientas similares a las que se usan para analizar sistemas políticos nacionales[14]. En este sentido, los Estados son actores importantes, pero no los únicos, y sobre todo, no *unificados*, pues las competencias y mecanismos de toma de decisiones varían de un área de política a otra, fragmentando así el interés nacional. En este marco, la cuestión de la autonomía de las instituciones supranacionales *vis à vis* los Estados es sobre todo una cuestión que merece investigarse de manera empírica, sector por sector, más que un supuesto teórico.

Para Wayne Sandholtz y Alec Stone-Sweet, cuyos escritos son particularmente relevantes para el tema de este estudio, la integración en Europa ha adquirido una dinámica propia que escapa al control de los Estados. Si bien es cierto que la Comunidad comenzó como un tratado internacional entre Estados, a medida que estos arreglos han hecho aumentar las transacciones transnacionales, se ha generado mayor demanda por parte de los actores sociales de tener una mejor y mayor normatividad a nivel europeo. Se han apoyado para ello en las instituciones supranacionales, en particular el TJUE, cuya jurisprudencia ha hecho avanzar la integración regional, al "constitucionalizar" ciertos principios (por ejemplo, las libertades de movimiento plasmadas en el Tratado de Roma) y al institucionalizar ciertas normas y prácticas. Junto con otros autores como Burley y Mattli[15], esta visión se acerca mucho al Neo-funcionalismo, pero no se atreve a predecir un "derrame" casi automático de un sector a otro, ni mucho menos, un traslado de las lealtades al nivel supranacional.

---

13 NORTH, Douglass C.: *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990.

14 Sobre la conveniencia y los problemas de utilizar teorías de Política Comparada o de Relaciones Internacionales para estudiar a la Unión Europea, véase el debate entre: HURRELL, Andrew y MENON, Anand: "Politcs like any other? Comparative Politics, International Relations and the study of the EU", *West European Politics*, vol. 19, núm. 2, 1996, págs. 386-342; y HIX, Simon: "The study of the European Community: the challenge to Comparative Politics", *West European Politics*, vol. 17, núm. 1, 1994, págs. 1-30.

15 BURLEY, Anne Marie y MATTLI, Walter: "Europe before the Court: A political Theory of Legal Integration", *International Organization*, vol. 47, núm. 1, 1993, págs. 41-76.

Antes de pasar al análisis específico del papel del TJUE como motor de integración independiente de los Estados, cabe resaltar que este tema tiene implicaciones más allá de los Estudios Europeos, pues ocupa actualmente, en la disciplina más general de Relaciones Internacionales, un lugar central en el debate sobre el concepto de "legalización"[16]. Abbott, Keohane, et. al., elaboraron una tipología para definir este concepto basándose en tres dimensiones (obligatoriedad, precisión y delegación), con el fin de analizar el papel del derecho en el sistema internacional, en ausencia de un soberano coercitivo que aplique la ley[17]. En las tres dimensiones, la Unión Europea y el TJUE aparecen cerca del tipo ideal de legalización plena, como ocurre en los sistemas nacionales más desarrollados[18]. En otras palabras, el fenómeno aquí estudiado no tiene comparación con ningún otro sistema legal internacional por tratarse de un caso extremo. El desentrañar la dinámica que lo ha llevado hasta ahí, puede tener consecuencias analíticas interesantes para otros casos de la vida internacional.

1.3. Autonomía del Tribunal de Justicia de la Unión Europea e integración supranacional

1.3.1. Conformación y normatividad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Como ocurre con cualquier ordenamiento jurídico, las normas del Derecho de la Unión Europea deben tener garantizada su aplicación a través de mecanismos jurisdiccionales de control, responsabilidad que corresponde al TJUE. Así queda perfectamente plasmado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). La Comisión[19] y los Estados miembros[20] pueden recurrir a

---

16 Véase el número especial de esta publicación, GOLDSTEIN, Judith L., KAHLER, Miles, KEOHANE, Robert O. y SLAUGHTER, Anne-Marie (Comps.): "Legalization and World Politics", *International Organization*, vol. 54, 2000.

17 ABBOTT, Kenneth. W., KEOHANE, Robert, MORAVCSIK, Andrew, SLAUGHTER, Anne Marie y SNIDAL, Duncan: "The Concept of Legalization", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, págs. 401-419.

18 ABBOTT *et al.*: "The Concept of Legalization", cit. pág. 405.

19 *"Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea"* (artículo 258 del TFUE).

20 *"Cualquier Estado miembro podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si estimare que otro Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados. Antes de que un Estado miembro interponga, contra otro Estado miembro, un recurso fundado en un supuesto incumplimiento de las obligaciones que le incumben*

estos mecanismos jurisdiccionales de control (léase, al Tribunal de Justicia) cuando consideren que se está produciendo algún incumplimiento de los Tratados o del Derecho derivado. También los particulares cuentan con vías para que el Tribunal de Justicia examine los asuntos que les conciernen. Por una parte, toda persona física o jurídica podrá interponer recurso contra las decisiones de las que sea destinataria y contra las decisiones que, aunque revistan la forma de un reglamento o de una decisión dirigida a otra persona, le afecten directa e individualmente[21]. Por otra parte, cualquier sujeto que se vea inmerso en un litigio ante sus tribunales nacionales puede sostener la incompatibilidad de las reglas nacionales con el Derecho de la Unión Europea, y el TJUE tomará la palabra a través del planteamiento de **cuestiones prejudiciales**. Esto significa que los órganos jurisdiccionales nacionales son también vigilantes del cumplimiento del Derecho europeo, de manera que cuando se susciten dudas en cuanto a su compatibilidad con los ordenamientos internos, las elevarán al TJUE[22].

En el cumplimiento de su misión, el Tribunal de Justicia opera como un Tribunal Constitucional, ya que asegura el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados, por encima del parecer de otros actores[23]. La preeminencia del TJUE se ve confirmada por el hecho de que los Estados tienen la obligación de ejecutar sus sentencias, en los términos del artículo 260.1 del TFUE: *"Si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal"*[24]. La Comisión, en su condición de guardiana de los

---

en virtud de los Tratados, deberá someter el asunto a la Comisión. La Comisión emitirá un dictamen motivado, una vez que los Estados interesados hayan tenido la posibilidad de formular sus observaciones por escrito y oralmente en procedimiento contradictorio. Si la Comisión no hubiere emitido el dictamen en el plazo de tres meses desde la fecha de la solicitud, la falta de dictamen no será obstáculo para poder recurrir al Tribunal" (artículo 259 del TFUE).

21 Artículo 263 del TFUE.

22 *"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:*
a) sobre la interpretación de los Tratados;
b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;
Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.
Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal" (artículo 267 del TFUE).

23 Artículo 19 del Tratado de la Unión Europea.

24 La fuerza ejecutiva de las sentencias del TJUE se reconoce en el artículo 280 del TFUE.

Tratados, se encarga de velar por el seguimiento de las consignas jurisprudenciales, de acuerdo con el artículo 260.2 del TFUE: *"Si la Comisión estimare que el Estado miembro afectado no ha tomado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal, podrá someter el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. La Comisión indicará el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias. Si el Tribunal declarare que el Estado miembro afectado ha incumplido su sentencia, podrá imponerle el pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva"*.

La credibilidad de todo sistema jurídico descansa, en buena medida, en la credibilidad y profesionalismo de sus instancias jurisdiccionales. La autonomía del TJUE se fundamenta en su conformación, concebida en el Tratado por un perfil técnico y no político de sus integrantes. Con arreglo al artículo 253 del TFUE, los jueces y los abogados generales del Tribunal de Justicia, serán designados de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados miembros por un período de seis años, "elegidos entre personalidades que ofrezcan absolutas garantías de independencia y que reúnan las condiciones requeridas para el ejercicio, en sus respectivos países, de las más altas funciones jurisdiccionales o que sean jurisconsultos de reconocida competencia".

Es cierto que la procedencia nacional de los jueces ("El Tribunal de Justicia estará compuesto por un juez por Estado miembro"[25]) podría parecer un indicio de su "representatividad estatal". Sin embargo, esta circunstancia obedece más a la necesidad de conocimiento de los respectivos ordenamientos nacionales que pueden entrar en conflicto con el Derecho de la Unión. Por tanto, ya no se sigue ese criterio en relación con los abogados generales, que tan importante misión desempeñan asistiendo al Tribunal[26], sino que el Tratado sólo prescribe su número (ocho) sin establecer condición alguna respecto de su origen nacional, lo cual corrobora la pretensión de configurar el Tribunal de Justicia como una institución sólidamente independiente.

1.3.2. Las bases de la autonomía del Tribunal

Es importante aquí reconstruir el argumento de Alec Stone-Sweet y James Caporaso en su célebre capítulo sobre el papel del TJUE, pues constituye el punto

---

25 Artículo 19.2 del Tratado de la Unión Europea.

26 La función del abogado general consiste en presentar públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos que va a dirimir el Tribunal y requieran su intervención (artículo 252 del TFUE). La mayoría de las sentencias del TJUE siguen con bastante fidelidad las conclusiones presentadas por el abogado general.

de referencia para este estudio. Según estos autores, la integración legal a nivel europeo se ha dado gracias al surgimiento y consolidación de relaciones causales entre tres factores: intercambio transnacional, el mecanismo de resolución de controversias triádico (jueces nacionales, TJUE y actores privados) y la producción de normas legales (legisladores e impulso jurisprudencial).

El punto de partida es mostrar que las instituciones supranacionales europeas gozan de cierta autonomía, en particular el TJUE. Para ello utilizan la teoría de "agente-principal" en la delegación de competencias. En resumen, los "principales" son los Estados miembros, que crean "agencias" como el TJUE por razones varias, como mantener compromisos creíbles, y delegan autoridad en esas "agencias" para que lleven a cabo las tareas que se les encomiendan de manera efectiva. Pero las "agencias" pueden tener incentivos o relaciones con otros actores que los lleven a actuar de maneras no previstas por los "principales", por lo cual es importante especificar los mecanismos que tienen los principales a su alcance para "meter a la agencia en cintura". Al igual que para los autores del enfoque de Gobernanza Multinivel, la cuestión de la autonomía de las instituciones comunitarias es una cuestión empírica que no se puede asumir, como hace el Intergubernamentalismo. Según Moravcsik, Garret y otros[27], el TJUE opera dentro de límites bien establecidos por los Estados más poderosos, sus "principales". Aunque el TJUE sea activo, su actividad queda restringida por un estricto mandato, constantemente monitoreado y, en última instancia, controlado por los Gobiernos. Además, el Tribunal no actúa en el vacío, sino que anticipa las posiciones de Gobiernos clave (que, de hecho, presentan sus puntos de vista ante el TJUE) y las incluye en sus decisiones. Según Garrett, su jurisprudencia tiende a codificar las preferencias de los Estados dominantes, Francia y Alemania. Si esto fuera así, entonces no queda claro cómo el TJUE se ha ido metiendo en el área tributaria, en donde existen claras "líneas rojas" por parte de los Estados miembros, en particular el Reino Unido[28]. Esta "anomalía" merece ser explicada.

Caporaso y Stone-Sweet argumentan que las instituciones supranacionales gozan de mayor autonomía de lo que asume el Intergubernamentalismo, pues, aunque en principio los Estados pueden revertir las sentencias del TJUE, esto es normalmente difícil y costoso. El primer mecanismo de control que tienen los Estados es formal y negativo: la capacidad de anular o revisar las decisiones del

---

27 GARRETT, Geoffrey, KELMAN, R. Daniel y SCHULTZ, Heiner: "The European Court of Justice, National Governments and Legal Integration in the European Union", *International Organization*, vol. 52, núm. 1, 1998, págs. 149-176.

28 En la Conferencia Intergubernamental de Roma de abril de 2003, en que se discutió el borrador final de la fallida Constitución para Europa, Reino Unido y otros Estados dejaron claro que la armonización fiscal estaba fuera de discusión: "La Constitución divide a la Europa de los 25", *El País*, 4 octubre 2003, pág. 2.

Tribunal. Si se trata de una sentencia sobre el sentido de los Tratados con la que discrepan uno o más Estados, la forma de revertir la interpretación del TJUE es revisando los Tratados. Esto es sumamente complejo pues requiere unanimidad en una Conferencia Intergubernamental (Conferencia de representantes de los Gobiernos de los Estados miembros) y posterior ratificación a nivel nacional, de conformidad con sus respectivas normas constitucionales. Por este medio, los Estados podrían cambiar la jurisdicción del TJUE o, incluso, abolirlo. Sin embargo, lo que se ha visto en la práctica es justamente lo contrario: en la oportunidad más reciente que han tenido los Estados para revisar la normatividad bajo la que opera el Tribunal, el Tratado de Lisboa, los Estados han acordado darle mayor autonomía reforzando la independencia de sus componentes. En efecto, decidieron incrementar su grado de profesionalización con la creación ex profeso de un comité compuesto por siete personalidades (elegidas de entre antiguos miembros del Tribunal de Justicia y del Tribunal General, miembros de los órganos jurisdiccionales nacionales superiores y juristas de reconocida competencia[29]) que ha de pronunciarse sobre la idoneidad de los candidatos para el ejercicio de las funciones de juez y abogado general, antes de proceder a su nombramiento. Ello viene a interferir en el control que los principales (gobiernos nacionales) tienen sobre los agentes (jueces del TJUE), puesto que los nombramientos de los jueces ahora está mediado por una nueva instancia que privilegia los criterios de profesionalidad por encima de la representación de visiones nacionales. Otro mecanismo que dota de independencia a los jueces es que los Estados no pueden destituirlos, una vez que han sido nombrados.

A nivel de los pronunciamientos, cuando se trata de una sentencia que se refiere al significado de legislación secundaria (directivas y reglamentos), el Consejo (en donde están representados los Estados) no puede revertir la decisión si no es contribuyendo a crear nuevas regulaciones o directivas que contrarresten los efectos del fallo del TJUE. Esto también es costoso y difícil: los procedimientos legislativos en la Unión Europea son complejos, y no sólo requieren un voto en el Consejo (por unanimidad o mayoría cualificada, según el área) sino que también deben originarse en la Comisión (que es a quien corresponde con carácter general la iniciativa) y obtener la aprobación del Parlamento (especialmente después del Tratado de Liboa, firmado el 13 de diciembre de 2007 y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, que lo convirtió en co-legislador). Lo importante aquí es que el "principal" no es un actor unificado, con preferencias coherentes entre sectores y temas, sino una amalgama de Estados y de instituciones europeas. La dinámica

[29] Artículo 255 del TFUE. La designación de los miembros del Comité se produce por decisión del Consejo, que se pronuncia por iniciativa del Presidente del Tribunal de Justicia (aunque uno de los miembros será propuesto por el Parlamento Europeo).

de toma de decisiones en la Unión hace difícil que los "principales" controlen a su "agente" de manera estricta.

Otro mecanismo de control es informal e indirecto: la "internalización" por parte del agente de las preferencias de sus "principales". Preocupado por su supervivencia, el Tribunal evitaría tomar decisiones que llevaran a los Estados a limitar su autonomía, de modo que se auto-restringiría con decisiones que sean aceptables por los principales. El problema de este mecanismo es, una vez más, que el "principal" no tiene preferencias claras y coherentes, y que los mecanismos de disuasión (formales) que llevarían al "agente" a internalizarlas dependen del consenso entre los miembros. Más aún, la operación de este tipo de mecanismos es difícil de verificar empíricamente. Además, el caso que aquí se estudia, demuestra lo contrario: el agente se está inmiscuyendo en áreas (tributación directa) que los principales preferirían mantener alejadas de su competencia. Por tanto, no se puede decir que el TJUE haya internalizado esta preferencia de sus principales.

En resumen, el marco analítico de "agente-principal" permite dilucidar que el TJUE tiene un cierto margen de maniobra en tanto que no exista un consenso entre los Estados miembros y las otras instituciones europeas sobre el asunto particular a discusión. Sólo así puede entenderse por qué ha producido sentencias, como la de *Cassis de Dijon* o las que se explicarán más adelante para el caso de los impuestos, que han hecho incursionar a la Unión Europea en áreas supuestamente blindadas con líneas rojas, con su interpretación novedosa que apela a principios generales plasmados en los Tratados.

La explicación alternativa que ofrecen Caporaso y Stone-Sweet de la dinámica legal en la Unión Europea está basada en la relación del TJUE con el crecimiento de los intercambios transnacionales, que generan demanda por mayor y mejor reglamentación y organización supranacional. Según estos autores, conforme crece el comercio, las reglas y prácticas nacionales que lo dificultan se vuelven más costosas para los agentes privados que operan a nivel transnacional, que buscan entonces reemplazarlas con reglas que los favorezcan, en general a un nivel superior de autoridad. Por otra parte, cuando los jueces ofrecen justificación de sus decisiones para un caso concreto, no sólo resuelven ese caso, sino que además, crean jurisprudencia para casos ulteriores similares. En este sentido, el TJUE llega a "pseudolegislar" incluso antes de que lo hagan los actores legislativos institucionalizados (Comisión, Consejo, Parlamento e incluso legisladores nacionales), pues puede generar normas donde no las había antes, mostrando los criterios necesarios de legislación al resolver un caso concreto (si el TJUE desvela en una sentencia la incompatibilidad de una norma dada con los Tratados, está orientando a sensu contrario sobre cómo debe legislarse para restaurar la compatibilidad). Conforme la nueva normativa va facilitando el intercambio transnacional se genera un círculo virtuoso entre actores sociales, actores supranacionales y actores legislativos que cobra una vida propia y que sigue una lógica expansiva y autosos-

tenible[30]. Karen J. Alter recurre a los mecanismos propuestos por Stone Sweet y Caporaso para explicar el desarrollo del sistema legal, pero rechaza la idea de que lleven siempre hacia mayor integración, ya que pueden darse reacciones adversas a nivel nacional, además de la variación que existe dependiendo del tema[31].

La dinámica de estos mecanismos se hizo posible porque hubo un paso previo: la "constitucionalización" de los Tratados. Este concepto se refiere a la transformación de una organización intergubernamental, gobernada por el Derecho Internacional, en un sistema de gobernanza de varios niveles, fundamentado en la lógica de la ley suprema del constitucionalismo, a la que tienen acceso individuos y organizaciones privadas. Cabe destacar que este es un factor exclusivo de la Unión Europea, pues el Derecho Internacional normalmente no confiere derechos a los individuos, sino a los Estados, y cuando lo hace (esencialmente en los regímenes de derechos humanos), el litigante debe haber agotado todas las instancias nacionales previas[32]. Pero esta no era la intención inicial de los Seis, que fundaron una organización internacional en 1958, no un super-Estado, y que delegaron competencias en el TJUE con la intención de que controlara a las otras instituciones supranacionales, no de que defendiera a individuos u organizaciones privadas[33]. Fue el propio TJUE el que se labró esa competencia, por medio del artículo 177 del Tratado de Roma (actual artículo 267 del TFUE), y su configuración de las cuestiones prejudiciales: los jueces nacionales, al resolver una disputa, deben asegurarse de que la normativa nacional sea compatible con la europea y, por tanto, en caso de duda, pueden solicitar la opinión del TJUE. Así pues, aunque no se había anticipado, la mayoría de los casos que llegan al Tribunal responden a reclamos hechos por actores privados, lo cual lo ha convertido en corte constitucional de la Unión Europea. Sáiz y Weiler[34] han mostrado cómo la jurisprudencia del TJUE ha tomado sus términos de referencia de los Tratados como un texto constitucional desde los años 1960 y hoy se refiere explícitamente a la "carta constitutiva". Como se verá en la segunda sección, la mayoría de los casos en los cuales el TJUE ha emitido sentencias con relación a asuntos tributarios (de impuestos directos) responde a esta misma dinámica, pues vienen de agentes pri-

---

30 CAPORASO, James A. y STONE-SWEET, Alec: "From Free Trade to Supranational Polit…", cit., págs. 100-101.

31 ALTER, Karen J.: "The European Union's Legal System and Domestic Policy: Spillover or Backlash?", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000, págs. 489-518.

32 ABBOTT *et al*.: "The Concept of Legalization", cit. pág. 409.

33 ALTER, Karen J.: "The European Union's Legal System…", cit., pág. 491.

34 SÁIZ, Alejandro: "El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como Tribunal Constitucional", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 53, 2, 1999, págs. 223-256; WEILER, Joseph. H. H.: "A quiet Revolution: The European Court and its Interlocutors", *Comparative Political Studies*, vol. 26, 1994, págs. 510-534.

vados (son menores, mucho menores, las ocasiones en las que se ha pronunciado como consecuencia de demandas de la Comisión a los Estados).

El proceso de constitucionalización se vio apuntalado por dos doctrinas cruciales impulsadas por el TJUE a partir de las sentencias *Van Gend & Loos*[35] y, especialmente, *Costa/ENEL*[36]. La primera estableció la primacía del Derecho de la Unión Europea sobre el Derecho nacional. La segunda, consagró la aplicabilidad directa de las normas europeas[37], sin necesidad de normas internas de ejecución, de manera que los particulares pueden hacer valer esos derechos ante los respectivos poderes públicos nacionales. Con ello, se abrió la posibilidad de que individuos y actores privados puedan plantear sus demandas frente a los gobiernos nacionales u otras autoridades y sustanciarlas ante el TJUE. En cuanto a las directivas, la doctrina del efecto directo se ha ido perfeccionando jurisprudencialmente, consagrándose la obligación de los jueces nacionales de interpretar la normativa nacional de acuerdo con el Derecho de la Unión Europea, tal y como quedó plasmado en la sentencia de 10 de abril de 1984, *Von Colson y Kamann*, 14/83[38] Con esta doctrina, la jurisdicción del TJUE pasó a cubrir disputas, no sólo entre actores privados y autoridades, sino también casos entre privados.

La aplicabilidad del Derecho de la Unión Europea se puso así en manos también de los tribunales nacionales[39], cuyo grado de entusiasmo en acogerse a éste ha variado, desde una actitud generalizada de aceptación de las premisas en que se basa el funcionamiento de la relación entre el ordenamiento europeo y los ordenamientos nacionales. A pesar de esta aceptación general, existe gran variación en el apoyo que los tribunales nacionales dan a los litigantes para plantear casos al

---

35 Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, 26/62.

36 Sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64.

37 Aquí nos referimos tanto al Derecho originario (aplicabilidad directa de principios contenidos en los Tratados: principio de no discriminación; principios que recogen la libre circulación en sus distintas modalidades) como al Derecho derivado (en la Unión Europea existen dos tipos fundamentales de instrumentos normativos: los reglamentos, que se aplican directamente según su propio texto, y las directivas, que necesitan de la transposición por parte de cada Estado miembro, mediante sus normas nacionales; el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa planteaba el cambio de la denominación de los reglamentos por "leyes" y de las "directivas" por "leyes-marco").

38 La obligación de los Estados miembros, impuesta por una directiva, de alcanzar el resultado previsto por ésta, así como el deber que, en virtud del artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea, les incumbe de adoptar todas las medidas generales o particulares aptas para garantizar el cumplimiento de esta obligación, se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros, incluidas, en el marco de sus competencias, las autoridades jurisdiccionales. De lo dicho se sigue que, al aplicar el Derecho nacional y, sobre todo, las disposiciones de una ley nacional promulgada con el fin específico de ejecutar una directiva, el órgano jurisdiccional nacional debe interpretar su Derecho nacional a la luz del texto y del fin de la directiva.

39 ALONSO, Ricardo: "Il giudice nazionale come giudice europeo", *Quaderni costituzionali*, núm. 1, 2005, págs. 111-136.

TJUE. Alter sostiene que el hecho de que sea Alemania el país de donde provienen la mayor parte de las cuestiones prejudiciales[40] se debe a que es el único sistema legal en el que negar dicho planteamiento constituye una violación constitucional y no, como Stone Sweet y Caporaso argumentan, a que Alemania sea el centro de la actividad transnacional económica en Europa[41]. Por otra parte, en algunos países los tribunales aceptan la jurisprudencia del TJUE sin hacer uso de la referencia, aunque esto es muy difícil de medir. Además, si los jueces nacionales perciben que la jurisprudencia del TJUE afecta a la coherencia del sistema legal nacional, probablemente eviten plantear cuestions prejudiciales (más adelante volveremos al tema de la coherencia)[42]. Por otra parte, en algunos países, los tribunales aceptan la jurisprudencia del TJUE directamente sin hacer uso de la cuestión prejudicial, lo que hace muy difícil generalizar acerca de en qué medida los países acatan la máxima potestad interpretativa del Derecho de la Unión Europea que recae en el TJUE.

En cualquier caso, se pone de manifiesto que el TJUE ha trabajado para aumentar su grado de autonomía y que no ha respondido necesariamente a los intereses de los Estados miembros más reacios a la integración. Se trata además de un proceso mucho más complejo que el tira y afloja entre los Estados y el Tribunal, pues participan los tribunales nacionales y los litigantes privados. En este sentido, el presente trabajo apoya el argumento de Caporaso y Stone-Sweet sobre cómo el TJUE actúa de manera relativamente independiente de sus principales, empujado por referencias solicitadas por actores privados, pero reconoce, como indica Alter, que este proceso no es automático, unidireccional, ni irreversible, puesto que los Estados y sus jueces nacionales muchas veces reaccionan con el argumento del ataque a la coherencia de sus sistemas tributarios. Proponemos que esto podría explicarse mejor como un caso de lo que en teoría de organizaciones se conoce como "*creeping compentences*", es decir, el impulso que tiene toda organización por ampliar sus competencias y su presupuesto, con el fin de garantizar su relevancia y supervivencia.

---

40 Aunque en los años 1994 a 1997 y 2000 fue Italia el país de origen de un mayor número de cuestiones prejudiciales; y en el año 1998 fue España.

41 ALTER, Karen J.: "The European Union's Legal System…", cit. pág. 499; CAPORASO. James A. y STONE-SWEET, Alec: "From Free Trade to Supranational Polity…", cit. pág. 120.

42 ALTER, Karen J.: "The European Union's Legal System…", cit., pág. 500. Para el caso español, véase: FRAILE, María: "Negativa del juez nacional a plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Civitas. Revista española de Derecho europeo*, núm. 7, 2003, págs. 143-155; ALONSO, Ricardo y BAÑO, José María: "El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Revista española de Derecho constitucional*, núm. 29, 1990, págs. 193-222.

1.3.3. ¿Por qué estudiar la jurisprudencia del TJUE en materia fiscal?

Caporaso y Stone-Sweet apoyan sus argumentos en evidencia empírica sólida que correlaciona el aumento del volumen de comercio intracomunitario con el número de referencias hechas por tribunales nacionales al artículo del Tratado dedicado a las cuestiones prejudiciales (actual artículo 267 del TFUE, anterior artículo 234 del Tratado Constitutivo y aún antes, artículo 177), así como en dos estudios de caso: la jurisprudencia en las áreas de libre comercio de bienes (integración negativa) y en materia de provisiones sociales (integración positiva).

El reparo principal que se puede hacer a su estudio es que se centra en una evidencia empírica especialmente propicia, aquella que resulta más susceptible de apoyar su argumento *(selection bias)*. En cambio, la aportación central del presente estudio consiste en ofrecer evidencia relacionada con lo que se podría calificar como un "caso duro" o "anomalía", es decir, donde inicialmente no se esperaría encontrar activismo por parte del TJUE.

El Derecho tributario, y en particular la imposición directa, constituye ese caso por dos razones simples. Primero, se trata de un área en la que, a diferencia del libre comercio o las provisiones sociales, no existe referencia explícita alguna en los Tratados en la que pudiese apoyarse el TJUE. Su incursión en la materia ha tenido que venir por medio de la apelación a principios generales, como la libre circulación de bienes, personas o servicios, o la no-discriminación por razón de nacionalidad. La segunda razón es que los Estados miembros se han opuesto explícita y consistentemente a la armonización fiscal de los impuestos directos a nivel europeo, con lo cual, las sentencias que se revisan a continuación denotan la autonomía que se ha construido el TJUE como "agente" de sus "principales", los Estados miembros.

En esa tesitura, todas las sentencias pronunciadas por el Tribunal en materia de impuestos directos tienen que comenzar sus consideraciones con una advertencia lapidaria: *"Si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión"*[43]. El Tribunal reconoce el legítimo poder estatal en este ámbito, pero a la vez avisa (en lo que podrían algunos empezar a ver síntomas de intromisión) que va a vigilar y defender la preeminencia del Derecho de la Unión Europea, aunque sea allí donde las puertas a la integración parecen cerradas y con las llaves celosamente guardadas por los Estados. En efecto, el ámbito de la fiscalidad resulta especialmente pertinente para fundamentar la tesis del impulso

---

[43] Véanse, por ejemplo, las sentencias de 4 marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, apartado 21; de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia, C-155/09, apartado 39, y de 16 de junio de 2011, Comisión/Austria, C-10/10, apartado 23.

integrador del TJUE, porque es un ámbito caracterizado esencialmente por la falta de competencia europea. Ello quedó claro en la elaboración frustrada de una Constitución para Europa y ha quedado igualmente de manifiesto en la adopción del Tratado de Lisboa: el área principal en la cual se ha preservado la unanimidad como regla de adopción de los acuerdos ha sido el área fiscal, pues ahí los Estados se muestran particularmente celosos de su soberanía, que quieren mantener libre de cualquier condicionante procedente de la Unión Europea. A pesar de ello, se mostrará en el siguiente bloque cómo los Estados están teniendo que adaptar sus normas en esa materia como consecuencia de las resoluciones del Tribunal de Justicia.

Por otra parte, el presente trabajo va más allá de la simple aportación de evidencia para apoyar la tesis de Stone Sweet y Caporaso. Como se verá más adelante cuando nos enfrentemos al tema de la coherencia de los sistemas tributarios nacionales, este trabajo también apoya la crítica de Alter: la reacción por parte de los Estados que ven amenazada la coherencia de sus sistemas legales. Más aún, como sugiere el institucionalismo histórico, los cambios pequeños o marginales que se van dando en casos específicos van modificando el sistema legal nacional hasta hacerlo incoherente con las reglas y principios más generales.

Finalmente, este estudio de la jurisprudencia en materia tributaria muestra una serie de ejemplos que apoyan una de las observaciones más interesantes de Alter: muchos de estos casos no están impulsados por la actividad transnacional, sino por grupos domésticos que utilizan el Derecho de la Unión Europea para impulsar sus agendas locales. Esto se verá particularmente claro en la sección en la que observaremos cómo la jurisprudencia del TJUE ha ido inmiscuyendo al Derecho de la Unión Europea en asuntos que inicialmente se descartaban por considerarse exclusivamente domésticos y no relacionados con los valores dedendidos en los Tratados (acabando así con la denominada "discriminación a la inversa" que impedía a los nacionales encontrar el mismo amparo en el TJUE frente a su propio país que encontraban los nacionales de otros Estados miembros).

Con semejante determinación, el Tribunal logra socavar la resistencia estatal y encuentra huecos para la penetración del Derecho de la Unión Europea, obligando a las legislaciones tributarias nacionales a imbuirse crecientemente de los principios fundamentales de la Unión Europea. Se podría decir que este es un ejemplo del funcionamiento del sistema de gobernanza multinivel que está emergiendo en Europa, empujado por la asunción del TJUE de atribuciones cada vez más profundas.

2. ESTUDIO DE CASO. LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS: LA LUCHA CONTRA CORRIENTE DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

2.1. El punto de partida del Tribunal: el respeto a las libertades de circulación exige que las legislaciones de los Estados miembros no establezcan beneficios fiscales reservados a los operadores del propio Estado

La incursión del Tribunal en materia de imposición directa se inició haciendo uso de una de sus funciones esenciales: la de *"Guardián de los Tratados"*. Se trata de una labor de vigilancia intensiva para evitar que los ordenamientos nacionales incurran en violaciones a las principales libertades establecidas en los Tratados.

Esta labor de depuración se inició con el famoso caso del *"avoir fiscal"*, donde se trataba de una demanda de la Comisión frente a la legislación de un Estado miembro, como Francia[44]; pero más adelante son los ciudadanos los que asumen también la iniciativa y la actuación del Tribunal se va haciendo más meticulosa y perfeccionista, en parte porque el fenómeno se autoalimenta gracias al factor de arrastre que cada sentencia va suponiendo: si las empresas y los ciudadanos europeos observan cómo el TJUE avala sus demandas (demandas planteadas ante los tribunales nacionales y elevadas por estos al TJUE mediante la cuestión prejudicial), es normal que tiendan a multiplicarlas, extremando el celo en la supervisión de las reglas que los Estados pretenden aplicarles. En consecuencia, los Estados están teniendo que revisar toda su legislación para que no queden señales en las que pueda entreverse un perjuicio para las actividades transnacionales.

En esta primera faceta que queremos destacar del Tribunal, que podríamos calificar como control básico, lo que se busca es evitar el proteccionismo de las legislaciones nacionales, mediante medidas fiscales que sitúen en posiciones desfavorables a los operadores internos y a los restantes[45]. En esta línea deben citarse las sentencias relacionadas con la concesión de beneficios fiscales, discutibles cuando se reservan para el ámbito nacional o introducen alguna penalización o desventaja para los supuestos en los que concurre algún elemento de extranjería, elemento de extranjería que surge precisamente cuando se ha hecho uso de alguna libertad de circulación (libre circulación de trabajadores, libertad de establecimiento, libre prestación se servicios, libre circulación de capitales). Esto ha ocurrido, sobre todo, con las reducciones, créditos fiscales o exenciones dirigidas a

---

44 Sentencia de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83.

45 GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.

quienes adquieren acciones, que han sido puestos en cuestión si se aplicaban sólo cuando las acciones eran de compañías nacionales:

– Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98. El TJUE atacó a la legislación de los Países Bajos que establecía una exención en exclusiva para los dividendos percibidos de sociedades de los Países Bajos[46].

– Sentencia de 15 de julio de 2004, Weidert-Paulus, C-242/03. El Tribunal puso en evidencia a la legislación de Luxemburgo, que establecía una reducción en la base imponible del impuesto sobre la renta de aquellos que adquirían acciones de sociedades luxemburguesas.

– Sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02. El Tribunal criticó la legislación de Finlandia que establecía un crédito fiscal por la percepción de dividendos de sociedades finlandesas.

El mismo rechazo se ha mostrado en relación con el distinto trato a los organismos de inversión colectiva nacionales o extranjeros:

– Sentencia de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11. El TJUE no acepta que en Francia los dividendos que obtienen los Organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (una SICAV, un Fondo de Inversión Mobiliaria) estén exentos si tales Organismos residen en Francia y soportan una retención del 25 por 100 si se abonan a Organismos no residentes.

Respecto a otros beneficios fiscales, el TJUE se mostró igualmente contrario a la exención de los premios de lotería, si venía condicionada a su organización por el país en cuestión, y se negaba a las loterías de otros Estados miembros:

– Sentencia de 13 de noviembre de 2003, Lindman, C-42/02. La Sra. Lindman, finlandesa residente en Finlandia, ganó un premio de la lotería Sueca, que resultó gravado en Finlandia, puesto que la exención prevista para los premios de los juegos de azar se aplicaba exclusivamente a los juegos organizados en Finlandia. El Tribunal señaló que las loterías extranjeras recibían un trato fiscal peor que las nacionales, lo cual suponía una posición de desventaja contraria a la libre prestación de servicios, dado que los contribuyentes finlandeses preferirían participar en la lotería nacional (exenta) antes que en loterías organizadas en otro Estado miembro (gravadas).

---

46 La legislación de los Países Bajos había incurrido ya en otra vulneración del Derecho de la Unión Europea similar pero en el ámbito del Impuesto sobre Patrimonio (exención de las acciones de sociedades holandesas), que dio lugar a la sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98.

El TJUE también ha condenado que las desgravaciones concedidas a los gastos de investigación y desarrollo se restrinjan por el hecho de efectuarse en el extranjero:

– Sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97. En Francia se estableció un impuesto extraordinario que gravaba el volumen de negocios de las empresas farmacéuticas, deducidos los gastos efectuados en actividades de investigación, pero sólo si dichas actividades de investigación se habían realizado en Francia. Las sociedades recurrentes (Baxter, entre otras) eran filiales de sociedades establecidas en otros Estados miembros, y consideraban que el citado requisito daba lugar a discriminación entre los laboratorios franceses y los establecimientos secundarios de laboratorios extranjeros. Para el Tribunal, permitir la deducción fiscal de los gastos de investigación y desarrollo exclusivamente si se han realizado en el Estado de tributación, vulnera la libertad de establecimiento, al perjudicar a las empresas con sede principal en otro país, ya que son éstas en la mayoría de los casos las que hayan desarrollado su actividad investigadora fuera.

– Sentencia de 10 de marzo de 2005, Laboratorios Fournier, C-39/04. El TJUE volvió a reprender a Francia, esta vez por reservar un crédito fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a las actividades de investigación y desarrollo realizadas en su territorio. Curiosamente, quien recurría esta vez era una entidad farmacéutica francesa que había subcontratado proyectos de investigación con centros de otros Estados miembros; de manera que el Tribunal no pudo argumentar que se restringía la libertad de establecimiento de la empresa francesa, pero sí la libre prestación de servicios de la empresa extranjera que realizaba por encargo la actividad de investigación.

El TJUE se inmiscuyó también en el régimen de compensación de pérdidas:

– Sentencia de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96. El Tribunal señaló la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una normativa nacional que no permite la compensación entre las sociedades de un mismo grupo si alguna de las entidades del mismo tenía filiales en otro Estado, por vulnerar la libertad de establecimiento.

Finalmente, el Tribunal ha reivindicado la igualdad de trato en los temas gestores o procedimentales, como el régimen de devolución de impuestos:

– Sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank, C-330/91. En este caso, la legislación del Reino Unido introducía desventajas para las sucursales de entidades de otros Estados con derecho a devolución (en concreto, no recibían intereses de demora), lo cual vulneraba la libertad de establecimiento.

En suma, el Tribunal ha impuesto en numerosas ocasiones la obligación de ampliar la eficacia de los beneficios fiscales nacionales de manera que también abarquen a los operadores de los demás Estados miembros. Ahora bien, aunque estas

sentencias son valiosísimas y acarrean serios reveses y numerosos cambios en las legislaciones nacionales, no dejan de enmarcarse en una lógica de cumplimiento natural y progresivo de las expectativas europeas en materia de libre circulación. Es decir, resultan perfectamente consecuentes con la idea básica —y por todos acordada— de un espacio común sin obstrucciones. Sin embargo, el Tribunal ha ido aún más lejos: sus sentencias han tenido consecuencias de mayor calado, afectando a principios más generales, como se verá en la sección siguiente.

2.2. *El ataque frontal: las críticas del Tribunal de Justicia al principio de diferenciación entre residentes y no residentes*

El campo más afectado por la acción del TJUE, y donde se ha generado una influencia más incisiva en los ordenamientos nacionales en materia de imposición directa, es el de la **diferencia de trato con respecto al impuesto sobre la renta entre residentes y no residentes**.

El sistema de imposición sobre la renta de las personas físicas se construye en todos los Estados miembros (y puede decirse que, en general, en todo el derecho comparado) sobre la base de la separación de dos regímenes diferenciados en función del criterio de la residencia. Los sujetos residentes quedan sometidos a un impuesto periódico en el que se gravan todas sus rentas netas (con deducción de gastos o pérdidas) de acuerdo con unas escalas progresivas y teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares a través de una serie de reducciones, desgravaciones o beneficios fiscales varios. En cambio, las rentas de los no residentes tributan separada e instantáneamente, a través de una retención *(withholding tax)* aplicándose el mismo tipo, sea mayor o menor la renta y, desde luego, sin rasgo alguno de subjetivización[47] ni de concesión de bonificaciones. Esta bifurcación del impuesto sobre la renta, que goza (o gozaba) de una absoluta consolidación, se ha visto zarandeada en sus cimientos por la doctrina del TJUE.

En este punto la intervención del Tribunal de Justicia puede considerarse de un alcance cualitativamente superior, porque está generando un **replanteamiento**, no ya de disposiciones concretas o de medidas puntuales, sino **de los sistemas fiscales en su globalidad**[48]. Los modelos tradicionales de imposición sobre la ren-

---

47 En la teoría del Derecho Tributario, un impuesto es subjetivo cuando tiene en cuenta las circunstancias personales —fundamentalmente familiares— del sujeto pasivo, modulando la carga fiscal en función de dichas circunstancias. Véase PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Navarra, 2014, pág. 57.

48 CUBERO TRUYO, Antonio: "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, Huelva, 2011.

ta se caracterizaban por el contraste entre un régimen pormenorizado previsto para los residentes y un régimen muy simplificado para los no residentes, desde una postura de conformismo o despreocupación por el gravamen certero de estos últimos (en una visión que puede tildarse de "nacionalista" o con reminiscencias autárquicas). Pero el Tribunal no ha consentido las deficiencias de un método impositivo que no profundiza en cuál debería ser el gravamen adecuado conforme a la auténtica capacidad económica y circunstancias particulares del sujeto, mucho menos si afecta a sujetos que, como los no residentes, al hacer uso de la movilidad, ejercen las libertades de circulación consagradas en los Tratados. El impuesto sobre los no residentes, en su consciente imperfección, puede llegar a perjudicarles, siendo el gravamen superior al que en justicia les correspondería…y ahí está el Tribunal para impedirlo.

Por otro lado, esta jurisprudencia puede considerarse particularmente meritoria o intrépida, en cuanto que la argumentación (también basada en la defensa de las libertades de circulación y del principio de no discriminación por razón de nacionalidad) no se puede apoyar en premisas tan claras como las de la sección anterior, donde se ponían de manifiesto diferencias explícitas y ostentosas a favor de lo nacional. En este tema, el Tribunal ha tenido que desmantelar normas nacionales que distinguen en función de la **residencia**, criterio que a primera vista puede parecer inocuo, puesto que no se toma en cuenta el criterio de la **nacionalidad,** que es el dato a partir del cual se suscitan los riesgos de discriminación prohibida por los Tratados[49].

Por encima de la aparente neutralidad del criterio de residencia, el Tribunal de Justicia desvela que la diferencia entre residentes y no residentes, inicialmente respetable, puede encerrar una **discriminación indirecta o encubierta por razón de nacionalidad**, en la medida en que los residentes son mayoritariamente nacionales y los no residentes son, por lo general, extranjeros. Este factor "sociológico" ha servido al Tribunal para avanzar en su investigación, y sentar la doctrina al respecto:

– Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93. El Sr. Schumacker, belga y residente en Bélgica, trabajaba en Alemania obteniendo allí prácticamente la totalidad de sus rentas. Alemania lo gravaba como no residente, lo cual le resultaba perjudicial en comparación con el trato de los residentes, y alegó **discriminación por razón de nacionalidad**. Aunque la normativa cuestionada omitía el dato de la nacionalidad, el TJUE no detuvo ahí su análisis, porque ello no descartaba la discriminación. La aplicación de impuestos distintos a residen-

---

49 CUBERO TRUYO, Antonio: "Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia", en GARCÍA BERRO, Florián: *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Navarra, 2015.

tes y no residentes es admisible si está justificada, pero no siempre lo está. Según la sentencia, cuando el no residente obtiene la totalidad o **la mayor parte de sus rentas en el Estado de la fuente, se encuentra en situación comparable a la de los residentes** en lo que atañe a la consideración de su situación personal y familiar (que no puede considerarse en su Estado de residencia, al no obtener allí rentas suficientes) y debe ser tratado fiscalmente como residente[50][51].

Los ordenamientos nacionales han asumido esta jurisprudencia de manera obediente al introducir una opción para que los no residentes-residentes en otros Estados de la Unión Europea puedan tributar como si fueran residentes, siempre que obtengan la mayoría de sus rentas en el país donde pretender ejercer la opción.

El ataque a un principio general ha generado dudas diversas en torno a la aplicación de la doctrina Schumacker. En particular, ha sido necesario **especificar la condición para tener acceso al régimen de los residentes**. Obtener la mayor parte de las rentas en el Estado donde no se reside, superando un porcentaje determinado, variable según los países (al menos el 75 por 100, en el caso de la legislación española surgida al hilo de esta sentencia). ¿Qué elementos son computables para determinar si se cumple o no ese requisito? El TJUE ha desarrollado jurisprudencia más detallada a este respecto:

– Sentencia de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97. El Sr. *Gschwind*, residente en Holanda, obtenía la mayor parte de sus rentas en Alemania, individualmente; pero si se tenía en cuenta la renta de su cónyuge, la unidad familiar ya no cumplía el requisito. El TJUE aclaró que es necesario computar el total de ingresos de la unidad familiar para dilucidar si se alcanza o no el requisito porcentual y si se puede por tanto optar por la tributación de los residentes (sistema en el que precisamente se utilizan las técnicas ligadas a la situación familiar, como el *splitting*)[52].

– Sentencia de 1 de julio de 2004, Wallentin, C-169/03. El Sr. Wallentin, alemán residente en Alemania, realizó unas prácticas remuneradas en Suecia, donde se le cobró el impuesto de los no residentes. En este caso, El Tribunal consideró que sí

---

50 CUBERO TRUYO, Antonio: "Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia", en GARCÍA BERRO, Florián: *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Navarra, 2015.

51 CUBERO TRUYO, Antonio: "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1995", *Noticias de la Unión Europea,* núm. 137, 1996, págs. 63-67.

52 RIBES, Aurora: "La necesidad de otorgar a los no residentes que obtienen la mayoría de sus ingresos, las ventajas de los residentes: análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de septiembre de 1999", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2000, págs. 23-41.

se cumplía la condición Schumacker, dado que las rentas que Wallentin obtenía en su país de residencia (por ejemplo, una beca de manutención) no eran ingresos imponibles y no debían tenerse en cuenta. Por tanto, tenía derecho a las ventajas previstas para los residentes en Suecia. En suma, el TJUE aclaró que no se computan aquellos ingresos exentos en el Estado de residencia.

– Sentencia de 5 de julio de 2005, D, C-376/03. El Sr. D., residente en Alemania, sólo tenía el 10% de su patrimonio en los Países Bajos y el 90% en Alemania, pero intentaba alegar frente a Holanda que sí cumplía el requisito Schumacker para tributar como residente argumentando que tenía allí el 100% de su patrimonio "imponible", ya que en Alemania no existe Impuesto sobre el Patrimonio. El Tribunal no admite este razonamiento y obliga a computar también el patrimonio situado en Alemania. Aplicando la doctrina Schumacker al Impuesto sobre el Patrimonio, el Tribunal aclara que sí se computa el patrimonio que el sujeto tiene en el Estado de residencia, aunque en dicho Estado no sea gravado por no contar con un impuesto de ese tipo.

– Sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03. El Tribunal insiste en que una cosa es que un elemento no se compute por considerarse "no imponible" a los efectos de un impuesto existente (como ocurría en *Wallentin*) y otra bien distinta es pretender que el elemento no se compute por la circunstancia de que no hay impuesto que se le aplique (como ocurría en *D.*).

Pero la trayectoria jurisprudencial no se detiene ahí. El Tribunal, una vez asentada la doctrina Schumacker, ha seguido apurando el razonamiento y ha avanzado en dos líneas importantes:

En primer lugar, el TJUE ha avanzado hasta admitir los planteamientos de sujetos no residentes frente a Estados en los que no obtienen la mayor parte de sus rentas, es decir, sujetos que aunque no cumplen el requisito de la doctrina Schumacker y no tienen derecho por tanto a tributar globalmente como si fueran residentes, sí exigen tributar en el impuesto sobre la renta de no residentes aplicando parcialmente algunas reglas propias de los residentes (como los tipos de gravamen o los gastos deducibles):

– Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94. Se consideraron discriminatorios los tipos aplicados por Holanda al Sr. Asscher, holandés residente en Bélgica (la escala aplicada a los residentes en Holanda partía de unos tipos inferiores que no se aplicaban a los no residentes), discriminación declarada por el Tribunal a pesar de que Asscher no cumplía el consabido requisito formulado en Schumacker de obtener la mayor parte de sus rentas en el país de la fuente[53].

---

[53] GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: "Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, núm. 94, 1997, págs. 215-236. CUBERO TRUYO, Antonio: "Principio de no discriminación en la

– Sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01. El TJUE reconoció el derecho del Sr. Gerritse a deducir los gastos vinculados al ingreso obtenido, igual que hacen los residentes, desbaratando así el dogma de la aplicación a los no residentes de tipos efectivos sobre el importe íntegro de la renta percibida, sin reducción de gasto alguno (la negación de los gastos tenía la finalidad de permitir la práctica por el pagador de una retención que se convierte directamente en el impuesto definitivo). Se certifica así la crisis del *withholding tax*. Además, en esta sentencia se insistió en los postulados de la anterior doctrina Asscher, que exigen que el tipo de gravamen aplicable a los no residentes no sea más elevado que el que resultaría de aplicar los tipos de gravamen del impuesto de los residentes.

– Sentencia de 6 de julio de 2006, Conijn, C-346/04. El Sr. Conijn es un sujeto no residente en Alemania y allí solicita que se le reconozca el derecho a deducir del importe de su renta imponible los gastos de asesoramiento fiscal soportados para elaborar su declaración de la renta, deducción de la que sí disfrutan los sujetos residentes. El TJUE sostiene que residentes y no residentes se hallan en situación comparable a los efectos de poder aplicar este gasto deducible y el hecho de no permitirlo a los no residentes supone una discriminación contraria al Derecho de la Unión Europea.

Con todas estas sentencias se consolidan dos importantes y hasta entonces desconocidos derechos para los sujetos no residentes (los sujetos no residentes que no cumplen el requisito de la doctrina Schumacker porque no obtienen la mayor parte de sus rentas en el país de la fuente, donde solo obtienen rentas parciales o minoritarias). En efecto, se consolida el derecho de los no residentes a tributar por el rendimiento **neto** en lugar de tributar por el rendimiento bruto, como era característico de la fiscalidad de los no residentes; de ahí que en la legislación española se haya introducido la facultad de que los no residentes que residan en otros Estados mienbros de la Unión Europea puedan deducir de sus ingresos los mismos gastos que se deducen los residentes. Y se consolida el derecho de los no residentes a la aplicación de la escala **progresiva** de los residentes, en caso de que les convenga; con ello, la aplicación del sistema tradicional (con la dualidad de tipos de residentes y no residentes) deja de ser inflexible y requiere el análisis particularizado de cada supuesto concreto. Precisamente para evitar tener que hacer ese análisis caso por caso, la legislación española ha optado por diferenciar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes dos tipos de gravamen: uno aplicable con carácter general a los residentes en países terceros (el 24 por 100) y otro aplicable a los residentes en Estados mienbros de la Unión Europea (el 19 por 100), que coincide con el tipo más bajo que se aplica en la escala progresova del IRPF

jurisprudencia comunitaria: el derecho de los no residentes a un impuesto sobre la renta personal, subjetivo, periódico y progresivo", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, 2002.

a los sujetos residentes en España. Se ataja así el riesgo de discriminación, aunque sea a costa de establecer una anómala diferencia de tratamiento entre los sujetos no residentes.

En segundo lugar, el TJUE también ha avanzado ampliando los supuestos en los cuales los sujetos no residentes tienen derecho a tributar globalmente como si fueran residentes:

– Sentencia de 10 de mayo de 2012, Comisión/República de Estonia, C-39/10. Esta sentencia se ocupa de la situación de sujetos que obtienen rentas de escasa cuantía tanto en el país de residencia como en el país de la fuente. En concreto, se trataba de un pensionista que en el país de la fuente no llegaba a cumplir el requisito Schumacker, con lo cual tributaba según la retención prevista para los no residentes, sin poder optar por tributar como residente (como residente hubiera quedado exento por lo reducido de su renta). El TJUE consideró que soportar esa retención suponía una penalización intolerable para sujetos con escasa capacidad económica que habían hecho uso de las libertades de circulación.

Ello ha sido asumido recientemente por la legislación española concediendo la posibilidad de optar por tributar como residentes a aquellos no residentes cuya renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento de la desgravación (el denominado *mínimo personal y familiar*) que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias de haber sido residente en España, siempre que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho *mínimo*. Es evidente que la opción conduce directamente a la exención (pues la desgravación es superior a la renta concedida) y a la correspondiente devolución del impuesto sobre la renta de no residentes previamente soportado como retención.

En definitiva, queda claro que la trayectoria marcada por el TJUE ha supuesto un ataque frontal al criterio de distinción entre residentes y no-residentes, sobre el que se basaban todos los sistemas de tributación directa nacionales, y con ello se ha creado una creciente incoherencia en dichos sistemas legales, en tanto que no se han reformado en su totalidad. Este problema fundamental se analiza en la siguiente sección.

2.3. Las consecuencias del cambio normativo gradual: el problema de la coherencia de los sistemas fiscales nacionales

2.3.1. El argumento de la coherencia utilizado por los Estados ante el Tribunal de Justicia

Los Estados han opuesto una resistencia férrea en todas y cada una de las cuestiones prejudiciales planteadas ante el TJUE, tratando de encontrar justifica-

ción a los comportamientos impugnados[54]. Uno de los argumentos centrales que esgrimen los gobiernos para legitimar sus normas discriminatorias es la necesidad de preservar la **coherencia** de los sistemas fiscales nacionales, cuyo diseño les compete en exclusiva. En este debate también se observa claramente la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la dirección de una mayor contundencia frente a las prácticas estatales que entorpezcan el desenvolvimiento de las libertades de circulación.

Inicialmente, el Tribunal aceptó el razonamiento de la coherencia:

– Sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90. El Sr. Bachmann, de nacionalidad alemana, trabajaba en Bélgica pero mantenía sus seguros de enfermedad, invalidez, vejez y fallecimiento, previamente concertados en su país de origen, Alemania. La legislación fiscal belga sólo admitía la deducción de las primas correspondientes cuando se trataba de seguros suscritos en Bélgica, lo cual representa, indudablemente, un obstáculo tanto a la libre circulación de trabajadores, como a la libre prestación de servicios (en cuanto que disuade de contratar seguros con otras compañías que no sean las establecidas en la propia Bélgica). A pesar de todo, el Tribunal consideró que tal discriminación estaba **justificada por la necesidad de preservar la coherencia** del régimen tributario, cuya concepción corresponde a cada Estado miembro. En el régimen tributario belga, se permite la desgravación en el Impuesto sobre la Renta de las primas de seguro contando con que, después, cuando el asegurado perciba las eventuales prestaciones, éstas se gravarán en Bélgica, gravamen que sólo está previsto si la aseguradora es nacional. Hay pues una conexión compensatoria (que el TJUE acepta como coherente) entre la deducción inicial y la imposición posterior. Según este razonamiento, si al final no van a tributar en Bélgica las rentas que perciba el asegurado por tratarse de compañías extranjeras, es lógico que no se asuma la deducción del gasto.

– Sentencia de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, C-300/90. Se mantuvo la misma postura ya que el supuesto era idéntico, sólo que planteado ahora a través de una demanda de la Comisión.

Más tarde, sin embargo, el Tribunal comenzó a dar un giro en cuanto a su interpretación del principio de coherencia, con respecto a dos casos que versaban sobre pensiones:

– Sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94. El Sr. Wielockx, belga y residente en Bélgica, ejercía su actividad profesional en Holanda, país que no le permitía deducir la dotación a la reserva para la vejez. Todo hacía indicar que el Tribunal daría la razón a Holanda, según el precedente representado por

---

[54] No sólo el Estado "demandado" en cada asunto, sino otros Estados miembros que formulan también sus observaciones al respecto, como está procedimentalmente previsto.

Bachmann (la no deducción constituye, en efecto, una discriminación, pero está justificada porque el cobro posterior de la pensión sólo tributará en el Estado de residencia, en virtud de lo establecido en el Convenio de doble imposición entre Bélgica y Holanda). Pero el Tribunal apoyó la pretensión del Sr. Wielockx, considerando que no se puede invocar la coherencia fiscal para justificar la discriminación a los no residentes si se ha renunciado a tal coherencia mediante Convenio de doble imposición. Como resultado del Convenio, la coherencia fiscal deja de establecerse en el plano subjetivo o personal, mediante una rigurosa correlación entre la deducción inicial y el gravamen futuro, y se ha desplazado a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes[55].

– Sentencia de 3 de octubre de 2002, Danner, C-136/00. Al Sr. Danner, que residía y trabajaba en Finlandia, no se le aceptaba la deducción de su seguro de jubilación porque lo tenía contratado con una compañía alemana (seguro que empezó a pagar años atrás cuando residía y trabajaba en Alemania). El Tribunal confirmó su cambio de orientación jurisprudencial al convalidar la doctrina *Wielockx*.

La cuestión de los seguros no ha sido la única en dar lugar a controversias sobre la coherencia. Los Estados han recurrido ritualmente a esta justificación a pesar de que la postura del Tribunal ha sido de constante rechazo, explicando que para poder **validar la relación de coherencia**, es necesario que el vínculo compensatorio entre la deducción y el gravamen se verifique en el **mismo tributo** y respecto del **mismo contribuyente:**

– Sentencia de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98. En el Impuesto sobre el Patrimonio, Holanda sólo concedía la exención de las acciones de sociedades nacionales, basándose teóricamente en que tal beneficio fiscal estaba ligado al gravamen en Holanda de la propia sociedad. El TJUE declaró la vulneración del Derecho de la Unión Europea porque tal medida perjudicaba la libertad de establecimiento y aclaró que sólo podía aceptar el argumento de la coherencia interna en casos de **identidad del tributo,** y no si se trataba, como aquí, de la hipotética conexión entre dos impuestos diferentes (la desgravación en el Impuesto sobre el Patrimonio y el gravamen en el Impuesto sobre Sociedades).

– Sentencia de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01. Alemania no permitía a un matrimonio de funcionarios de la Comunidad deducir en el Impuesto sobre la Renta el gasto en una empleada de hogar, porque había sido contratada en otro país y estaba cotizando bajo el sistema de seguridad social de ese otro país (Luxemburgo). El TJUE consideró que una restricción de este tipo era contraria a la libre circulación de trabajadores. En esta sentencia quedó claro que Alemania no podía haber alegado la necesidad de coherencia entre la

---

55 En la sentencia de 15 de julio de 2004, Weidert-Paulus, C-242/03, se insistió en el hecho de que la invocación de la coherencia cede en presencia de los Convenios.

deducción del gasto por parte del matrimonio y la imposición en Alemania del ingreso de la empleada, puesto que la relación de coherencia exige la **identidad del sujeto** al que corresponde el beneficio fiscal y el gravamen compensatorio con el que se vincula.

El Tribunal se ha mostrado cada vez más renuente a admitir la justificación de la coherencia hasta el punto de llevar al Abogado General, Sr. Philippe Léger a comentar en las Conclusiones relativas a la sentencia de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, que "en lo referente a la alegación basada en la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario aplicable, sabemos que el Tribunal de Justicia ha desestimado por regla general dicha alegación".

Si examinamos bien los casos que cita el TJUE cuando se ocupa de la posibilidad de que la coherencia sirva como justificante de una vulneración del Derecho de la Unión Europea, detectamos en alguno de ellos que el razonamiento del país que ha incurrido en discriminación no se acepta en realidad por la coherencia fiscal sino que el factor determinante es otro distinto:

– Sentencia de 23 de octubre de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07. Una sociedad residente en Alemania tenía un establecimiento permanente en Austria. Según el Convenio entre ambos países, los beneficios del establecimiento tributan exclusivamente en Austria. La legislación alemana deja por tanto exentos los beneficios del establecimiento, pero si el establecimiento tiene pérdidas, permite compensarlas con los beneficios globales obtenidos por la sociedad en Alemania. Ahora bien, si en ejercicios siguientes el establecimiento vuelve a tener beneficios (he aquí la norma discutida), la sociedad deberá computar de nuevo la deducción que se había practicado en su momento. Es cierto que el TJUE afirma que tal reintegración está justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal alemán (la reintegración constituía el complemento lógico de la deducción previamente concedida, de manera que en resumen Alemania no recauda tributo alguno por las rentas del establecimiento permanente). Pero a nuestro juicio no es ese el argumento decisivo de la sentencia. La normativa alemana resulta con razón avalada por el TJUE porque el desenlace perjudicial no resulta imputable a dicha normativa sino a la normativa austríaca. Es en Austria donde el establecimiento tendrá que pagar ahora un tributo por los beneficios obtenidos sin que pueda compensar las pérdidas que había tenido en el pasado[56]. Al no existir una unificación o armonización de la imposición directa

[56] Cuando Alemania procede a la reintegración y al correspondiente gravamen de las pérdidas antes deducidas, ese gravamen no tendría que generar una doble imposición porque lo lógico es que en Austria el beneficio ahora obtenido por el establecimiento permanente no tuviera que tributar porque se compensarían las pérdidas antiguas. De hecho, así habría sido en circunstancias normales, pero en este caso concreto por circunstancias muy particulares en las que no procede extenderse, no pudo ser así. Precisamente la legislación alemana establecía que no

en el seno de la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición y la medidas para evitar la doble imposición que consideren convenientes. El reconocimiento de esa competencia nacional implica que no se puede obligar a un Estado miembro a tener en cuenta las consecuencias en su caso desfavorables derivadas de las particularidades de la normativa de otro Estado. El perjuicio a la libertad de establecimiento que se genera en este caso es exclusivamente imputable a Austria y no a Alemania. Lo cual pone de manifiesto que la declaración del TJUE de que la normativa alemana no se opone al Derecho de la Unión Europea no se basa en la coherencia fiscal del régimen alemán sino en el reconocimiento de que en el estado actual de armonización (o no armonización) de la imposición directa, el uso de la libertad de establecimiento puede acarrear ventajas o inconvenientes fiscales derivados de la disparidad de las normativas nacionales, y los inconvenientes en este caso no son sino una consecuencia del reparto de las competencias fiscales efectuado en el marco del Convenio entre Alemania y Austria.

En los últimos años ha habido algún caso en el que sí ha sido asumido por el TJUE el argumento de la coherencia fiscal, pero de manera marginal y más bien en el ámbito de la imposición indirecta:

– Sentencia de 1 de diciembre de 2011, Comisión/Bélgica, C-250/08. Cuando una persona física adquiere un bien inmueble en la Región Flamenca con el propósito de establecer en él su vivienda principal, al pagar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales puede deducir o compensar la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que en su día pagó al adquirir el anterior nmueble que venía utilizando como vivienda, pero con el requisito de que dicho inmueble anterior tenía que encontrarse igualemente en la Región Flamenca. Se trata evidentemente de una restricción a la libre circulación puesto que los sujetos que hubieran comprado su vivienda anterior en otro país de la Unión Europea no podrían disfrutar de la compensación del primer impuesto si ahora adquirían una vivienda en la Región Flamenca. Sin embargo, el TJUE admite que dicha restricción esté justificada por la necesidad de salvaguardar la coherencia del régimen fiscal: concurren los requisitos de la identidad del tributo y del contribuyente y existe un vínculo o relación directa entre la ventaja fiscal y el gravamen inicial (que lo

---

aplicaría el gravamen discutido, una vez que se producen los beneficios, si según las disposiciones del Estado donde se halla el establecimiento permanente, no tiene derecho "en general" a deducir las pérdidas en ejercicios diferentes de aquel en que se produzcan, circunstancia (de donde se deduce a sensu contrario que sí se aplica el gravamen o reintegración cuando el otro Estado, aunque en general permite deducir las pérdidas, no lo hace en la situación concreta en que se encuentra el sujeto pasivo, que es lo que ocurre en el caso que nos ocupa: Austria preveía, en principio, tal posibilidad de deducir pérdidas —con lo cual no hubiera habido problema alguno—, pero esa facultad no podía ejercerse en la situación concreta en la que se hallaba el sujeto pasivo del caso).

recaudó el mismo país que ahora concede la compensación, conexión simétrica que no se da cuando la compra primera se produjo en otro país; resulta admisible que Bélgica no conceda la compensación si no difrutó de gravamen alguno sobre la primera compra).

En relación con los impuestos directos, lo cierto es que la postura del TJUE se ha mantenido reacia a aceptar la excusa de la coherencia fiscal, rechazándola incluso en supuestos que pueden parecer cercanos a la sentencia que acabamos de citar relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales:

– Sentencia de 13 de marzo de 2014, Bouanich, C-375/12. En el sistema tributario francés se aplica el conocido como "escudo fiscal", regla según la cual la suma de los impuestos directos pagados por un contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus rendimientos y, en caso de superarlo, se procede a la devolución del exceso. Sin embargo, a los efectos de la aplicación de este límite, no tiene en cuenta o solo parcialmente el impuesto pagado en otros países europeos (en concreto, un impuesto pagado en Suecia como no residente por unos dividendos percibidos). Francia alegó que había un nexo directo entre la ventaja fiscal concedida, esto es, la devolución al contribuyente de la parte excesiva de los impuestos pagados y el hecho de que esos impuestos que se devuelven hubieran sido pagados en Francia, nexo directo que no se da cuando el impuesto había sido pagado en el extranjero. Pero el TJUE rechaza la existencia de ese supuesto vínculo directo, vínculo que debe apreciarse en relación con el objetivo de la normativa controvertida, y dado que la razón de ser del "escudo fiscal" es reducir el nivel de imposición que soporta un contribuyente, no puede decirse que la ventaja fiscal discutida se conceda de forma correlativa a un determinado impuesto percibido, sino que se concede desde la perspectiva del contribuyente en función del importe global satisfecho por este, sea cual sea el país donde se haya satisfecho. Por tanto, el TJUE concluye que hay que incluir dentro del conjunto de impuestos soportados los impuestos pagados en otros países eruropeos pues excluirlos supone una vulneración del Derecho de la Unión Europea. Una vez más, se lucha jurisprudencialmente contra cualquier obstáculo a la libertad de circulación, sin admitir la explicación por los Estados de la coherencia de su régimen fiscal interno.

2.3.2. La desestabilización de las legislaciones internas por la actuación jurisprudencial

Una vez aportadas pruebas suficientes en forma de sentencias de cómo el Tribunal ha abanderado exitosamente la defensa de las libertades de circulación, conviene evaluar las consecuencias del activismo judicial. Es preciso preguntarse si el hecho de que haya sido el Tribunal de Justicia —y no otros actores— el artífice principal de la evolución, ha conducido a resultados satisfactorios o no. No

cabe duda de que ha generado mayor integración, en el sentido de mayor "armonización" de facto de las legislaciones nacionales, depurándolas de sus aspectos incompatibles con el Derecho de la Unión Europea. Pero ¿tiene ello una lectura inexorablemente positiva o más bien ambivalente? Lo cierto es que los sistemas fiscales están de algún modo perdiendo *coherencia*, no ya en el sentido que se discute ante el TJUE (coherencia como relación necesaria entre la concesión a un sujeto de una ventaja fiscal y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal), sino en el sentido más general, relativo a la corrección, la lógica y la claridad de las construcciones jurídicas. A este respecto, resulta interesante el contraste con otro modelo de armonización normativa en la propia Unión Europea, como es el caso de la imposición indirecta sobre el consumo, dirigida de manera ordenada por los poderes legislativos y no por la práctica jurisprudencial. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un ejemplo notorio de armonización fiscal racional, y alcanza, como construcción impositiva, niveles técnicos extraordinarios, porque responde a un modelo definido y a unas pautas perfectamente inteligibles y coherentes.

La participación del Tribunal ha generado una dinámica de influencia en las normas nacionales en la cual las leyes estatales cambian, pero no como resultado de estrategias de reforma consecuentes o preconcebidas, sino cediendo a exigencias concretas y parciales del Derecho de la Unión Europea, articuladas por el Tribunal en sucesivas sentencias. Este tipo de cambio hace que el sistema normativo original no llegue a ser sustituido de raíz por otro modelo de sistema, sino que sobrevive parcheado, retocándose sólo en la medida que se cree imprescindible para el cumplimiento de las proclamas jurisprudenciales. Así, los sistemas nacionales han ido cediendo el carácter *sistemático* que los define, diluyendo su coherencia interna original[57].

Hasta tal punto se produce ahora en los ordenamientos nacionales una convivencia de regímenes diferentes y de opciones para evitar eventuales dicriminaciones que los sujetos que hacen uso de la libre circulación cuentan con que el TJUE les va a apoyar incluso en sus pretensiones de seleccionar los aspectos ventajosos de unos u otros regímenes, en una especie de fiscalidad *a la carta*. En efecto, los sujetos no residentes, después de lograr que los Estados les hayan concedido el derecho a tributar como residentes, han pasado a reclamar que se les mantenga tributando como no residentes pero con las medidas favorables propias de los residentes:

---

[57] Véase CUBERO TRUYO, Antonio: "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, 2013.

– Sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen, C-440/08. El Sr. Gielen era un sujeto no residente en los Países Bajos, pero que disfrutaba de la posibilidad de optar por tributar según el régimen de los residentes. Sin embargo, prefería conservar el régimen fiscal de no residente porque le suponía determinadas ventajas en comparación con el tratamiento de los residentes, fundamentalmente un tipo de gravamen inferior, pero solicitando que le aplicaran cierta desgravación fiscal que la normativa de los Países Bajos reservaba a los residentes (además de a los no residentes que optaran por tributar como residentes). El TJUE dio la razón al Sr. Gielen argumentando que la negación de ese beneficio fiscal concreto a los no residentes resultaba discriminatoria y las discriminaciones son en sí mismas inaceptables por mucho que exista un régimen voluntario alternativo que permita acceder al beneficio fiscal y eliminar la discriminación[58].

Cabe aquí abundar sobre el hecho de que los cambios que llegan a remolque de la jurisprudencia sean de carácter "marginal", ya que este tipo de modificaciones parciales reflejan las predicciones del Neo-Insituticionalismo Histórico mencionado en la primera parte del trabajo y tienen dos tipos de consecuencias. Por un lado, las sentencias del TJUE se limitan a detectar defectos de las legislaciones nacionales (sólo aquellos que les son planteados) y dejan a los Estados la responsabilidad de adaptar sus ordenamientos en el sentido que se desprende de la resolución judicial[59]. Los Estados tienden a mantener las normas preexistentes concediendo regímenes opcionales a aquellos sectores a los que el Tribunal da la razón, de modo que se subsanen *ex profeso* las irregularidades, pero subsista la normativa irregular, lo cual genera una convivencia de sistemas alternativos que perjudica la aprehensión ordenada del Derecho y merma la coherencia interna de los ordenamientos jurídicos *nacionales*. Según el Institucionalismo Histórico, esta creciente discrepancia al interior de los sistemas legales tiene dos posibles desenlaces: que la coherencia se vaya perdiendo, o bien, que la acumulación de contradicciones lleve al sistema a una "coyuntura crítica" (casi siempre originada por un evento exógeno, en el caso europeo, probablemente alguna revisión de los Tratados) en la que se hace posible revisar todo el sistema y volverlo a construir. La teoría advierte que la segunda posibilidad es muy remota, y además, dado que existen fuertes inercias (*path-dependence*) que sostienen al actual sistema, los resultados de cualquier reforma probablemente no se alejarán del *status quo*

---

58 CUBERO TRUYO, Antonio: "Crisis del régimen opcional de tributación en el IRPF para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Reparos jurisprudenciales a su capacidad de subsanar las discriminaciones (sentencia Gielen)", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 96, 2012.

59 CUBERO TRUYO, Antonio: "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La desorientación del legislador interno en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en ADAME MARTÍNEZ, Francisco (Dir.): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*, Aranzadi, Navarra, 2012.

existente. Es demasiado pronto para anotar hacia dónde se dará el cambio aquí, pero de momento no se vislumbra dicho tipo de coyuntura crítica.

Por otro lado, está el asunto de la creciente incompatibilidad y falta de lógica común *entre* sistemas jurídicos nacionales. Dado que el Tribunal no tiene competencia para plantear la manera deseable y uniforme de cumplir el Derecho de la Unión Europea, en sintonía con sus apreciaciones, todo queda, pues, pendiente de la voluntad de los Estados[60]. Esto implica por definición multiplicidad de soluciones y constituye un incentivo para la armonización fiscal *stricto sensu*. Las respuestas de los Estados a las llamadas de atención jurisprudenciales suelen ser multiformes, lo cual alimenta la heterogeneidad de los ordenamientos nacionales, según las diferentes decisiones estatales de seguimiento. Ante esto, sólo hay un método de reequilibrio: mediante los instrumentos normativos de armonización previstos en los Tratados (fundamentalmente, las directivas, hasta ahora mínimas en materia de imposición directa). Si se llega a dicho resultado en el futuro, podrá decirse que el TJUE fungió como motor de la integración independiente de los Estados miembro.

Sin embargo, tampoco hay que alarmarse por esa creciente heterogeneidad. El hecho de que el Derecho de la Unión Europea deje libertad a los Estados para extraer las enseñanzas pertinentes, y los deje decidir por sí mismos cuáles son las adaptaciones necesarias, corresponde perfectamente con los métodos típicos de la Unión. En concreto, se trata del principio de subsidiariedad y también de la lógica que opera en las directivas, instrumentos que dejan a merced de los Estados el cauce concreto de incorporación a su ordenamiento, aunque deban atenerse a lo dispuesto en la directiva, en lo que representa una "obligación de resultado". Esa mecánica guarda indudable parentesco con lo que viene sucediendo a raíz de los pronunciamientos del Tribunal. No debe, pues, imputarse la falta de coherencia entre ordenamientos nacionales exclusivamente a las sentencias del TJUE, puesto que reflejan una constante del modelo de integración europeo reflejado en la consigna "Unida en la diversidad"[61].

---

60 Sin embargo, los Estados siguen sometidos a la vigilancia de las instituciones comunitarias. Por ejemplo, tras la sentencia del TJUE de 8 de mayo de 1990, Asunto C-175/88, *Biehl* (en la que se resolvió que la normativa luxemburguesa era contraria a la libre circulación de trabajadores, pues sometía a los residentes temporales a retenciones definitivas, que no eran objeto de devolución en ningún caso), la Comisión demandó a Luxemburgo, al considerar que no había adaptado su normativa a las exigencias de dicha sentencia, y sus disposiciones seguían siendo incompatibles con el Derecho comunitario. El TJUE, en la sentencia de 26 de octubre de 1995, Asunto C-151/94, *Comisión/Luxemburgo*, declaró que no era suficiente el método con el que Luxemburgo había respondido a la sentencia Biehl, mediante simples prácticas administrativas carentes de seguridad jurídica, por lo que exigió un cambio normativo explícito.

61 Según el artículo I-8 del non nato Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, la divisa de la Unión es "Unida en la diversidad". Así ha quedado transcrito en la Declara-

En cualquier caso, es muy importante dejar apuntada esta secuela de la intervención del Tribunal de Justicia en materia de impuestos directos, que desestabiliza el *status quo* normativo nacional en aras de la primacía de las libertades europeas y que agudiza la heterogeneidad existente entre los distintos sistemas jurídicos en aras de la subsidiariedad.

2.4. *La erosión de los límites a la intervención del Tribunal de Justicia en asuntos internos: el proceso de resolución de la discriminación a la inversa*

El último punto en el que los fallos del TJUE han trasgredido los límites originales de la jurisprudencia es crucial, pues se refiere a la extensión *de facto* de las posiciones del Tribunal a asuntos puramente internos de los Estados. En principio, su ámbito de actuación se ciñe a los asuntos de alcance interestatal, con elementos de extranjería, en los que se esté haciendo uso de las libertades fundamentales establecidas en los Tratados (en concreto, en el Tratado de Funcionamiento), sin alcanzar a las cuestiones domésticas. Sin embargo, el Tribunal ha trasgredido dichos límites, al tener sus sentencias efectos significativos en los asuntos puramente internos de los Estados miembros.

Un ejemplo clave en este punto lo encontramos con la trayectoria del problema de la "discriminación a la inversa", que pueden sufrir los nacionales por parte de su propio país, en comparación con el trato que reciben los europeos no nacionales, por poder acogerse estos últimos al Derecho de la Unión Europea. Esta discriminación se observaba cuando había dos sujetos que estaban recibiendo exactamente el mismo trato fiscal por parte de un país, trato que juzgaban discriminatorio, y a unos los amparaba el Tribunal desde la defensa de los parámetros del Derecho de la Unión Europea (si son extranjeros), mientras que a otros (los nacionales) no.

Es pertinente trazar la evolución histórica de cómo se ha ido desplazando este límite a la actuación del Tribunal, pues resalta la forma en que una nueva norma introducida por los Tratados (la de ciudadanía europea en el Tratado de Maastricht) tuvo como consecuencia no-anticipada la ampliación del ámbito en que tienen efecto las sentencias del Tribunal.

En un principio, el TJUE respetó la jurisdicción del Estado en la discriminación a sus propios nacionales:

– Sentencia de 26 de enero de 1993, Werner, C-112/91. El Sr. Werner, alemán pero residente en Holanda, se estableció en Alemania como dentista siendo gra-

---

ción de un grupo de Estados miembros relativa a los símbolos de la Unión Europea.

vado allí como no residente. Werner salía perjudicado con este trato fiscal de no residente, en comparación con el régimen de los residentes, y solicitó su aplicación (exactamente igual que Schumacker). Werner también cumplía el requisito fijado en la Sentencia *Schumacker*, dado que obtenía la mayor parte de su renta en Alemania). Sin embargo, en este caso el Tribunal no acogió los planteamientos de Werner al no poder hablarse de discriminación por razón de nacionalidad, siendo Werner nacional del país que supuestamente le estaba discriminando. Evidentemente, sí se hubiera declarado la discriminación y se le hubiera reconocido el derecho a la homologación con los residentes en Alemania, si Werner, en lugar de alemán, hubiera sido nacional de cualquier otro Estado miembro (por ejemplo, de Holanda, el país donde residía). La posesión de la nacionalidad del país cuya legislación se está aplicando, resultaba contraproducente para la promoción del Derecho de la Unión Europea, provocando así el efecto conocido como "discriminación en sentido contrario" o "discriminación a la inversa".

Que conste que el motivo exacto por el que el Tribunal no reconoció la *legitimación* de Werner, no radicaba simplemente en ser nacional del país "agresor". Por supuesto que se puede "acusar" al propio país de la vulneración del Derecho de la Unión Europea. El TJUE asume la defensa siempre y cuando haya **alguna libertad de circulación implicada**:

– Sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00. Se trata de un holandés, residente en Holanda, contra Holanda. La competencia del Tribunal se justificó en este caso porque el Sr. de Groot había obtenido rentas del trabajo en Alemania, Francia y el Reino Unido (entró, pues, en juego, **la libre circulación de trabajadores**) y no estaba de acuerdo con la deducción para evitar la doble imposición internacional que su propio país le aplicaba, razón por la cual mereció el apoyo del TJUE[62].

Con posterioridad a Werner, otras sentencias fueron flexibilizando aquella tesis, al arropar a los nacionales que residían en un país extranjero y ejercían su actividad en el país de origen:

– Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94. El interfecto —al que sí le dio la razón el Tribunal— era holandés, residía en Bélgica y demandaba a Holanda. Hasta aquí el paralelismo con Werner era total. Sólo hasta ahí pues

---

62 En contraste, en el caso *Werner* no había ejercicio de libertad comunitaria alguna. Según se sostiene en la Sentencia, no es posible invocar la libertad de establecimiento de este dentista porque no está haciendo uso de ella: se establece en su país de origen y además, los estudios también los había realizado en su país de origen (la obtención de la capacitación profesional en otro país ya sí permite conectar la situación al ejercicio comunitario de la libertad de establecimiento). El único elemento que se salía del ámbito estrictamente nacional era el hecho de la residencia, que nada aportaba desde la perspectiva de la libertad de establecimiento. Werner nada podía hacer, o mejor dicho, el Tribunal nada pudo hacer.

aflora una diferencia sustancial de la que se sirvió el Tribunal para llegar a una conclusión opuesta a la de Werner: Asscher desarrollaba su actividad no sólo en Holanda sino también en Bélgica, detalle trascendental porque implicaba que **sí estaba haciendo uso de la libertad de establecimiento**.

Por consiguiente, la supuesta transformación de doctrina en Asscher no era tal; no podía establecerse con rotundidad que la tesis Werner hubiera decaído sin un verdadero refrendo jurisprudencial (*opinio iuris*). Sin embargo, ya sí se pueden ver claros indicios de dicho refrendo jurisprudencial:

– Sentencia de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03. Se trata en esta ocasión de un matrimonio de nacionalidad alemana, residente en Francia y desarrollando su actividad laboral en Alemania. Justamente como en Werner, el único elemento de extranjería o de movilidad lo representa la residencia en otro Estado miembro. Pues bien, el TJUE sostuvo en esta ocasión que la situación de los cónyuges Ritter-Coulais, al trabajar en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encontraba su residencia efectiva, está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la libre circulación de trabajadores, sin afectar a esa conclusión el hecho de que los sujetos estuvieran trabajando en el mismo país del que eran nacionales. Era a su propio país al que acusaban de darles un trato fiscal desfavorable, obteniendo el amparo del TJUE. Resulta especialmente llamativo el pronunciamiento porque la libre circulación de trabajadores ni siquiera había sido invocada por el tribunal nacional que elevó la cuestión prejudicial; y porque en las Conclusiones del Abogado General, Sr. Philippe Léger, se había sostenido que no había elemento de extranjería suficiente como para justificar la aplicación del Derecho de la Unión Europea al haberse producido la situación examinada en 1987, momento en el que todavía no se había consagrado el concepto de **ciudadanía europea** (el actual artículo 20 del Tratado de Funcionamiento fue introducido en el entonces denominado Tratado Constitutivo por el Tratado de Maastricht de 1992).

Conviene en ese sentido subrayar el valor de la ciudadanía europea, un estatuto nuevo y fundamental de los nacionales de todos los Estados miembros, para resolver los problemas de discriminación a la inversa. Al conceder a todos los ciudadanos el derecho a desplazarse y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, se reconoce el papel esencial de los particulares, con independencia de si están o no económicamente activos, lo cual supone una orientación diferente. Como es sabido, para poder invocar los derechos económicos clásicos asociados con las cuatro libertades, se requería siempre haber ejercido alguna de esas libertades de circulación entre Estados miembros. Pero el TJUE ha ido siendo mucho más flexible y el concepto de ciudadanía europea le ha ayudado en ese proceso de flexibilización, porque basta con haber hecho uso de la libertad de circulación al objeto de adquirir una residencia en otro país para que su situación no pueda considerarse puramente interna. Es más, gracias al estatuto de ciudadano, puede percibirse cómo el Tribunal de Justicia va inmiscuyéndose en asuntos que aparen-

temente no tienen elemento alguno de extranjería, defendiendo la importancia de no obstaculizar o impedir el ejercicio de dichos derechos y mirando con malos ojos a las medidas nacionales que puedan tener un efecto disuasorio en el ejercicio potencial del derecho de libre circulación. Constituye ahora jurisprudencia consolidada que una persona cuya capacidad de circular dentro de la Unión Europea se "obstaculiza" o se "hace menos atractiva", incluso por el Estado miembro del que es nacional, puede invocar los derechos del Tratado[63].

Puede pensarse que el abandono de la doctrina Werner, a estas alturas evidente, no es tanto imputable a la reconstrucción jurisprudencial como a la construcción directa del propio Derecho de la Unión Europea, de manera que el artífice del cambio anotado no fue el Tribunal, sino que ha sido consecuencia de la aprobación de normas nuevas, es decir, de la evolución de los Tratados (con la adopción del concepto de ciudadanía europea). Pero ello no obsta para que reconozcamos el papel del TJUE en el proceso de resolución de los problemas de discriminación a la inversa. Como señalara el ya citado Abogado General Sr. Philippe Léger, incluso aunque se catalogara la situación del matrimonio *Ritter-Coulais* como puramente interna, ello no debía conducir automáticamente a descartar una respuesta del TJUE. Las peticiones dirigidas al TJUE sólo pueden ser rechazadas si resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión Europea solicitada no tiene relación alguna con la existencia real o con el objeto del litigio. La abstención de pronunciamiento es absolutamente excepcional, lo que reafirma una vez más el activismo del Tribunal de Justicia. La respuesta del Tribunal en los asuntos internos podría ser útil —he aquí el argumento— en el supuesto de que el Derecho nacional conceda a sus nacionales los mismos derechos que el Derecho de la Unión Europea reconoce a un nacional de otro Estado miembro en la misma situación. Con lo cual sujetos que no han hecho uso de ninguna libertad de circulación pueden reclamar a su propio país las mismas garantías que podrían exigir si fueran de otro país europeo, logrando así resolver los defectos de discriminación a la inversa.

Precisamente en el Derecho español pueden encontrarse supuestos en los que los tribunales nacionales han aplicado de manera directa esta visión conducente a impedir la discriminación de los nacionales, que merecen el mismo trato obtenido por los nacionales de otros países europeos. Puede citarse en esta línea la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, cuyo caso se resume de manera esquemática a continuación:

---

63 Hemos seguido en este punto de manera especial las Conclusiones del Abogado General, Sr. L.A. Geelhoed, en relación con la sentencia de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99.

– El País Vasco y Navarra conceden una serie de ventajas fiscales a las empresas residentes en sus territorios (las Haciendas forales tienen históricamente reconocido un peculiar poder tributario).

– Las instituciones de la Unión Europea (la Comisión y el Tribunal de Justicia) reaccionan contra ese régimen y exigen que los beneficios sean otorgados también a las empresas de los otros Estados miembros que se establecieran en el País Vasco o Navarra.

– Para adaptarse a esa exigencia del Derecho de la Unión Europea, se dicta una norma que conlleva reembolsos a las empresas de otros países europeos hasta igualarlas con las empresas vascas y navarras.

– A la hora de hacer balance, las empresas españolas de otras regiones son las únicas que no pueden disfrutar del régimen beneficioso aunque se establezcan en la zona en cuestión, porque no han salido del ámbito nacional, consumándose la discriminación a la inversa.

– El Tribunal Constitucional, en la Sentencia citada, reivindicó la necesidad de eliminar ese trato discriminatorio a nivel interno.

Pero no solo tienen que ser los tribunales nacionales los que luchen contra la discriminación a la inversa. Como ya hemos señalado, la puerta está abierta para que esta clase de asuntos internos se ventilen ante el TJUE. Si el Derecho español prohíbe la discriminación en sentido inverso (y es evidente que la prohíbe puesto que si la Constitución establece un principio de no discriminación por razón de nacionalidad, tal principio acoge de manera indudable —prioritaria, si puede decirse así— a los propios nacionales), los órganos jurisdiccionales nacionales, cuando tengan que resolver un asunto en el que un nacional alega que está sufriendo la discriminación por parte de su propio país, podrán plantear la cuestión perjudicial ante el TJUE para que sea este quien ofrezca la interpretación de los derechos que según el Derecho de la Unión Europea le corresponderían en esa misma situación si se tratara de un nacional de otro país europeo[64].

La discriminación a la inversa que empezó mostrándose como una rémora para el buen funcionamiento global y uniforme de los principios de los Tratados, ha

---

64 "La posible presencia en el ordenamiento jurídico interno de una prohibición de discriminación en sentido inverso —la desventaja en detrimento de los propios ciudadanos respecto de ciudadanos de terceros países— ya puede ser suficiente para proceder a responder a una cuestión prejudicial. Pues bien, cuando el Derecho interno prohíbe la discriminación en sentido inverso, el órgano jurisdiccional nacional necesita —para determinar si existe tal discriminación— una interpretación de los derechos que en virtud del Derecho comunitario corresponden a los ciudadanos de terceros países". Conclusiones del Abogado General, Sr. L.A. Geelhoed, en relación con la sentencia de 5 de marzo de 2002, Reisch y otros, C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99.

terminado sirviendo para extender a los asuntos internos la visión del Derecho de la Unión Europea de su máximo intérprete, el Tribunal de Justicia. Se ha ampliado así, el margen de competencias del TJUE para intervenir en asuntos meramente internos.

3. CONCLUSIONES

Este trabajo ha presentado evidencia jurídica contundente que apoya la tesis de Stone Sweet y Caporaso sobre la autonomía del TJUE como motor de la integración en Europa y que pone en problemas las tesis Intergubernamentalistas de Moravscik. Los Estados, al cerrarse en banda a la armonización en el ámbito de la imposición directa, creían tener sus regímenes internos a salvo de cualquier injerencia europea. Nada más lejos de la realidad: el Tribunal ha perseguido —a instancias de los particulares agraviados— todo indicio de vulneración de las libertades en las que se asienta la Unión Europea, incursionando así en un ámbito que le estaba supuestamente vetado.

Más aún, la evidencia aquí estudiada muestra, como sugiere el Institucionalismo Histórico, que la interacción diaria de actores particulares e individuos con el marco institucional de la Unión Europea va revelando "huecos" que el TJUE llena con sus sentencias. Estas, a su vez, tienen consecuencias en los ordenamientos nacionales, que poco a poco se van "parcheando" para cumplir con las exigencias que el TJUE muestra en aplicación de los Tratados. Se dan así una serie de cambios "en el margen" para casos específicos que terminan por afectar a los principios más generales (en nuestro caso, el criterio de residencia como base de todos los sistemas impositivos nacionales). Como estos principios son más difíciles de modificar, porque de ellos depende una larga serie de disposiciones, se va generando una creciente incoherencia interna en las normativas nacionales. Este ha sido un argumento esgrimido por los Estados para criticar dichas intrusiones del Tribunal, lo cual apoya la tesis de Alter de que es necesario matizar las conclusiones de Caporaso y Stone-Sweet sobre lo irreversible y unidireccional del proceso. Más aún, las soluciones de los Estados a los casos particulares que llegan al Tribunal pueden ser heterogéneas, lo cual encierra el riesgo de generar mayor diversidad entre los Estados miembros, en lugar de desembocar en la armonización (se trata, como máximo, de una armonización *heterodoxa*). Finalmente, esta jurisprudencia ha alcanzado un rigor tal, que las sentencias del Tribunal han llegado a tener efectos importantes en asuntos puramente internos de los Estados, como se ilustra en el proceso de rechazo a la "discriminación a la inversa".

En suma, si bien queda claro que, por un lado, los Estados no controlan totalmente la dinámica del proceso de integración en Europa y que, por otro lado, el TJUE se ha forjado un papel destacado en dicha dinámica, también es cierto que

éste último tampoco controla los procesos a su antojo, y que el resultado final es de mayor incoherencia dentro y entre los sistemas tributarios nacionales, a falta de un acuerdo para armonizarlos de manera racional y consensuada.

BIBLIOGRAFÍA

ABBOTT, Kenneth. W., KEOHANE, Robert, MORAVCSIK, Andrew, SLAUGHTER, Anne Marie y SNIDAL, Duncan: "The Concept of Legalization", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000.

ALONSO, Ricardo: "Il giudice nazionale come giudice europeo", *Quaderni costituzionali*, núm. 1, 2005.

ALONSO, Ricardo y BAÑO, José María: "El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Revista española de Derecho constitucional*, núm. 29, 1990.

ALTER, Karen J.: "The European Union's Legal System and Domestic Policy: Spillover or Backlash?", *International Organization*, vol. 54, núm. 3, 2000.

BURLEY, Anne Marie y MATTLI, Walter: "Europe before the Court: A political Theory of Legal Integration", *International Organization*, vol. 47, núm. 1, 1993.

CAPORASO, James A. y STONE-SWEET, Alec: "From Free Trade to Supranational Polit: The European Court and Integration", en SANDHOLTZ, Wayne y STONE-SWEET, Alec: *European Integration and Supranational Governance*, Oxford University Press, Oxford, 1998.

CINI, Michelle: *The European Commision: Leadership, Organisation and Culture in the EU Administration*, Manchester University Press, Manchester, 1996.

CUBERO TRUYO, Antonio: "Normas tributarias y no discriminación bajo criterios de nacionalidad y/o residencia", en GARCÍA BERRO, Florián: *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Civitas, Navarra, 2015.

- "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, 2013.
- "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La desorientación del legislador interno en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en ADAME MARTÍNEZ, Francisco (Dir.): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*, Aranzadi, Navarra, 2012.
- "Crisis del régimen opcional de tributación en el IRPF para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Reparos jurisprudenciales a su capacidad de subsanar las discriminaciones (sentencia Gielen)", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 96, 2012.
- "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, Huelva, 2011.
- "Principio de no discriminación en la jurisprudencia comunitaria: el derecho de los no residentes a un impuesto sobre la renta personal, subjetivo, periódico y progresivo", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, 2002.
- "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1995", *Noticias de la Unión Europea,* núm. 137, 1996.

FRAILE, María: "Negativa del juez nacional a plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *Civitas. Revista española de Derecho europeo*, núm. 7, 2003.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.

– "Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria", *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, núm. 94, 1997.

GARRETT, Geoffrey, KELMAN, R. Daniel y SCHULTZ, Heiner: "The European Court of Justice, National Governments and Legal Integration in the European Union", *International Organization*, vol. 52, núm. 1, 1998.

GOLDSTEIN, Judith L., KAHLER, Miles, KEOHANE, Robert O. y SLAUGHTER, Anne-Marie (Comps.): "Legalization and World Politics", *International Organization*, vol. 54, 2000.

GREEN COWLES, María: "Setting the agenda for a new Europe: The European Round Table and EC 1992", *Journal of Common Market Studies*, vol. 33, núm. 4, 1995.

HAAS, Ernst B.: *The Uniting of Europe: Political Social and Economic Forces 1950-1957*, Stanford University Press, Stanford, Cal., 1958.

HIX, Simon: "The study of the European Community: the challenge to Comparative Politics", *West European Politics*, vol. 17, núm. 1, 1994.

HOFFMAN, Stanley: "Obstinate or Obsolete? The Fate of the Nation-State and the case of Western Europe", *Daedalus*, vol. 95, 1966.

HURRELL, Andrew y MENON, Anand: "Politcs like any other? Comparative Politics, International Relations and the study of the EU", *West European Politics*, vol. 19, núm. 2, 1996.

MITRANY, David: "A Working Peace System", 1943, reimpreso en TAYLOR, P. y GROOM, A. J. R. (Eds.): *The Functional Theory of Politics*, Blackwell, Oxford, 1975.

MORAVCSIK, Andrew: *The Choice for Europe: Social Purpose and State Power from Messina to Maastricht*, University College London Press, Londres, 1998.

NICOLAIDIS, Kalypso: "The Emergence of Managed Mutual Recognition: Legal Precedent and Political Innovation in the European Community", *Paper* presentado en la *European Community Studies Association*, 1993.

NORTH, Douglass C.: *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990.

PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Navarra, 2014.

PIERSON, Paul: "The Path to European Integration: a Historical Institutionalist Analysis", *Comparative Political Studies*, vol. 29, núm. 2, 1996.

RICHARDSON, Jeremy: "Policy-making in the European Union. Interests, ideas and garbage cans of primeval soup", en RICHARDSON, Jeremy (Ed.): *European Union. Power and Policy-Making*, Routledge, Londres, 1996.

RIBES, Aurora: "La necesidad de otorgar a los no residentes que obtienen la mayoría de sus ingresos, las ventajas de los residentes: análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de septiembre de 1999", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2000.

RUANO, Lorena: *Institutions, the Common Agricultural Policy, and the European Community's Enlargement to Spain, 1977-1986*, Tesis Doctoral, Universidad de Oxford, Oxford, 2001.

SÁIZ, Alejandro: "El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como Tribunal Constitucional", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 53, 2, 1999.

SANDHOLTZ, Wayne y STONE-SWEET, Alec: *European Integration and Supranational Governance*, Oxford University Press, Oxford, 1998.

SANDHOLTZ, Wayne y ZYSMAN, John: "1992: Recasting the European Bargain", *World Politics*, vol. 42, núm.1, 1989.

SMITH, Michael: "Toward a theory of EU foreign policy making: multilevel governance, domestic politics and national adaptation to Europe's common foreign and security policy", *Journal of European Public Policy*, vol. 11, núm. 4, 2004.

WALLACE, Helen y WALLACE, William (Eds.): *Policy-Making in the European Community*, Oxford University Press, Oxford, 2000.

WEILER, Joseph. H. H.: "A quiet Revolution: The European Court and its Interlocutors", *Comparative Political Studies*, vol. 26, 1994.

El papel de la Comisión Europea como "guardiana de los tratados" y su contribución a la aplicación uniforme del IVA en la Unión Europea

ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ

Administrador principal de la Comisión europea[1].
Asistente Honorario del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. LA LABOR DE LA COMISIÓN EUROPEA COMO "GUARDIANA DE LOS TRATADOS"

De conformidad con el artículo 17, apartado 1 del Tratado de la Unión Europea, la Comisión Europea ("la Comisión") es la "guardiana de los Tratados", ya que una de sus tareas es supervisar la correcta aplicación de la legislación de la UE por parte de Estados miembros[2]. El instrumento de que dispone la Comisión para cumplir esta tarea es el denominado procedimiento de infracción, al que se refiere el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ("TFUE")[3]. Vamos a examinar en las páginas que siguen la articulación en la práctica de esta labor de la Comisión, así como el impacto que la misma ha tenido en época reciente en relación con la aplicación uniforme, en el marco de la Unión Europea

---

1 Las opiniones que se contienen en el presente trabajo no reflejan la posición oficial de ninguna institución y son sólo el fruto de la reflexión personal del autor.

2 El artículo 17, apartado 1, del Tratado de la Unión Europea establece lo siguiente: *"La Comisión promoverá el interés general de la Unión y tomará las iniciativas adecuadas con este fin. Velará por que se apliquen los Tratados y las medidas adoptadas por las instituciones en virtud de éstos. Supervisará la aplicación del Derecho de la Unión bajo el control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Ejecutará el presupuesto y gestionará los programas. Ejercerá asimismo funciones de coordinación, ejecución y gestión, de conformidad con las condiciones establecidas en los Tratados. Con excepción de la política exterior y de seguridad común y de los demás casos previstos por los Tratados, asumirá la representación exterior de la Unión. Adoptará las iniciativas de la programación anual y plurianual de la Unión con el fin de alcanzar acuerdos interinstitucionales"*.

3 El artículo 258 del TFUE dispone lo siguiente: "*Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.*
Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

("UE"), del impuesto armonizado por excelencia, esto es, el Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA").

La cuestión que se plantea en este punto es la de determinar cómo actúa la Comisión cuando esta dispone de información según la cual la legislación o la práctica administrativa de un Estado miembro incurre en una vulneración de una disposición específica de la legislación de la UE y, en particular, de la normativa UE en materia de IVA. Cuando éste es el caso, la Comisión tiene la posibilidad de incoar un procedimiento de infracción contra el Estado miembro de que se trate. Este procedimiento se desenvuelve a través de diversas fases, que analizamos a continuación.

La primera fase es la denominada "carta de emplazamiento". No obstante, antes del envío de la carta de emplazamiento la Comisión normalmente habrá mantenido contactos con las autoridades del Estado miembro. Estos contactos se realizan frecuentemente a través del denominado "proyecto Piloto de la UE". Dicho proyecto Piloto está destinado a una rápida resolución de posibles infracciones de la legislación de la UE por parte de los Estados miembros sin llegar a entrar en el procedimiento de infracción, dado que este, por su propia naturaleza y debido a la complejidad de su tramitación, puede exigir un tiempo prolongado hasta que se proceda a la corrección de la infracción. Como ha indicado la propia Comisión, el proyecto Piloto de la UE ha sido concebido con el fin de mejorar la comunicación y la resolución de problemas entre los servicios de la Comisión y las autoridades de los Estados miembros sobre asuntos relativos a la aplicación de la legislación de la UE.

En el caso de que los contactos a través del proyecto Piloto no hayan dado resultados positivos, puede la Comisión proceder al envío de la ya mencionada "carta de emplazamiento". Se trata de una carta dirigida por la Comisión a las autoridades del Estado miembro, en la que la Comisión informa a estas últimas del hecho de que, según la información a su disposición, dicho Estado podría estar infringiendo una disposición concreta de la normativa de la UE (en nuestro caso, de la normativa de la UE reguladora del IVA). La Comisión indica la disposición de que se trata y solicita observaciones sobre la cuestión al Estado miembro que, en la mayoría de los casos, deben entregarse en el plazo de dos meses.

Si la respuesta del Estado miembro a la carta de emplazamiento no es satisfactoria, la Comisión tiene la posibilidad (pero no la obligación, como se explicará más adelante) de seguir con la tramitación del procedimiento hasta la fase siguiente, el "dictamen motivado". El "dictamen motivado" es, como la carta de emplazamiento, una carta dirigida por la Comisión a las autoridades del Estado miembro. Pero en esta segunda carta la Comisión no se limita a indicar que "podría darse el caso de que el Estado miembro haya infringido la legislación de la UE sobre el IVA" (que es el planteamiento propio de la carta de emplazamiento)

y a solicitar las observaciones del Estado miembro sobre la cuestión. Por el contrario, en el dictamen motivado la Comisión (i) explica formalmente su posición jurídica sobre la interpretación y aplicación de la disposición pertinente, (ii) pone de manifiesto que a su entender el Estado miembro está infringiendo la legislación de la UE, y iii) advierte al Estado miembro de que si las normas nacionales no se modifican para garantizar su conformidad con la legislación de la UE, la Comisión podría considerar la posibilidad de someter el asunto al Tribunal de Justicia de la UE ("TJUE").

Por lo general, el plazo del que dispone el Estado miembro para responder al dictamen motivado es de dos meses. Si la respuesta del Estado miembro no es satisfactoria, la Comisión tiene la opción (y no la obligación) de someter el asunto ante el TJUE. En efecto, la Comisión no puede por sí sola declarar que un Estado miembro ha vulnerado la normativa de la UE reguladora del IVA ya que esta es una competencia exclusiva del TJUE.

Si la Comisión decide someter la cuestión al TJUE, entonces el asunto se registra en dicha institución. Tanto la Comisión como el Estado miembro deben presentar sus alegaciones sobre la cuestión, por escrito y por lo general también oralmente en la Audiencia. Si la sentencia del TJUE declara que el Estado miembro ha infringido la disposición pertinente de la legislación de la UE, dicho Estado miembro estará obligado a modificar su normativa interna o su práctica administrativa a fin de cumplir la sentencia.

En esta fase, la Comisión interviene una vez más, ya que a ella corresponde comprobar que las medidas adoptadas por el Estado miembro son suficientes para dar cumplimiento a la sentencia del TJUE y adecuadas para adaptar las normas nacionales a la legislación de la UE. Si la Comisión estima que las medidas adoptadas no son suficientes para este fin, de acuerdo con el artículo 260 del TFUE, tiene la posibilidad de someter el asunto al TJUE[4]. Se procederá entonces a la apertura de un nuevo procedimiento y es importante subrayar que en este

---

[4] El artículo 260 del TFUE establece lo siguiente: "1. *Si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal.*

2. Si la Comisión estimare que el Estado miembro afectado no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal, podrá someter el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. La Comisión indicará el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias.

Si el Tribunal declarare que el Estado miembro afectado ha incumplido su sentencia, podrá imponerle el pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva.

Este procedimiento se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 259.

procedimiento, basado en el artículo 260 TFUE, a diferencia de lo que ocurre con el anterior basado en el artículo 258 TFUE, la Comisión puede proponer y el TJUE puede imponer sanciones al Estado miembro. La Comisión ha indicado que el cálculo de la sanción se basa en un método que tiene en cuenta la gravedad de la infracción, la importancia de las normas infringidas, los efectos de la infracción sobre los intereses generales y particulares, su duración y la capacidad de pago del Estado miembro, con el fin de asegurarse de que la sanción tenga un efecto disuasorio[5].

A la luz de lo anterior, parece claro que existe una relación directa entre la Comisión y el TJUE en lo que respecta al control del cumplimiento por los Estados miembros de la legislación de la UE. Es, en cierto modo, una tarea compartida, ya que las acciones legales contra el Estado miembro sólo pueden ser iniciadas por la Comisión, pero la declaración final acerca de la existencia de una infracción recae exclusivamente en el TJUE.

Dos aspectos deben mencionarse, por último, en relación con el procedimiento de infracción del artículo 258 del TFUE. En primer lugar, el procedimiento tiene carácter bilateral entre la Comisión y el Estado miembro. En muchas ocasiones, el procedimiento se inicia como consecuencia de una denuncia presentada por una persona física o jurídica. No obstante, el denunciante no es parte en el procedimiento, ni este tiene por objetivo satisfacer su interés particular[6]. El procedimiento tiene carácter objetivo y pretende únicamente garantizar que las normas nacionales estén en consonancia con la legislación de la UE.

La posición del denunciante en este contexto, y las obligaciones asumidas frente a él por la Comisión, se han detallado en una Comunicación sobre el tema publicada por la Comisión en 2002 y actualizada en 2012[7]. De la Comunicación se desprende, en esencia, que la Comisión tiene el deber de mantener al denunciante

---

3. Cuando la Comisión eleve un asunto al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 258 por considerar que el Estado miembro afectado ha incumplido su obligación de notificar las medidas de transposición de una Directiva adoptada con arreglo a un procedimiento legislativo, podrá, si lo considera oportuno, indicar el importe de la suma a tanto alzado o la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias.

Si el Tribunal comprueba la existencia del incumplimiento, podrá imponer al Estado miembro afectado el pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva dentro del límite del importe indicado por la Comisión. La obligación de pago surtirá efecto en la fecha fijada por el Tribunal en la sentencia."

5 Comunicación SEC/2005/1658 de la Comisión, que ha sido objeto de sucesivas actualizaciones en relación con los criterios para la determinación de las sanciones.

6 El TJUE ha indicado que los particulares no son parte en los procedimientos de infracción y que por tanto no pueden invocar el principio de contradicción (sentencia de 11 de diciembre de 2001 en el asunto T-191/99).

7 Comunicación de 2 de abril de 2012, documento COM/2012/0154.

informado sobre la situación de su denuncia. En caso de que la Comisión decida sobre la base de la denuncia enviar una carta de emplazamiento o un dictamen motivado, o si decide remitir el asunto al TJUE, la Comisión deberá informar de ello al denunciante. Por el contrario, el denunciante no puede obligar a la Comisión a incoar un procedimiento de infracción.

En segundo lugar, la Comisión dispone de un amplio poder de apreciación en este ámbito. A este respecto, procede señalar que tanto el inicio de un procedimiento de infracción (a través de la carta de emplazamiento), como el paso a las siguientes etapas (dictamen motivado, elevación de la cuestión al TJUE) no son obligatorios para la Comisión, ni aun en el caso de que esta considere que existe una infracción del derecho de la UE. La Comisión dispone de una facultad de apreciación a este respecto y este hecho ha sido confirmado por el TJUE en diversas sentencias. Así, por ejemplo, en su sentencia de 14 de febrero de 1989 en el asunto 247/87 el TJUE indicó que la Comisión no está obligada por los tratados a iniciar un procedimiento de infracción, sino que tiene en este ámbito un margen de discreción que excluye el derecho de los particulares de exigirle que adopte una postura determinada en relación con una cuestión jurídica. Igualmente en su sentencia de 21 de junio de 1988 en el asunto 416/85 el TJUE indicó lo que sigue:

"9. No se puede admitir esta argumentación. A este respecto, es preciso señalar que, en el marco del equilibrio institucional que establece el Tratado, no incumbe al Tribunal de Justicia examinar cuáles son los objetivos perseguidos mediante un recurso por incumplimiento del que conozca en virtud del artículo 169 del Tratado. Sí le incumbe, por el contrario, determinar si se ha producido o no el incumplimiento que se imputa. Según ha declarado el Tribunal de Justicia en su sentencia de 10 de diciembre de 1968 (Comisión contra República Italiana, 7/68, Rec. 1968, págs. 617, 625), un recurso por incumplimiento, cuya decisión sobre la oportunidad de interponerlo ante el Tribunal de Justicia corresponde exclusivamente a la Comisión, tiene carácter objetivo".

Este margen de discreción ha sido objeto de numerosas críticas; no obstante, el mismo ha sido defendido y justificado por algunos renombrados especialistas en el derecho de la UE[8]. En definitiva, esta potestad discrecional muestra que el procedimiento de infracción tiene una doble naturaleza, jurídica y política. Es esta vertiente política la que justifica la discreción de la Comisión, incluso en casos en que pudiera resultar claro que existe una vulneración del derecho de la UE.

---

8 Ver en este sentido la obra " EU Law, Text, Cases and Materials ", de Paul Craig and Gráinne de Burca, Oxford University Press, quinta edición, páginas 415 a 417.

2. LA LABOR DE LA COMISIÓN EUROPEA COMO "GUARDIANA DE LOS TRATADOS" EN UN SUPUESTO CONCRETO: SU CONTRIBUCIÓN A LA APLICACIÓN UNIFORME DEL IVA

Un breve examen de la jurisprudencia del TJUE en materia de IVA muestra que existe una muy elevada proporción de sentencias dictadas en el marco de cuestiones prejudiciales remitidas al TJUE por los tribunales nacionales, en comparación con las sentencias dictadas sobre la base de procedimientos de infracción iniciados por la Comisión. Podría pensarse, por tanto, que la contribución del procedimiento de infracción (y de la Comisión en tanto que "guardiana de los tratados") a la aplicación uniforme del IVA (cuyo garante por excelencia es el TJUE, al que corresponde interpretar, de manera uniforme y obligatoria para todos los tribunales nacionales, las disposiciones del derecho de la UE) ha sido relativamente modesta.

Si nos centramos en los pronunciamientos del TJUE de los últimos años se confirma que, en efecto, el número de sentencias en materia de IVA dictadas en el marco de cuestiones prejudiciales es mucho más elevado que el correspondiente a los procedimientos de infracción. Así por ejemplo, en 2011 se dictaron veinte sentencias relativas a IVA en el marco de cuestiones prejudiciales y sólo cinco correspondientes a procedimientos de infracción. En 2012 la diferencia es todavía más notable: las cuestiones prejudiciales ascendieron a cincuenta, por sólo tres sentencias correspondientes a procedimientos de infracción. Por último, en 2013, la proporción es de cuarenta y tres a diecisiete (este número especialmente elevado de resoluciones judiciales para procedimientos de infracción se debe al hecho de que en 2013 se dictaron las sentencias correspondientes a todos los casos sobre grupos de IVA y agencias de viajes).

No obstante, esta impresión es un tanto engañosa. Desde nuestro punto de vista, la circunstancia decisiva a este respecto, y lo que explica el "modesto" número de sentencias dictadas en materia de IVA como consecuencia de procedimientos de infracción, es el hecho de que sólo un número muy reducido de procedimientos de infracción alcanza el TJUE. La inmensa mayoría de los casos se resuelven con anterioridad, a veces porque las alegaciones del Estado miembro son convincentes para la Comisión y algunas otras, porque el propio Estado miembro decide modificar su legislación a petición de la Comisión.

En este contexto, la Comunicación de 2007 de la Comisión titulada "Una Europa de resultados — la aplicación del Derecho comunitario"[9], ha indicado que cerca del 70% de las reclamaciones recibidas por los servicios de la Comisión se cierran antes de iniciar cualquier procedimiento de infracción; el 85% se termina

[9] Documento COM (2007) 502.

antes de alcanzar la fase de dictamen motivado, y alrededor del 93% antes de la sentencia dictada por el TJUE. La actividad de la Comisión como "guardiana de los Tratados" es, por tanto, muy intensa, pero sólo tiene un impacto reducido en términos de sentencias del TJUE.

A continuación vamos a citar una serie de casos relativos al IVA en los que la Comisión ha incoado procedimientos de infracción con el objeto de garantizar la aplicación uniforme de la normativa reguladora del impuesto en toda la UE. Hemos seleccionado únicamente ciertos casos recientes aunque los mismos deberían ser suficientes para mostrar la actividad de la Comisión en este ámbito.

2.1. La aplicación de la exención del IVA correspondiente a los servicios postales

La Directiva 2006/112/CE[10], reguladora del IVA en el ámbito de la UE ("la Directiva IVA") establece en su artículo 132, apartado 1, letra a) una exención para "las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones". La Comisión recibió ciertas denuncias, según las cuales diversos Estados miembros aplicaban esta exención de forma incompatible con la liberalización operada en el sector por la Directiva 97/67/CE[11]. Esta Directiva estableció las normas reguladoras del mercado interior en el sector de los servicios postales, restringió drásticamente los monopolios postales existentes e introdujo normas para garantizar la prestación de un servicio asequible y de alta calidad en el ámbito del servicio postal universal. Además previó la creación de autoridades reguladoras nacionales independientes para garantizar la prestación del servicio universal y la competencia leal entre los antiguos monopolios y los demás participantes en el mercado.

La Comisión había presentado en 2003 una propuesta de Directiva[12] para modernizar la aplicación de la exención postal teniendo en cuenta el nuevo marco creado por la Directiva 97/67/CE en el sector. No obstante, dicha propuesta no fue aprobada por el Consejo, de forma que para la Comisión no quedaba más remedio que iniciar procedimientos de infracción para garantizar la aplicación uniforme del IVA en este ámbito. Dado que no había sido posible aprobar nuevas

---

10 Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DO L 347, de 11 de diciembre de 2006, pág. 1.

11 Directiva 97/67/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de diciembre de 1997 relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio DO L 15 de 21 de enero de1998, pág. 14–25.

12 Propuesta presentada por la Comisión el 5 de mayo de 2003, documento COM (2003) 234 final.

reglas modernizadas en esta materia, el objetivo era asegurar cuando menos que las normas de la Directiva IVA (que databan de 1977) fueran aplicadas de manera uniforme por los Estados miembros.

La Comisión decidió entonces iniciar procedimientos de infracción contra tres Estados miembros que aplicaban la exención de forma diferente: Reino Unido, Alemania y Suecia. El primero de ellos eximía de IVA únicamente las prestaciones efectuadas por el antiguo monopolio público: tales operaciones estaban exentas en su totalidad y ello en detrimento de operadores privados que pudieran prestar servicios similares. En el caso de Alemania se eximía sólo al antiguo monopolio público, aunque no en relación con todas las operaciones realizadas por el mismo, lo que nuevamente se traducía en una distorsión de concurrencia en perjuicio de los operadores privados. Finalmente en el caso de Suecia no se aplicaba la exención en absoluto, lo cual suponía una vulneración clara de la Directiva IVA.

La Comisión sostuvo en estos procedimientos que la exención postal, que es una exención incluida entre las "exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general" listadas en la Directiva IVA, podía aplicarse únicamente a los servicios incluidos en el ámbito del denominado "servicio postal universal", pues son estos los servicios postales esenciales y básicos, que todos los ciudadanos tienen derecho a recibir. La exención debía proceder fuera quien fuera el prestador de tales servicios, público o privado. Para el resto de operaciones, de carácter puramente comercial, y sea quien fuere el prestador del servicio (incluidos los antiguos monopolios) debía proceder la sujeción al IVA con objeto de evitar distorsiones de competencia.

Estos procedimientos alcanzaron el estadio del dictamen motivado. Sin embargo, en este punto una cuestión prejudicial fue sometida al TJUE sobre esta materia por un tribunal británico: el asunto C-357/07, *"TNT Post"*. Los hechos que originaron este asunto revelan claramente las distorsiones de competencia a las que la Comisión había tratado de hacer frente mediante los procedimientos de infracción.

En el Reino Unido existía un solo proveedor del servicio postal universal, "Royal Mail". Ello se traducía en una serie de obligaciones que dicho proveedor había de cumplir y que no afectaban a otros operadores postales activos en el Reino Unido. Por su parte, TNT Post era una entidad originariamente activa en Holanda (donde desempeñaba el papel de proveedor del servicio universal) pero que además prestaba servicios en el Reino Unido, donde no tenía la condición de proveedor de dicho servicio universal. De acuerdo con la legislación del Reino Unido, la exención del IVA se aplicaba a todos los servicios prestados por el proveedor del servicio universal, esto es, Royal Mail. Un operador como TNT Post estaba excluido de la exención y ello aun cuando algunos de los servicios prestados pudieran ser idénticos a los que podría prestar Royal Mail. A la vista de esta

situación, TNT Post decidió que la aplicación de la exención postal del IVA en el Reino Unido era ilegal y recurrió ante un tribunal del Reino Unido, que planteó la cuestión prejudicial ante el TJUE.

El TJUE concluyó[13] (confirmando de esta forma la posición defendida por la Comisión en los procedimientos de infracción) que la exención postal es aplicable únicamente a un operador cuando este presta el servicio postal universal, y sólo para aquellas operaciones del mismo incluidas en dicho servicio postal universal, pues son estos los servicios postales esenciales y básicos para los usuarios. Por el contrario, cuando el operador en cuestión presta servicios en las mismas condiciones que los operadores privados la exención del IVA no procede.

Una vez dictada la sentencia, el objetivo de la Comisión de obtener un criterio jurisprudencial claro y obligatorio para todos los Estados miembros de la UE sobre la materia estaba asegurado. No obstante, incluso después de dictarse la sentencia en el asunto *TNT Post* Suecia ha continuado sin aplicar la exención postal del IVA. Por esta razón, la Comisión Europea ha continuado el procedimiento de infracción contra este Estado miembro y lo ha denunciado ante el TJUE[14]. Parece que, una vez se dicte sentencia en este asunto, se habrá logrado una uniformidad de criterio en relación con la aplicación de la exención postal en el ámbito de la UE.

2.2. *Los procedimientos de infracción relativos al régimen especial de las agencias de viajes aplicable en el IVA*

La Directiva IVA establece en sus artículos 306 a 310 un régimen especial al objeto de simplificar la aplicación del IVA para las agencias de viajes. La característica esencial del régimen estriba en el hecho de que la base imponible no es el importe total de la contraprestación percibida por la agencia, sino sólo su margen de beneficio. Es este, por tanto, como también el régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, un régimen del "margen de beneficio".

Sin este régimen, la agencia de viajes establecida en un Estado miembro ("EM1") que adquiere, por ejemplo, servicios de restauración y servicios de arrendamiento a corto plazo de automóviles en otro Estado miembro ("EM2"), y los incluye en un paquete turístico que vende en su propio nombre, estarían sujetos al pago del IVA en EM2, lo que obligaría a la agencia a inscribirse en el censo del IVA y presentar declaraciones por el impuesto en EM2, con objeto de deducir el

---

13 Sentencia de 23 de abril de 2009 en el asunto C-357/07.

14 La nota de prensa de la Comisión sobre este asunto puede encontrarse en el siguiente enlace: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1111_en.htm

IVA soportado y declarar el IVA devengado en el mismo. Para evitar estos problemas, el régimen del margen prevé que (i) la agencia no puede deducir el IVA soportado en EM2 por la adquisición de los servicios de restauración y alquiler del vehículo; (ii) el servicio prestado por la agencia al vender el paquete turístico se grava íntegramente en el EM1; (iii) la base imponible del servicio prestado por la agencia al vender el paquete turístico no es el importe total de la contraprestación percibida, sino sólo su margen de beneficio.

La Comisión recibió informaciones del sector de las agencias de viajes según las cuales el régimen, tal y como estaba planteado en la Directiva IVA, originaba ventajas competitivas desleales que beneficiaban a los operadores de fuera de la UE (pues estos no tributaban por IVA en sus ventas de paquetes turísticos a viajeros residentes en la UE). Asimismo, se apuntaba a una diferente aplicación de las normas por los Estados miembros, pues algunos reservaban la aplicación del régimen a las ventas de paquetes turísticos efectuadas por la agencia directamente para el viajero, en tanto que otros aplicaban el régimen también en las ventas a otros clientes, y en particular en las ventas efectuadas por una agencia para otra agencia de viajes. Esta diferente aplicación en el seno de la UE daba lugar a situaciones de doble imposición incompatibles con el mercado interior.

Para evitar todos estos problemas la Comisión propuso en 2002 modificar el régimen especial de las agencias de viajes. La propuesta[15] tenía por objeto evitar las ventajas competitivas de los operadores de terceros países y ampliar el ámbito del régimen especial, para incluir expresamente las ventas efectuadas por una agencia para otra (pues la Comisión entendía que la dicción original de la Directiva IVA sólo permitía incluir en el régimen especial las ventas efectuadas por una agencia directamente para el viajero).

La propuesta, sin embargo, no obtuvo la aprobación unánime del Consejo. Con el fin de garantizar al menos la aplicación uniforme del régimen especial, la Comisión analizó en 2006 la aplicación del régimen especial de imposición del margen en toda la UE y averiguó que trece Estados miembros lo estaban aplicando en las ventas entre agencias, lo que según la Comisión era incorrecto. Se iniciaron actuaciones contra todos estos Estados miembros y cinco de ellos (Chipre, Hungría, Letonia, los Países Bajos y el Reino Unido) modificaron su legislación para ajustarse a las disposiciones de la UE. Sin embargo, la República Checa, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia y Portugal no adoptaron las medidas requeridas por la Comisión, por lo que esta envió a los citados Estados miembros un dictamen motivado y finalmente en 2011 los denunció ante el TJUE.

---

15 Propuesta presentada por la Comisión el 8 de febrero de 2002, documento COM (2002) 64 final.

La Comisión reprochaba a estos Estados miembros que aplicaran el régimen especial, no sólo a las ventas efectuadas en nombre propio por la agencia de viajes para el viajero, sino también en las realizadas para otro tipo de clientes (como, por ejemplo, otras agencias de viajes que a su vez revenderían el viaje). La Comisión consideraba que el régimen sólo es aplicable cuando la agencia vende el viaje directamente al viajero. El TJUE, sin embargo, ha rechazado esta pretensión de la Comisión y ha sostenido la interpretación de los Estados miembros. No obstante, el objetivo esencial perseguido por la Comisión al iniciar los procedimientos de infracción (a saber, garantizar la aplicación uniforme de las normas reguladoras del régimen especial en la UE) se ha alcanzado, pues existe ahora un criterio claro y obligatorio que todos los Estados miembros han de respetar.

2.3. La aplicación de un tipo reducido a los libros electrónicos

La Comisión Europea ha decidido en 2013 denunciar a Francia y a Luxemburgo ante el TJUE por aplicar tipos de IVA reducidos a los libros electrónicos. La legislación de la UE es muy clara e indica que el suministro de libros electrónicos sin soporte físico es un servicio prestado por vía electrónica y, como tal, no puede beneficiarse de un tipo reducido.

El incumplimiento de la legislación por parte de Francia y Luxemburgo ha dado lugar a distorsiones graves de la competencia en perjuicio de los operadores de otros Estados miembros de la UE. Esta situación es incompatible con los principios básicos del mercado interior y ha sido denunciada por otros Estados miembros y por el propio sector. Aun cuando en el momento de redactar estas líneas no se ha dictado todavía sentencia por el TJUE parece claro que nuevamente a través del instrumento del procedimiento de infracción se obtendrá un criterio del TJUE claro y obligatorio para todos los Estados miembros, lo que garantizará la aplicación uniforme del impuesto en el ámbito de la UE.

3. CONCLUSIÓN

El procedimiento de infracción se ha convertido en los últimos tiempos, en materia de fiscalidad y en particular en relación con el IVA, en un instrumento esencial de acción de la Comisión. En efecto, la regla de la unanimidad aplicable en el marco de la UE para aprobar nuevas Directivas en materia fiscal dificulta enormemente la adopción de nueva normativa en este ámbito. Por ello la Comisión se ha centrado en los últimos tiempos en asegurar que la normativa existente es aplicada de manera uniforme por todos los Estados miembros.

En este punto el procedimiento de infracción, con su doble vertiente jurídica y "diplomática", resulta decisivo. Y es de esperar que esta situación se acentúe en el futuro, pues no parece que los Estados miembros estén dispuestos a reemplazar la regla de la unanimidad por ninguna otra en una materia tan sensible como la fiscalidad.

Las nuevas reglas del IVA sobre localización de los servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión y electrónicos, como mejora en la armonización de su régimen fiscal en la Unión Europea

LUIS F. TORIBIO BERNÁRDEZ

Programa de Doctorado en Derecho de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

El Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (en adelante, Reglamento IVA), ha venido a desarrollar la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, Directiva IVA), y, en particular, su artículo 58, según el cual a partir del 1 de enero de 2015, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica (en lo sucesivo, servicios digitales), prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo deben gravarse en el Estado miembro en el que el cliente esté establecido, tenga su domicilio o su residencia habitual, independientemente de donde esté establecido el sujeto pasivo que preste dichos servicios.

Para entender el porqué de esta nueva regulación tenemos que partir de la base de que nos encontramos ante un impuesto que grava el consumo y, en consecuencia, las reglas para localizar el hecho imponible deben reflejar, por norma general, el principio de imposición en el lugar de consumo, de forma que sean los Estados donde se consumen los bienes o servicios los que ingresen el impuesto y no aquellos otros que, por contar con tipos inferiores, permitan a ciertas empresas "jugar" con ventajas competitivas.

Sin embargo, lo que hasta hace no mucho resultaba ser lo habitual, esto es, que el lugar de consumo coincidiera con el lugar de establecimiento del sujeto pasivo y, a su vez, con el del cliente, ya no lo es tanto. Y ello, en gran medida, debido a que *"la realización del mercado interior, la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica han contribuido, conjuntamente, a modificar de manera*

muy sustancial el volumen y el perfil del comercio de servicios", de forma que "*es cada vez mayor el número de servicios que pueden prestarse a distancia"*[1].

Por tanto, surge la necesidad de adaptar la normativa del impuesto a esta nueva tendencia transfronteriza en la prestación de servicios, eso sí, sin olvidar que debe hacerse *"en consonancia con la estrategia de la Comisión orientada a la modernización y simplificación del funcionamiento del régimen común del IVA*", esto es, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.

Visto lo anterior, resulta lógico que los servicios digitales prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo se localicen en el lugar donde éstas tengan su establecimiento, domicilio o residencia, pues este lugar coincidirá, en la mayoría de los casos, con el de consumo, al ser servicios que generalmente son prestados a distancia.

Del mismo modo se entiende que, para evitar que la regla anterior suponga una carga administrativa desproporcionada para aquellos sujetos pasivos que realizan actividades en Estados miembros en los que no están establecidos, se haya creado un sistema que les permita contar con un único punto de contacto electrónico para la identificación y la declaración a efectos del IVA.

2. ¿EN QUÉ CONSISTE LA NUEVA REGLA?

Como acabamos de ver, la novedad consiste en que, a partir del 1 de enero de 2015, los servicios digitales prestados a consumidores finales por parte de sujetos pasivos establecidos en un estado miembro ya no se localizan en este estado, sino que pasan a localizarse en el estado donde el cliente esté establecido, tenga su domicilio o su residencia habitual, separándose así de la regla general que recoge el artículo 45 de la Directiva IVA.

En otras palabras, los prestadores (establecidos en la UE) quedarán obligados a repercutir e ingresar el impuesto en cada uno de los Estados miembros en los que presten servicios a consumidores finales.

Por tanto, no se ha introducido modificación alguna cuando el servicio se presta entre sujetos pasivos establecidos en la UE que, aplicando la regla general del artículo 44 de la Directiva IVA, se localizan en el estado miembro del empresario destinatario del servicio.

---

1 Consideraciones previas de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modificaba la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de determinados servicios.

La nueva regla tampoco afecta a los servicios digitales prestados desde países terceros que ya venían localizándose en el estado miembro donde estuviera establecido el cliente.

Así pues, el esquema de localización de este tipo de servicios queda configurado de la siguiente manera:

Servicios prestados por empresarios establecidos en la UE:

– Si el destinatario es empresario establecido en otro estado miembro, el servicio se localiza en destino, siendo de aplicación la regla de "inversión del sujeto pasivo".

– Si el destinatario es un consumidor final establecido en otro estado miembro, el servicio se localiza en destino, debiendo el prestador repercutir e ingresar el impuesto en ese estado.

– Si el destinatario es un empresario o consumidor final no establecido en la UE, el servicio no estaría sujeto al IVA, salvo aquellos casos en que el servicio sea utilizado de forma efectiva en la UE.

Servicios prestados por empresarios no establecidos en la UE:

– Si el destinatario es empresario comunitario, el servicio se localiza en destino, siendo de aplicación la regla de "inversión del sujeto pasivo".

– Si el destinatario es un consumidor comunitario, el servicio se localiza en destino, debiendo el prestador registrarse en un estado miembro a efectos de liquidar e ingresar el impuesto.

Este esquema que, si bien, como ya hemos apuntado, trata de armonizar el impuesto y evitar ventajas competitivas, suscita al mismo tiempo un gran número de cuestiones controvertidas que no tienen fácil respuesta en la práctica.

De ahí que el Reglamento 1042/2013 del Consejo se publicara con más de un año de antelación a su entrada en vigor y de ahí también que la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión publicara el 3 de abril del 2014 una guía de 98 páginas con notas explicativas[2] sobre los nuevos cambios.

En los apartados siguientes trataremos de analizar concisamente tales cuestiones, pues un análisis pormenorizado de las mismas escaparía al objetivo y las limitaciones de esta publicación.

---

[2] Se pueden consultar en todos los idiomas de la UE en la página web de la Comisión http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm

3. CUESTIONES RELATIVAS AL SERVICIO

Lo primero que debemos tener claro es qué servicios se han visto afectados por la nueva regulación, o lo que es lo mismo, qué debemos entender por servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y electrónicos.

Esto va a tener una gran importancia puesto que todos aquellos servicios que no entren dentro de esta categoría, y a los que no sea de aplicación alguna otra regla especial, seguirán localizándose según las reglas generales de los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA.

Los **servicios de telecomunicación** ya eran definidos por el artículo 24.2 de la Directiva IVA en el siguiente sentido:

> "Se considerará que los 'servicios de telecomunicación' son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales".

Por su parte, el Reglamento de Ejecución del IVA, en su nuevo artículo 6 *bis*, ha venido a completar dicha definición con una lista ejemplificativa de servicios incluidos, tales como los servicios de telefonía fija y móvil, o prestada a través de internet, de videofonía, de radiobusqueda, de audiotexto, de fax, telégrafo y télex, el acceso a internet y las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

La definición de los **servicios de radiodifusión y televisión** ha sido introducida por el Reglamento 1042/2013, a partir del cual, el artículo 6 *ter* dispone:

"Los servicios de radiodifusión y televisión incluirán los servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación".

Se trata de una definición ciertamente restrictiva, pues exige, por un lado, que sean suministrados al público (entendiendo por tal una audiencia amplia), por otro, que el suministrador del contenido actúe bajo su propia responsabilidad editorial (cuando tenga el control efectivo sobre la selección de los programas y su organización) y, por último, que sean vistos o escuchados simultáneamente por todos los destinatarios (lo que abarca también la distribución a través de redes electrónicas, pero siempre que esta sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o televisión).

Si no se cumplieren estos requisitos y, en especial, cuando el contenido de audio o audiovisual no se suministre de un modo sincrónico a los destinatarios, normalmente se aplicará la definición de servicios electrónicos (lo que podría tener repercusión en determinados estados miembros que aplican tipos reducidos para los servicios de radiodifusión y televisión).

Según el propio artículo 6 *ter*, en su apartado tercero, estos servicios no abarcaran, entre otros, el suministro de información, previa solicitud, de programas concretos, la cesión de derechos de radiodifusión o de transmisión televisiva o el arrendamiento financiero de equipos técnicos o instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión. Tampoco se entenderán incluidos en este concepto los "programas a la carta", que serán considerados servicios electrónicos, pero sí lo harán los programas de "pago por visión" siempre que se suministren simultáneamente.

Por su parte, **los servicios prestados por vía electrónica** son definidos en el artículo 7 del Reglamento IVA como los *"servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información"*.

Además, el Anexo II de la Directiva del IVA recoge una la lista indicativa de servicios que deben considerarse dentro de esta categoría y que son desarrollados con más detalle en el anexo I del Reglamento de Ejecución.

Dentro de estos servicios podemos destacar el suministro de productos digitales en general, los servicios de alojamiento en página web, los servicios generados automáticamente desde un ordenador en respuesta a una introducción de datos específica del cliente, la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en Internet, el mantenimiento a distancia de programas, la administración de sistemas remotos, el depósito de datos en línea, el acceso o descarga de programas informáticos o controladores, la descarga de imágenes, fondos de escritorio o salvapantallas, el acceso o descarga de música, película, melodías, juegos, etc., la transmisión o retransmisión de contenidos audiovisuales cuando no se den los requisitos para considerarlo un servicio de radiodifusión o televisión, o los servicios de enseñanza automatizada a través de internet que apenas requieran de intervención humana.

Por el contrario, la norma también recoge una serie de supuestos que no deben ser considerados como servicios electrónicos, tales como la venta de mercancías por vía electrónica, los CD-ROM, DVD y demás medios tangibles, los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores, que asesoren a sus clientes por correo electrónico, los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos, los servicios

de almacenamiento de datos fuera de línea, los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión, los servicios de ayuda telefónica, los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa y determinados servicios de naturaleza tangible que se reservan en línea (manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares así como servicios de alojamiento, alquiler de automóviles, servicios de restauración, transporte de pasajeros y similares).

Así pues, vemos que cuando la intervención humana es significativa no podremos considerar ningún servicio como electrónico, aunque la relación con el cliente se dé exclusivamente a través del correo electrónico o de algún otro programa informático. Tampoco cuando Internet actúe como herramienta para comprar un bien o reservar un servicio tangible "on line".

Por último, tenemos que tener presente que, en no pocas ocasiones, encontraremos cada uno de estos servicios agrupados con otros bienes o servicios, de forma que tendremos que determinar si el cliente recibe varias prestaciones principales o una sola, y, una vez cuantificadas, calificarlas para aplicar el régimen de localización que les sea propio.

4. CUESTIONES RELATIVAS AL PRESTADOR

Como venimos viendo, cuando se presten servicios digitales a un consumidor final, es el proveedor de los servicios quien debe pagar el IVA a las autoridades tributarias del país de destino. Por lo tanto, es fundamental identificar con seguridad quién presta los servicios, en particular cuando no se presten directamente al cliente final sino a través de intermediarios, que será lo más habitual.

En efecto, cuando hablamos de servicios digitales, nos vamos a encontrar generalmente con una pluralidad de agentes (propietaria del contenido, agregador de contenido, operador de telecomunicaciones, plataformas de aplicaciones, medios de pago, etc.) que participan de una manera u otra en la cadena de suministro hasta llegar al consumidor, pero sólo el prestador final del servicio será el responsable a efectos de pago del IVA.

Para aportar seguridad jurídica y garantizar el cobro, es necesario conocer cuál de todos los agentes intervinientes es el proveedor final del servicio al consumidor, de ahí que el artículo 9 *bis* del Reglamento del IVA haya establecido una presunción, aunque refutable, al efecto.

La presunción establece que cuando un sujeto pasivo participa en la prestación de servicios electrónicos o de telefonía por Internet (no se aplica a los servicios de radiodifusión y televisión) lo hace en nombre propio pero por cuenta del proveedor de dichos servicios, es decir, actuando como intermediario, a los efectos del

artículo 28 de la Directiva de IVA[3]. En este sentido, se entiende que, con respecto a todas las transacciones que tengan lugar en la cadena de suministro entre un proveedor de servicios electrónicos y el consumidor final, cada intermediario ha recibido y posteriormente prestado el servicio electrónico en sí (o de telefonía por Internet) al siguiente sujeto pasivo en la cadena (hasta llegar al consumidor final).

En la práctica, ello significa que el propietario del contenido emitirá una factura por el servicio electrónico al primer intermediario de la cadena (con inversión del sujeto pasivo si se encuentran establecidos en diferentes estados miembros) y este, a su vez, hará lo propio con el siguiente, y así sucesivamente hasta llegar al último intermediario que deberá emitir una factura (o recibo) al consumidor final e ingresar el IVA en el país donde éste se localice.

A efectos de evaluar si un sujeto pasivo participa en la prestación[4] (a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal) habrá que estar tanto a los aspectos de hecho como a las relaciones contractuales y jurídicas entre las partes, prevaleciendo la realidad económica en caso de contradicción.

Según el apartado 3 del artículo 9 *bis* en ningún caso se podrá considerar que un proveedor de servicios de pago (por ejemplo, una empresa de tarjetas de crédito) participa en la prestación de los servicios al cliente final si únicamente se encarga de procesar el pago. Lo mismo ocurrirá con el proveedor de Internet cuando solo pone a disposición la red de Internet para transmitir el contenido y/o cobrar el servicio (por red inalámbrica, cable, satélite u otro medio) y con el operador móvil que solo desempeñe las funciones de transmisión del contenido y/o procesamiento del pago.

No obstante, la presunción es refutable y, a tal efecto, el artículo 9 *bis* establece una serie de requisitos que ha de cumplir aquél sujeto pasivo que quiera quedar fuera de la misma:

1. Debe reconocer al proveedor del servicio explícitamente como tal y, para ello, la norma exige que tanto en la factura emitida por cada sujeto pasivo que participe en la prestación, como en la factura o recibo que se emita o ponga a disposición del cliente final, deben estar identificados de una manera suficientemente clara tanto el proveedor como el servicio prestado.

2. Los anteriores extremos deben quedar reflejados en los acuerdos contractuales entre las partes.

---

3 Art. 28 "*Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.*"

4 El apartado 3.4.3 de la guía de notas explicativas de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión publicara el 3 de abril del 2014 recoge una serie de indicadores al efecto.

La norma dispone que si el sujeto pasivo que participa en la operación autoriza el cargo al cliente o la propia prestación, o fija los términos o condiciones generales de la prestación, no podrá refutar la presunción, por lo que actuará en todo caso como proveedor del servicio ante el siguiente intermediario (o consumidor final).

En el terreno práctico, si uno o varios intermediarios refutan la presunción, dejarán de participar en la cadena de suministro del servicio electrónico (o servicios de telefonía prestados a través de internet) y, por tanto, no deberán emitir factura al siguiente intermediario (o consumidor final) por dicho servicio, sino que emitirá su factura al proveedor del contenido (o intermediario previo) por el servicio de mediación prestada. La factura por el servicio electrónico será emitida por el proveedor del contenido (o último intermediario de la cadena que no hubiere refutado la presunción) al consumidor final, "saltándose" aquellos intermediarios que hubieren refutado la presunción[5].

En definitiva, lo que se pretende con esta regla es gravar el impuesto lo más cerca posible del consumidor final, así como dotar de mayor seguridad jurídica a las empresas que actúan en la cadena de suministro de este tipo de servicios.

5. CUESTIONES RELATIVAS AL CLIENTE

La nueva regla, como hemos venido diciendo, consiste en localizar los servicios digitales en sede del destinatario cuando estos son prestados a un consumidor final.

Así pues, habrá que determinar, precisamente, si el destinatario del servicio tiene tal condición o si, por el contrario, actúa como empresario (sujeto pasivo del impuesto), ya que de ello va a depender la responsabilidad a efectos de IVA.

Cuando el destinatario sea un sujeto pasivo establecido en un estado miembro distinto al del prestador, será aquél el que haya de liquidar el impuesto en virtud de la regla de inversión del sujeto pasivo, mientras que si el destinatario es un consumidor o bien si ambos se encuentran establecidos en el mismo estado, será el prestador el que tenga la obligación de liquidar el impuesto. En ambos casos el impuesto se ha de ingresar en el mismo estado miembro, lo que varía es el sujeto responsable de tal ingreso.

---

[5] Para una exposición más detallada se recomienda consultar el capítulo 3 de la guía de notas explicativas de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión publicara el 3 de abril del 2014, donde se recogen una serie de supuestos prácticos bastante ilustrativos.

También debemos tener en cuenta que en los casos en que el destinatario sujeto pasivo adquiera el servicio para su uso privado hemos de considerarlo como consumidor final.

A efectos de que el prestador del servicio pueda determinar la condición del destinatario de una forma ágil y segura, el nuevo párrafo segundo[6] del artículo 18.2 del Reglamento IVA ha establecido una regla especial para los servicios digitales a partir de la cual lo determinante será la comunicación del número de identificación a efectos del IVA por parte del cliente:

1. Si el cliente comunica su número de identificación al prestador, éste deberá tratarlo como sujeto pasivo del impuesto, salvo que, basándose en otra información disponible, el proveedor dude sobre la condición del cliente o la calidad en la que esté actuando.

2. Si el cliente no comunica su número de identificación al prestador, éste podrá optar entre:

a) Tratarlo como consumidor final, de cara a salvaguardar su responsabilidad, aunque tuviese información que indicara lo contrario.

b) Tratarlo como sujeto pasivo, si tuviese información en tal sentido, pero asumiendo el riesgo de resultar responsable si el cliente finalmente no le comunicara su número de identificación.

Esta regla será de aplicación siempre que hablemos de servicios intracomunitarios, ya que cuando se prestan servicios digitales a clientes establecidos o con residencia fuera de la UE, la prestación queda fuera del ámbito del IVA, independientemente de la condición del cliente.

De esta forma, salvo que se aplique la norma de la utilización o de la explotación efectiva prevista en el artículo 59 bis de la Directiva del IVA, el proveedor no necesita conocer la condición del cliente, sino que solo necesita determinar el lugar al que pertenece dicho cliente.

Para llevar a cabo dicha localización va a resultar fundamental saber en qué estado se encuentra el domicilio o residencia habitual del consumidor final, si este es una persona física, o bien conocer dónde se encuentra establecido, si es una persona jurídica.

Respecto a los conceptos de domicilio y residencia habitual, ya venían definidos en los artículos 12 y 13 del Reglamento. Por su parte, el nuevo artículo 13 bis

---

6 Art. 18. 2 2º "*No obstante, con independencia de que disponga de información que indique lo contrario, el prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de servicios por vía electrónica podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de sujeto pasivo mientras este último no le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.*"

ha venido a aclarar el concepto de "establecimiento" para aquellos consumidores que sean personas jurídicas, de forma que aquél será el lugar en que se lleven a cabo las funciones de su administración central o *"cualquier otro lugar que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento"*.

Ahora bien, dado que los servicios digitales suelen prestarse a distancia, en muchas ocasiones resultará muy difícil para el proveedor, si no prácticamente imposible, saber dónde tiene efectivamente el cliente su establecimiento, domicilio o residencia habitual, de ahí que, para facilitar la aplicación de la regla con la menor carga administrativa posible, se establezcan presunciones, si bien refutables, sobre la ubicación del cliente, así como una serie de pruebas que pueden utilizarse para identificar la ubicación del cliente o bien para refutarla.

5.1. Presunciones de localización del cliente (artículos 24 bis y 24 ter del Reglamento IVA)

Con la presunción establecida en el artículo 24 *bis*, apartado 1, un proveedor puede localizar al cliente en la ubicación donde le esté prestando el servicio y donde el cliente esté presente en persona, pues se refiere a un tipo de servicios que requiere su presencia física en dicho lugar.

La lista de ejemplos de ubicaciones (una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico a través de una conexión WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel) solo es ilustrativa y, por lo tanto, la presunción puede aplicarse en situaciones análogas.

En ningún caso la presunción abarcará los llamados servicios "de transmisión libre"[7] (p. ej. descarga de música desde un cibercafé), ya que no requieren la presencia física del cliente en la ubicación del prestador.

Ahora bien, ¿qué ocurre cuando este tipo de servicios se presta a bordo de medios de transporte? De ello se ocupa el apartado segundo del artículo 24 bis, según el cual, cuando la ubicación se sitúe a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la UE[8], se considerará que el país de dicha ubicación es el país de salida del transporte.

---

7 "Servicios que solo pueden prestarse gracias a una conexión que se establece a través de redes de comunicación (es decir, se necesita un servicio de telecomunicaciones subyacente) y, por lo tanto, no requiere la presencia física del receptor en el lugar en que se presta el servicio." Notas explicativas, apartado 1.6.

8 El artículo 37, apartado 2 (así como el artículo 57, apartado 2) de la Directiva del IVA define la parte del transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad como "*la parte de un transporte*

En consecuencia, esta presunción no puede aplicarse a prestaciones de servicios a bordo más allá de la parte del transporte de pasajeros realizada dentro de la UE, lo cual excluirá los viajes internacionales o aquellos que hagan escala fuera de la UE.

En estos casos, si los servicios (por ejemplo, servicios de itinerancia de datos móviles) que se prestan a bordo requieren la presencia física del cliente, se tendrá que utilizar el artículo 24 *bis*, apartado 1, y estaremos a la ubicación física concreta del medio de transporte en cuestión en el momento en que se preste un servicio.

Por el contrario, si los servicios no requieren la presencia física del cliente (porque estén directamente contratados con el operador móvil, por ejemplo), tendremos que estar a alguna de las presunciones incluidas en el artículo 24 ter.

A efectos ilustrativos, supongamos dos cruceros, ambos parten de Málaga con destino al puerto de Nápoles, el primero hace escala en Francia y el segundo en Túnez.

– Crucero 1. Como estamos ante un transporte dentro de la UE, aplicaremos la presunción del apartado segundo a todos aquellos servicios que requieran la presencia física del cliente, que serán localizados en España (país de salida del transporte). El resto de servicios, es decir, aquellos que no requieran su presencia física, se localizarán según las reglas que veremos a continuación (artículo 24 *ter*).

– Crucero 2. Al hacer escala fuera de la UE no podremos aplicar la presunción del apartado segundo, pero sí la del apartado primero, de forma que aquellos servicios que requieran la presencia física del cliente serán localizados en la ubicación concreta de la embarcación en el momento de la prestación (en aguas españolas se aplicará IVA español, en aguas internacionales no se aplicará IVA y en aguas italianas se aplicara IVA italiano). Para el resto de servicios, igualmente, aplicaremos las reglas del artículo 24 *ter*.

Las presunciones del artículo 24 *bis* abarcan las tres modalidades de servicios digitales y se aplican tanto a servicios prestados a empresarios como a consumidores finales.

Por su parte, el artículo 24 *ter* recoge una serie de presunciones que solo se aplican cuando el destinatario del servicio sea un consumidor:

– Los servicios digitales prestados a través de una línea fija terrestre se localizarán en el lugar de instalación de dicha línea.

---

que se efectúe, sin hacer escala fuera de la Comunidad, entre el lugar de partida y el lugar de llegada de un transporte"

– Los servicios digítales prestados a través de redes móviles se localizarán en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.

– Los servicios digitales para cuya prestación sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se localizarán en el lugar donde se encuentre el dispositivo o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión.

– Para el resto de servicios no incluidos en una presunción específica, se presumirá que el cliente pertenece al lugar que el prestador identifique basándose en dos elementos de prueba (de los que recoge el artículo 24 *septies*) no contradictorios. Esta presunción también se aplicará cuando el proveedor no posea la información suficiente para considerar que se dan las condiciones para aplicar una presunción específica.

5.2. Refutación de las presunciones (artículo 24 quinquies)

Todas las presunciones que acabamos de ver son refutables, por lo cual tanto el prestador del servicio como las autoridades tributarias (no así el cliente) podrán separarse de aquéllas siempre que dispongan de pruebas suficientes para ello.

En concreto, el artículo 24 *quinquies* requiere al prestador tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su residencia o su domicilio en un lugar diferente al que correspondería según la presunción.

La refutación siempre va a ser opcional para el prestador y, por tanto, podrá optar por basarse en la presunción para determinar el lugar al que pertenece el cliente aunque dispusiera de pruebas en sentido contrario. La norma no exige al proveedor buscar otras pruebas ni examinar elementos de prueba ya disponibles, salvo que así lo decida.

Las autoridades tributarias, por su parte, no necesitan un número mínimo de pruebas para refutar la presunción, pero la norma sí exige que haya "*indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador*".

Ahora bien, ¿qué pruebas se pueden utilizar para refutar las presunciones? Aunque no existe un catálogo cerrado, el artículo 24 *septies* enumera varios elementos de prueba (dirección de facturación, dirección IP, datos bancarios, código de la tarjeta SIM y ubicación de la línea fija terrestre) e incluye una cláusula final abierta que permite considerar como prueba cualquier *"otra información relevante desde el punto de vista comercial"*.

Estos mismos elementos de prueba son los que ha de recopilar el prestador en los casos en que no pueda aplicarse ninguna presunción específica y se acoja a la

presunción general del artículo 24 ter, letra d), que exige dos elementos de prueba no contradictorios a la hora de identificar el lugar al que pertenece el cliente.

Si los elementos de prueba fueran contradictorios será el prestador del servicio el que deba decidir cuáles de ellos resultan más fiables para determinar el lugar al que realmente pertenece el cliente, pero siempre recordando que se ha de dar prioridad al lugar que garantice mejor la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA ESTATAL: *Jornada Divulgativa MOSS*. Madrid, 2014.

BAS SORIA, J.: "El proyecto de modificación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA", *Estudios Financieros*, núm. 321, 2009.

CUBERO TRUYO, A.: "El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales", en PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, Madrid, 2014.

DE BUNES IBARRA, J. M. (coord.): *El IVA, optimación ante la crisis económica*. CISS, Valencia, 2009.

DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA DE LA COMISIÓN EUROPEA: *Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015*. Bruselas, 2014.

PÉREZ CANTERO, E.: "Nuevas reglas de localización de los servicios en el IVA: aplicación del Reglamento UE/282/2011", *Actum Fiscal*, núm. 51, 2011.

Principales factores que determinan la existencia o no de ayudas de Estado. Una preocupación permanente en el ámbito de la Unión Europea

PEDRO VILLALBA GARCÍA

Villalba-Coloma-Ankersmit. Asistente Honorario del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

Con ocasión de la calificación por la Comisión Europea de las denominadas vacaciones fiscales como ayudas de Estado, Josune Gorospe[1], tachando la actitud de otros grupos políticos que venían reprochando a su formación la adopción en su día de aquellas medidas fiscales, escribía: "Después de visto, todo el mundo listo". Pues bien, *a sensu contrario*, hemos de enfatizar el acierto de la más autorizada doctrina española cuando a propósito de las consecuencias que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea[2] de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, pudiera tener para nuestro ordenamiento jurídico, preconizaba, con fundados argumentos, el necesario reconocimiento que habría de sobrevenir del carácter no selectivo de las medidas tomadas en uso del poder normativo fiscal de los Territorios Históricos, como así efectivamente aconteció en la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros, C-428/06 a C-434/06. Otro tanto sucedió a raíz de la decisión de la Comisión Europea de 29 de octubre de 2009 en relación a la amortización del fondo de comercio financiero, suscitándose una virulenta reacción doctrinal que con sobradas y justificadas razones volvieron a prever la necesaria corrección que habría de provenir de la jurisprudencia, como sucedió por intermedio de la sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, Autogrill/Comisión, T-219/10. Son tales aciertos doctrinales los que nos han animado a recoger brevemente las líneas fundamentales en que, en este momento, parece moverse y debatirse el Tribunal de Luxemburgo frente a aquellas medidas fiscales que pudieran ser cuestionadas desde la óptica de las ayudas de Estado como herramienta con la que preservar el principio de

---

1 Diputada del Parlamento Vasco por el grupo EAJ-PNV

2 En adelante, TJUE. Por criterios de sistematicidad citaremos todas las sentencias como del Tribunal de Justicia de Unión Europea, aunque por la fecha de su pronunciamiento el órgano tuviera entonces alguna de sus denominaciones anteriores.

libre competencia, pilar básico de la economía de mercado en la que se sustenta el funcionamiento de la Unión Europea.

2. MARCO NORMATIVO DE LAS AYUDAS DE ESTADO EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y PRINCIPIOS INSPIRADORES

La incorporación de España a la Unión Europea[3] supuso un cambio lógico en sus estructuras socio-económicas que conllevó el establecimiento de un espacio económico supranacional, gobernado por las reglas del sistema de economía de mercado, entre las cuales destaca, como pilar básico, el principio de libre competencia. Efectivamente, ya el artículo 2 del Tratado Constitutivo de la CEE destacaba como objetivos de la entonces Comunidad Económica Europea, el establecimiento de un mercado común, la aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, el desarrollo armonioso de las actividades económicas y la expansión continua y creciente, para lo cual se preveía un régimen que garantizase que la competencia no fuera falseada en el mercado común (art. 3.f).

Posteriormente, tras las modificaciones introducidas por el Tratado de Maastricht, el art. 2 sufrió importantes ampliaciones, en cuanto pasó a determinar como objetivos de la UE no solo el establecimiento de un mercado común, sino además una unión económica y monetaria mediante la realización de políticas y acciones comunes, enfatizándose en el art. 3A.1 los principios de una economía de mercado abierta y de libre competencia como inspiradores de los cauces a seguir para la consecución de los objetivos referenciados, reiterando el compromiso para la promoción de un régimen que eluda el falseamiento de la competencia.

Las consecuencias de la cesión de soberanía monetaria no han sido pocas desde luego, acarreando importantísimas limitaciones a las políticas económicas, presupuestarias y fiscales de los Estados[4] derivadas de los criterios de convergencia, coherencia y coordinación definidos en los arts. 102 A y 103[5], así como el principio de estabilidad presupuestaria (art. 104C). En el caso de nuestro país hasta ha propiciado la reforma del art. 135 de la Constitución.

En este marco de acción, las instituciones de la UE han tenido una preocupación permanente por las ayudas de Estado, de ahí que el Tratado Constitutivo, en su tercera parte "Política de la Comunidad", título I "Normas Comunes", capí-

---

3 En adelante, UE.

4 ANCHUELO GRECO, A.: *Economía Europea. Crecimiento, integración y transformaciones sectoriales. La cultura de la estabilidad macroeconómica y otros efectos de la Unión Monetaria Europea*. Universidad de Valladolid, Instituto de Estudios Europeos. Valladolid, 2000.

5 Anterior art. 99 del TCE.

tulo I "Normas sobre la competencia", incluyese una sección, la tercera, dedicada a regular las ayudas otorgadas por los Estados, arts. 92 a 94. Dichos preceptos pasaron más tarde a constituir los artículos 87 a 89, en virtud de lo dispuesto en el art. 12 del Tratado de Amsterdam, y, tras el Tratado de Lisboa, a figurar en los numerales 107 a 109 del ahora denominado Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)[6].

3. APROXIMACIÓN A LA POSICIÓN DE LAS INSTITUCIONES DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LAS AYUDAS DE ESTADO

Como punto de partida, debe tomarse en consideración que, en principio, en materia tributaria[7] opera el principio de subsidiariedad, conforme al art. 5.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE)[8], en virtud del cual los Estados conservan la competencia normativa, limitándose la acción europea a hacer compatibles entre sí y con los objetivos del Tratado los distintos sistemas tributarios nacionales. Las disfunciones que ello puede generar, se pusieron especialmente de manifiesto mediante el auge progresivo de la utilización por los distintos Estados de sus sistemas tributarios para captar inversiones financieras y empresariales mediante la articulación de mecanismos que lograsen atraerlas. Es lo que se ha dado en llamar competencia fiscal lesiva[9], competencia fiscal perjudicial, o simplemente competencia fiscal dañina[10] (traducción literal de "*fiscal harmful competition*"), que conlleva una serie de efectos perniciosos para el conjunto de las economías de los Estados implicados[11]: en primer lugar, un reparto desequilibrado de la carga

---

6 En vigor desde el 1 de diciembre de 2009.

7 El art. 99 TCE, en su redacción dada por el Tratado de Maastricht (ulterior art. 93 tras el Tratado de Amsterdam), hacía exclusivamente referencia a la fiscalidad indirecta como ámbito susceptible de armonización legislativa.

8 Señala el mencionado precepto: "En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión".

9 GARCIA DE LA CALLE, A. Y SERRANO ANTÓN, F.: "La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, 2002, pág. 32.

10 PALAO TABOADA, C.: "Ayudas de Estado y competencia fiscal dañina", Conferencia impartida el 22 de julio de 2008 en San Sebastián, en el curso sobre "Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico" en XXVII Cursos de Verano de la Universidad del País Vasco.

11 COLLADO, M.A. y MORENO S. (Coords.): *Estudios sobre el Fraude Fiscal e Intercambio Internacional de Información Tributaria. Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012, pág. 345

tributaria, desplazando la carga fiscal hacia las bases imponibles menos móviles, particularmente las emanadas del trabajo dependiente[12]; segundo, un menoscabo del principio de justicia tributaria, ya que se atiende, más que a la capacidad económica para la fijación del gravamen, a la incidencia en la captación de inversiones; tercero, la falta de neutralidad fiscal, puesto que la incidencia de las ventajas fiscales colocan al factor tributario en elemento decisivo a la hora de adoptar decisiones económicas; cuarto, una ineficiencia en la asignación de los recursos que se colocarán no donde más producen, sino donde menos tributan; y, quinto, una degradación fiscal o disminución generalizada de las entradas tributarias.

Este fenómeno es plenamente apreciado por el propio Abogado General del TJUE, Sr. NIILO JÄÄSKINEN, como puso de manifiesto en las Conclusiones relativas a la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P (apartados 122 a 126):

> *"La mundialización de la actividad económica, de los intercambios y de las inversiones, así como la multiplicación de las empresas que actúan más allá de las fronteras nacionales son fenómenos que plantean desafíos importantes a la tributación y a los sistemas tributarios. En efecto, muchas entidades sujetas a imposición atraviesan actualmente las fronteras para establecerse en Estados que ofrecen mejores condiciones en conjunto. Entre esas condiciones, desempeña una función muy importante la fiscalidad, si bien es difícil, en la práctica, determinar con precisión sus auténticas repercusiones.*
>
> *Numerosos territorios fiscalmente soberanos y Estados utilizan incentivos fiscales y no fiscales para atraer las actividades financieras y otras prestaciones de servicios. Dichos territorios ofrecen al inversor extranjero, generalmente, un entorno en el que una imposición nula o mínima se acompaña con frecuencia de una flexibilización de las cargas normativas o administrativas. Dichas 'jurisdicciones' son generalmente consideradas paraísos fiscales y constituyen uno de los aspectos cruciales del concepto de fiscalidad perjudicial.*
>
> *Según una definición doctrinal, la 'competencia fiscal' se manifiesta en la rebaja global de la presión fiscal, con objeto de mejorar la situación macroeconómica del país, al reforzar la competitividad de la industria nacional y atraer las inversiones extranjeras. Este concepto desempeña una importante función tanto respecto a las relaciones económicas como dentro del mercado común de la Unión.*
>
> *Por su parte, la Comisión admite que, sin duda, un determinado grado de competencia fiscal dentro de la Unión es inevitable y que puede contribuir a que disminuya la presión fiscal. En lo referido a la tributación directa, la Comisión pone de relieve que, si bien respetan las normas comunitarias, los Estados miembros pueden elegir libremente los sistemas tributarios que consideren más apropiados y correspondan mejor a sus preferencias.*
>
> *En consecuencia, la Unión adopta medidas destinadas a ordenar la competencia fiscal, ya que ésta puede falsear la competencia económica e industrial. El objetivo no es terminar con todo tipo de competencia fiscal, sino contenerla".*

---

12 MAGRANER MORENO, F. y MARTIN LÓPEZ J.: "Normativa comunitaria en ayudas de Estado versus competencia fiscal perjudicial", *Cuadernos de Integración Europea*, núm. 4, 2006.

Frente a dicho tipo de fenómenos, a priori, las posibilidades de reacción cabe encauzarlas por distintas vías. En primer lugar, por intermedio de la armonización fiscal a nivel europeo, lo que supone la aprobación por el Consejo de normas de naturaleza jurídica vinculante. Ahora bien, como quiera que el procedimiento de decisión en materia tributaria requiere un voto unánime del Consejo, la adopción de normas comunes en materia de fiscalidad directa e indirecta se ha visto frenada considerablemente[13]. Precisamente ante ello, se nos presenta la segunda vía a la que ha venido acudiendo la Comisión, la de coordinación fiscal o "armonización suave". Esta vía tiene como desventaja en su origen, el que opera a través de instrumentos carentes de carácter vinculante, de ahí que se les denomine *"soft law"*, tratándose de reglas de conducta que pretenden influir en los Estados miembros, instituciones y personas, a pesar de no establecer derechos y obligaciones para los mismos[14], encaminándose en el ámbito tributario a la consecución de procesos de consulta entre los Estados miembros, y de acuerdos flexibles entre ellos para establecer los impuesto sobre bases similares y a tipos parecidos[15]. Por último, cabe mencionar el control de las ayudas de Estado, por cuanto supone un auténtico fenómeno de definición negativa de lo que es contrario al Derecho de la Unión Europea, y en tal sentido se ha calificado como armonización negativa. Ahora bien, este cauce de actuación ha recibido fuertes críticas doctrinales, pues debido a la amplitud del concepto se ha producido una desorbitada expansión en su aplicación, acudiéndose a la calificación de ayudas incompatibles con mayor asiduidad de la que sería deseable, sin reparar en que así se crean mayores distorsiones que las pretendidas evitar[16], porque téngase en cuenta que la igualación tributaria, subyacente en numerosas decisiones de la Comisión, no constituye un objetivo

---

13 Ad exemplum de los escasos supuestos de armonización directa baste aludir a la Directiva 90/434/CE (DOCE L-225, 20 de agosto 1990) relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, modificada por la Directiva 2005/19/CE (DOCE L-58, 4 de marzo 2005); la Directiva 90/435/CE de matrices y filiales (DOCE L-225, 20 de agosto de 1990), modificada por la Directiva 2003/123/CE (DOCE L-7, de 13 de enero de 2004); la Directiva 2003/48/CE relativa a la fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses (DOCE L-157, 26 de junio 2003); o la Directiva 2003/49/CE (DOCE L-157, 26 junio de 2003) relativa a un régimen fiscal común a los pagos de intereses y cánones, modificada por la Directiva 2004/76/CE (DOCE L-157, 30 de abril 2004)

14 DE JUAN CASADEVALL, J.: "Algunos problemas sobre el diseño y aplicación del Impuesto sobre Sociedades", señala: "Los problemas estructurales que afronta la armonización normativa, y la falta de voluntad política de impulsarla, han desembocado en una estrategia alternativa que pasa o bien por confiar en las fuerzas del mercado, o bien por apostar por una vía indirecta que se confía a la armonización jurisprudencial o a la armonización del *soft law*".

15 CORONA RAMÓN, J. F.: *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, pág. 31.

16 FALCÓN TELLA, R: "La desorbitada expansión de concepto de "ayuda de Estado" en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa

del mercado europeo[17], y la declaración de ayuda ilegítima acarrea desajustes que pueden afectar perniciosamente a la utilización de la fiscalidad como instrumento de política económica, además de poner en entredicho el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima.

No obstante, el posicionamiento de las autoridades comunitarias frente a las ayudas de Estado no ha sido siempre igual, produciéndose un cambio sustancial con la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DOCE núm. C. 384, de 10 de diciembre de 1998). Hasta ese momento, la Comisión vino dando primacía a la soberanía estatal en materia legislativa tributaria, y su preocupación se redujo prácticamente a contadas manifestaciones, entre las que podemos citar la Comunicación de la Comisión[18] respondiendo a las conclusiones del "*Informe Ruding*"[19], el "*Primer Informe Monti*"[20], en el que se formulaba la conveniencia de aplicar el régimen de ayudas de Estado al ámbito tributario y, el "*Segundo Informe Monti*"[21], el cual derivó en el *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*[22]. El objeto de este *Código de*

---

a a deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS". *Quincena Fiscal Aranzadi,* núm.7, 2001.

17 NIETO SOLÍS, J.A.: *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*", Siglo XXI, Madrid, 1995, en su pág. 130 nos ilustra: "solo será necesario proceder a una armonización en función del mercado común, sin que se pretenda, ni sea necesaria, la completa unificación de los sistemas fiscales nacionales. En todo caso, el proceso de armonización debe conducir a una reducción de algunas de las diferencias más notorias actualmente existentes. Sin ello, la Unión Económica y Monetaria resultará inviable". BOKOBO MOICHE, S.: "Codigo de Conducta Fiscal en el Ámbito de las Empresas: La Armonización de la Imposición Directa en la Unión Europea", *Crónica Tributaria,* núm. 93, 2000, págs. 41-47 nos dice: "la intención del Consejo y de los representantes de los Gobiernos no es en ningún caso llegar a una 'estandarización' tributaria sino a una 'aproximación'".

18 Donde se indican las líneas básicas del impuesto de sociedades, SEC (92) 1118 final, de 26 de junio de 1992.

19 Dicha denominación la tomó del ex ministro holandés Onno Ruding que presidió el comité de expertos al que la Comisión encomendó analizar las consecuencias de las divergencias en los distintos impuestos de sociedades en los diferentes Estados miembros. En el citado informe se concluyó que existía discriminación entre la inversión extranjera y la nacional, además de que las divergencias fiscales societarias favorecían la distorsión de la competencia.

20 Informe de la Comisión "La fiscalidad en la Unión Europea", de 20 de marzo de 1996, SEC (96) 487 final.

21 "La fiscalidad en la Unión Europea-Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios", de 22 de octubre de 1996, COM (96) 546 final donde la Comisión aseguraba no perseguir una armonización de los sistemas tributarios como un fin en sí mismo.

22 Adoptado por la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el Consejo de 1 de diciembre de 1997 en su letra J declara que "el Consejo observa que parte de las medidas fiscales a que se refiere el presente Código podrían entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados"

Conducta no fue tanto la armonización de los elementos básicos de la imposición fiscal directa como la eliminación de las prácticas más claramente distorsionadoras y anticompetitivas derivadas de la competencia fiscal perniciosa[23]. Sobre su naturaleza no es unánime la doctrina, ya que mientras un sector doctrinal afirma que el *Código de Conducta* no es vinculante por expresa voluntad de sus propios signatarios[24], otros autores le conceden la condición de auténtico Tratado internacional[25] exigible en caso de incumplimiento. Esta polémica se reproduce a la hora de evaluar el carácter vinculante de la *Comunicación de 1998*, de suerte que la mentada *Comunicación* representa, stricto sensu, un instrumento de *"soft law"*, aun cuando "sus efectos acaban equiparándose, en la praxis, a los producidos por una disposición de la UE vinculante, debido al gran margen de maniobra del que goza la Comisión a la hora de pronunciarse acerca de la compatibilidad de las ayudas estatales"[26] erigiéndose en la "autentica norma rectora de la aplicación de los preceptos comunitarios sobre ayudas de Estado en el terreno tributario".

Pero en esta tarea armonizadora negativa no solamente tiene protagonismo la Comisión, que la tiene y mucho[27], sino que debe valorarse igualmente el papel desempeñado por la jurisprudencia de la Unión[28], ya que el TJUE (tanto el TJUE

---

23 LAMADRID DE PABLO, A.: "El Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de Estado". *Instituto de Estudios Europeos, Centro de Política de la Competencia. Documentos de Trabajo de Política de la Competencia*, núm. 3, 2005.

24 GARCÍA MONCÓ, A.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*. Civitas, Madrid, 1999, pág. 226, lo arguye en base a la propia afirmación inicial contenida en la Resolución: "el Código de Conducta es un compromiso político y que, por lo tanto no influye en los derechos y obligaciones de los Estados miembros ni en las competencias respectivas de los Estados miembros y de la Comunidad tal y como se derivan del Tratado".

25 PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el régimen fiscal de Canarias*. Consejería de Economía y Hacienda, Las Palmas de Gran Canaria, 2006, pág. 175.

26 MARTIN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 242. Dicha opinión es reproducida por MERINO JARA, I.: "Ayudas de Estado y poder tributario foral". *Hacienda Canaria*, núm. 27, 2009, págs. 103-124.

27 Piénsese en que la Comisión tiene el papel protagonista en el control de las ayudas estatales al tener atribuida la supervisión de las ayudas estatales existentes, proponiendo a los Estados las medidas apropiadas para su adecuación al funcionamiento y desarrollo progresivo del mercado común(artº108 TFUE) y, además, tiene competencia para pronunciarse sobre la compatibilidad de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas.

28 Sobre el papel del TJUE en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, nos remitimos a los trabajos de CUBERO TRUYO, A.: "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, A.J. y SANZ CLAVIJO, A. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea y reformas del Ordenamiento Jurídico Español*, Universidad de Huelva, Huelva, 2011; CUBERO TRUYO, A.: "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La desorientación del legislador inter-

como el Tribunal General, anterior Tribunal de Primera Instancia) asume una importante función[29] en la fiscalización de la legalidad de las actuaciones de la Comisión[30]. Precisamente la jurisprudencia también experimentó idéntica modificación de actitud, quedando constatado su punto de inflexión en la sentencia del TJUE de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92.

El reconocimiento de la variación quedó plasmado en el *Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa* [C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004], donde se asegura que hasta 2001 el número de casos de ayudas estatales de carácter fiscal fue relativamente limitado, aunque quede siquiera apuntado que más que un cambio o mutación de las reglas del juego, lo que sobrevino fue una intensificación y aplicación con mayor rigor de las mismas, provocando que en los últimos años hayan sido más frecuentes las decisiones de la Comisión examinando las medidas fiscales de los Estados desde la óptica de las ayudas de Estado[31].

A todo ello debemos unir que, como quiera que la realidad ha superado con creces cualquier desiderátum jurídico y voluntad política, en los últimos años hemos asistido a una crisis económica sin precedentes y de hondo calado económico y financiero, lo que ha compelido a las autoridades europeas a replantearse posturas ante el régimen de las ayudas de Estado. Buena muestra de lo que decimos surgió con ocasión del caso *Nothern Rock*[32], cuando la Comisión aprobó el plan de reestructuración de esta entidad financiera británica olvidando los requisitos del art. 107.1 TFUE. Atrás quedaban la *Estrategia de Lisboa*[33] y el *Plan de acción de ayudas estatales. Menos ayudas con unos objetivos mejor definidos: programa*

---

no en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en ADAME MARTÍNEZ, F. (Dir.): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*, Aranzadi, Navarra, 2012; y CUBERO TRUYO, A.: "El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma", en CUBERO TRUYO, A. (Dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi, Navarra, 2013.

29 La primera sentencia sobre medidas fiscales selectivas fue la dictada por TJUE el 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, Rec. p. 1 y ss

30 MORENO GONZÁLEZ, S.: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". *Civitas Revista española de Derecho Financiero,* núm.132, 2006.

31 MERINO JARA, I.: "Ayudas de estado y confianza legítima". *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm.19, 2009.

32 DO C 43 de 16 de febrero de 2008.

33 Acordada en el Consejo Europeo de 23 y 24 de marzo de 2000, entre cuyos objetivos se señaló: "reducir el nivel general de las ayudas estatales, haciendo hincapié no ya en apoyar empresas o sectores individuales, sino en la consecución de objetivos horizontales de interés comunitario, como el empleo, el desarrollo regional, el medio ambiente y la formación o investigación".

de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009. Del propósito de reducir la ayuda estatal se pasó a comprometer un volumen de ayuda sin precedentes en la historia de la Unión Europea[34]. Ahora queda por comprobar si la relectura del régimen de las ayudas de Estado en clave de crisis solamente va a ser llevada a cabo en el sector financiero, o tiene consecuencias (incluso si se nos apura, si está teniendo consecuencias) en el ámbito fiscal.

4. ELEMENTOS DEFINITORIOS

El art. 107.1 del TFUE (antiguo art. 87 TCE) dispone que "serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". El art. 1 del Reglamento (CE) 659/1999, de 22 de marzo, se limita a señalar que tendrá la consideración de ayuda "toda medida que reúna todos los requisitos establecidos" en el artículo del Tratado acabado de mencionar.

Estas disposiciones no aportan una definición del propio concepto de ayudas al que se refiere, ni contienen una relación de las medidas prohibidas. No obstante, la Comisión y el Tribunal de Justicia han intervenido para delimitar este concepto[35], eso sí, cuando lo han hecho han perfilado unos elementos tan difusos que al final se antoja que la vaguedad del concepto ha sido buscada de propósito[36], con el fin de que la discrecionalidad pueda imponerse caso por caso. Esta forma de proceder ya se vislumbró en las sentencias del TJUE de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, y de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, anteriormente referenciada.

Como una especie dentro de la categoría general de ayudas estatales, nos encontramos con las ayudas estatales fiscales o medidas fiscales selectivas. Así lo admitió el TJUE entre otras en sus sentencias de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/1997, apartado 34 y Banco Exterior de España, ut supra referenciada, apartado 13.

---

34 ESTOA PÉREZ, A.: "Ayudas de Estado y crisis actual: Orientaciones de la Comisión y ayudas al sector financiero español". *Revista Española de Derecho Europeo,* núm.34, 2010.

35 *Derecho de la competencia en las Comunidades Europeas. Volumen IIB*. "Explicación de las normas aplicables a las ayudas estatales" Bruselas-Luxemburgo, 1997. Texto redactado por Massimo MEROLA.

36 MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ-ALMENDRAL, V.: "Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas". *Revista Española de Derecho Europeo,* núm. 20, 2006.

4.1. Primer elemento: la ayuda debe conferir una ventaja a sus destinatarios

A este respecto, debemos comenzar señalando que es irrelevante la forma que la ayuda adopte, porque lo importante son sus efectos, como rasgo definitorio de su naturaleza[37]. Por ello la norma nos dice "bajo cualquier forma". Desde la lejana y tantas veces citada sentencia de 23 de febrero de 1961, ya se nos dijo que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, comprendiendo no sólo prestaciones positivas (donde estarían incluidas las subvenciones)[38], sino también aquellas formas que supongan aligerar las cargas que normalmente pesan sobre los presupuestos de una empresa. No se hace preciso que exista transferencia de fondos. Por su parte, en la Comunicación de 1998[39] la Comisión calificó como potenciales ayudas estatales fiscales la reducción de la base imponible por vía de deducciones excepcionales, las amortizaciones extraordinarias o aceleradas, reservas, la reducción de la cuota por medio de exenciones, créditos fiscales, o medidas de aplazamiento, anulación o incluso reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal. El *Informe sobre la aplicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*[40] repara en que la forma que adopta una ayuda de carácter fiscal depende de la evolución de los métodos impositivos y de la ingeniería fiscal. Estamos, en consecuencia, ante un listado abierto, meramente ejemplificativo, que propicia el que el control de la naturaleza de la medida por la forma que revista se haga imposible, llegando a incluirse como posibles ayudas las situaciones de inactividad de la Administración Pública facilitando el impago continuado de impuestos[41].

Habrá ventaja cuando se coloque al beneficiario en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes[42]. Para ello, indeleblemente, debe de procederse, de acuerdo con la doctrina sentada por el TJUE, a poner la medida

---

37 Por todas, la sentencia del TJUE de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C-159/01, apartado 51, y la jurisprudencia que en ella se cita, la cual es a su vez recogida por la sentencia de 3 marzo de 2005, Heiser, C-172/03, apartado 2.

38 Es reiterada la jurisprudencia en este sentido: sentencias de 8 de mayo de 2003, Italie y SIM 2 Multimedia/Comisión, C-328/99 y C-399/00, apartado 35; de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C-222/04, apartado 131, y de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 y C-41/05, apartado 29.

39 DO C 384 de 10-12-1998, pág. 3

40 DOC 434 de 09-02-2004, pág. 1

41 Sentencias de 12 de octubre de 2000, España/Comisión, C-480/98; y de 14 de septiembre de 2004, España/Comisión, C-276/0226.

42 Sentencias Banco Exterior de España, anteriormente citada, apartado 14; de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, ya citada, apartado 132; y Air Liquide Industries Belgium, ya citada, apartado 30.

en cuestión en relación con una imposición considerada "normal"[43] o marco de referencia. Nos remitimos a lo que señalamos más adelante sobre este particular.

Los beneficiarios pueden ser una persona física o una persona jurídica, y tanto empresas públicas como privadas, acudiendo al criterio del inversor privado[44] para determinar si constituye ayuda estatal. Lo importante para la consideración de empresa, a los efectos previstos en el art. 107, es que ejerza actividad económica, bien sea ofreciendo bienes o servicios en el mercado, sin consideración de si su finalidad es lucrativa. En este sentido, la Comisión recoge en su Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre, que la consideración de ayuda presupone que "el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su modo de financiación[45]. De acuerdo con una jurisprudencia constante, esta condición de que los intercambios comerciales se vean afectados se cumple [cuando] las empresas beneficiarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambio entre los Estados miembros, sin que ni la importancia relativamente pequeña de una ayuda, ni la dimensión modesta del beneficiario o su reducida cuota en el mercado comunitario, ni siquiera la ausencia de actividades de exportación del beneficiario o el hecho de que la empresa exporte la casi totalidad de su producción fuera de la Comunidad alteren esta conclusión".

4.2. Segundo elemento: la ayuda tiene que ser atribuible al Estado miembro.

El artículo 107 del TFUE, apartado 1, comprende todos los medios económicos que las autoridades públicas pueden efectivamente utilizar para apoyar a las

---

43 Sentencia del TJUE de 18 julio de 2013, P, C-6/12, apartado 12.

44 De acuerdo con dicho criterio habrá que atender a si la participación pública se hace con arreglo a los criterios de inversión con que actuaría un operador privado. Sentencia del TJUE de 22 marzo de 1977, Steinke und Weiling, C-78/76. Son muchas las sentencias que han hecho uso de este criterio con posterioridad.

45 Sentencias del TJUE de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión, C-82/01 P, apartado 75; de 1 de julio de 2008, MOTOE, C-49/07, apartados 21 y 22; de 26 de marzo de 2009, SELEX Sistemi Integrati/Comisión, C-113/07 P, apartado 69; y de 19 de diciembre de 2012, Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión, C-288/11 P, apartado 50, donde se manifiesta: "el hecho de que una actividad no sea llevada a cabo por operadores privados o el hecho de que no sea rentable no son criterios pertinentes para calificarla de actividad económica o no. En efecto, como recordó dicho Tribunal en los apartados 88 y 89 de esa sentencia, es jurisprudencia reiterada que, por una parte, el concepto de empresa, en el contexto del Derecho de la competencia, comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica independientemente del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación y, por otra parte, constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado […]. De ello se desprende que el carácter económico o no de una actividad no depende del estatuto privado o público de la entidad que la ejerce ni de la rentabilidad de dicha actividad".

empresas, independientemente de que dichos medios pertenezcan o no de modo permanente al patrimonio del Estado. Por consiguiente, aun cuando las sumas correspondientes a la medida que se discute no estén de manera permanente en poder de la Hacienda Pública, el hecho de que permanezcan constantemente bajo control público y, por tanto, a disposición de las autoridades nacionales competentes, basta para que se las califique como fondos estatales[46]. En efecto, el concepto de intervención mediante fondos estatales está destinado a incluir, además de las ventajas concedidas directamente por el Estado, las otorgadas por medio de organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado para gestionar la ayuda[47]. Abarca a las provenientes de poderes públicos de todos los niveles territoriales.

Para que unas ventajas puedan ser calificadas de ayudas estatales es necesario, por una parte, que sean otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales y, por otra parte, que sean imputables al Estado. En primer lugar, por lo que se refiere al requisito de la imputabilidad de la medida, procede examinar si debe considerarse que las autoridades públicas intervinieron en la adopción de dicha medida. En segundo lugar, por lo que se refiere al requisito de que la ventaja sea otorgada directa o indirectamente mediante fondos estatales, debe recordarse que pueden estar comprendidas dentro del concepto de ayuda medidas que no impliquen una transferencia de fondos estatales[48]. Por lo que respecta a las medidas fiscales, en cuanto conllevarán una disminución de ingresos[49] la exigencia de transferencia de fondos debe entenderse sobreentendida.

En este punto, es especialmente ilustrativa la sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2013, Vent De Colère! y otros, C-262/12, a la que nos remitimos.

Ahora bien, cuando se trate de una medida resultante de una transposición de una norma comunitaria no debe considerarse una ayuda vetable[50].

---

46 Sentencias del TJUE de 16 de mayo de 2002, Francia/Comisión, C-482/99, apartado 37; de 17 de julio de 2008, Essent Netwerk Noord y otros, C-206/06, apartado 70; y de 30 de mayo 2013, Doux Élevage y Coopérative agricole UKL-ARREE, C-677/11, apartado 35.

47 Véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 22 de marzo de 1977, Steinike y Weinlig, C-78/76, apartado 21; de 17 de marzo de 1993, Sloman Neptun, C-72/91 y C-73/91, apartado 19; y Doux Élevage y Coopérative agricole UKL-ARREE, antes citada, apartado 26.

48 Véanse, en este sentido, las sentencias Banco Exterior de España, apartado 14, y de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, C-6/97, apartado 16.

49 Sentencia Banco Exterior de España, apartado 14. Igualmente Apartado 10 de la Comunicación 98/C 384/03: "una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales".

50 Sentencias del TJUE de 13 de octubre de 1982, Will, Traweko et Gedelfi, C-213 a C-215/81, apartados 22-23; de 14 de julio de 1998, Bettati, C-341/95, apartado 74. Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 5 de abril de 2006, Deutsche Bahn AG/Comisión, T-351/02.

4.3. Tercer elemento: la ayuda debe falsear o amenazar falsear la competencia

Si bien este elemento debiera de ser el más esencial a la hora de valorar la existencia de una ayuda incompatible con el ordenamiento de la Unión, en la práctica corre una suerte de presunción iuris tantum cuando concurren los demás requisitos, careciendo de significación propia.

No es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda concedida sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, debiendo examinarse únicamente si dicha ayuda "puede" afectar a dichos intercambios y falsear la competencia[51].

En particular, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro refuerza la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ella en los intercambios intracomunitarios, habrá de ser calificada como ayuda que afecta a los intercambios. Además, no es necesario que la propia empresa beneficiaria de una ayuda participe en los referidos intercambios.

Finalmente, la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios entre Estados miembros[52].

4.4. Cuarto elemento: la ayuda tiene que ser selectiva.

Es sin duda el presupuesto en el que más han insistido la Comisión y el TJUE para la apreciación de la concurrencia de ayuda estatal incompatible. No en vano, se ha llegado a sostener que basta con que se pruebe la selectividad y no generalidad de la medida para apreciar su ilicitud, ya que los demás condicionantes se presumen, salvo que el Estado miembro demuestre su no concurrencia[53].

El art. 107.1 del TFUE expresamente lo requiere al aludir a que la ayuda favorezca a "determinadas empresas o producciones".

---

51 Véanse las sentencias del TJUE de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, apartado 44; de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, apartado 111; de 15 diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, apartado 54; y de 30 abril 2009, Comisión/Italia y Wam, C-494/06 P, apartado 50.

52 Véase la sentencia de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, C-278/92 a C-280/92.

53 VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.: "Ayudas fiscales y Derecho Comunitario", *Derecho y Empresa*, núm. 3, 2005.

Sin embargo, se trata de un concepto indeterminado que ha permitido tanto a la Comisión como al TJUE el sostener un concepto de ayuda que va más allá de la literalidad del precepto[54].

Como punto de inicio advirtamos que se consideran selectivas no solo las ventajas concedidas a una sola empresa, sino también las que benefician a un grupo de empresas o a ciertos tipos de empresas o a algunas de sus funciones. Se llegó a tal extremo que en la sentencia del TJUE de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, a propósito de la discusión del carácter selectivo de una medida que favorecía a las empresas cuya actividad principal consistiera en la producción de bienes, el Tribunal llegó a afirmar que la medida objeto de controversia no constituiría ayuda de Estado de conformidad con el art. 107.1 del TFUE, si fuera de aplicación a todas las empresas en todo el territorio nacional, con independencia de su actividad.

La segunda cuestión que se suscita, al aproximarnos al entendimiento de este requisito, es si se trata de un presupuesto autónomo o unido al de la ventaja que la medida debe representar. Un sector doctrinal estima que deben analizarse conjuntamente, por así hacerlo las instancias comunitarias, afirmándose que "el atributo de la selectividad es inherente a la dación de una ventaja, en tanto la misma se traduce, justamente, en favorecer a unos sujetos frente a otros"[55]. Empero no carecen de razón quienes reclaman un tratamiento diferenciado en aras a evitar la incertidumbre y confusión provocadas por la falta de nitidez conceptual[56]. La cuestión radica en que para la verificación de la existencia de ventaja y/o selectividad se hace preciso hacerlo en términos comparativos, no abstractos, si bien para la presencia de ventaja bastará con que la medida cuestionada se aparte del sistema de referencia *(benchmark)*, esto no debe ser suficiente para la selectividad[57], haciéndose preciso un análisis más profundo, porque no toda ventaja es selectiva, pudiendo suceder que se trate de una ventaja, si se nos permite, "general"[58] cuando sea aplicable sin distinción a todos los operadores económicos[59]

---

54 LÓPEZ LÓPEZ, H.: "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras". *Quincena Fiscal Aranzadi,* núm. 15-16, 2010.

55 MARTÍN LÓPEZ, J: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia 2006, pág. 326. Dicha tesis es acogida por MORENO GONZÁLEZ, S.: op.cit.

56 LÓPEZ LÓPEZ, H.: op. cit.

57 Este defecto se le atribuye a la Decisión de la Comisión 45/2007, de 28 de Octubre de 2009.

58 Por ejemplo, una medida que reduzca la carga fiscal respecto de algunos factores de producción, o ventajas que se otorguen en relación con la depreciación de determinadas inversiones abiertas a cualquier operador

59 Sentencias de 18 julio de 2013, P, C-6/12, apartado 18; y de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, apartados

Lo acabado de reseñar nos desplaza a la tercera cuestión en que debemos detenernos, la diferenciación entre medidas fiscales generales y medidas fiscales selectivas. Las medidas generales no dan lugar a ayudas de Estado en virtud del principio de subsidiariedad. Como así tampoco las medidas no generales cuando respondan a la "naturaleza o economía del sistema"[60], y esto sucederá cuando las excepciones al régimen general deriven directamente de los principios fundadores del sistema tributario del Estado en cuestión[61]. La doctrina más autorizada ha reputado que la justificación se reconduce al principio de igualdad[62], o lo que en definitiva, simplificadamente, se podría resumir en que la selectividad vulnera el principio de igualdad al tratar desigualmente a quienes se encuentran en la misma situación, favoreciendo a unos en perjuicio de otros[63] (de esta opinión participó el Abogado General Sr. Cosmas en el caso Tiercé Ladbroke, C-353/95 y la Abogada General Sra. Stix-Hakl en el caso Italia/Comisión, C-66/02). En el bien entendido de que no toda discriminación vulnera el principio de igualdad fiscal, sino "sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables, y por no ser adecuadas y proporcionadas para la consecución del objetivo buscado"[64]. Con ocasión de la sentencia del TJUE en el caso Azores -al que nos referiremos seguidamente- se perfiló qué debe estimarse por "naturaleza y estructura del sistema" distinguiendo entre "por un lado los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos", estos últimos se identifican en el apartado 82 de la sentencia con el principio de respeto de la capacidad económica y de redistribución de la renta.

Según la práctica de la Comisión y del TJUE, la selectividad puede apreciarse de forma directa o indirecta, tratándose de este segundo supuesto cuando una medida teóricamente es general pero en su aplicación favorece, de hecho, a un

---

72 y 73.

60 Sentencia del TJCE de 2 julio de 1974, Italia/Comisión, C-173/73, apartado 33.

61 La Comisión en su Comunicación 98/C 384/03 ha interpretado que las excepciones estarán justificadas cuando se trate de medidas necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal, o ante normas que por razones económicas, resultan necesarias o prácticas en términos de eficacia del sistema

62 MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, págs. 91 y ss

63 CAYERO BILBAO, J.A.: "Derecho de la competencia en la unión europea: ayudas de estado de carácter fiscal". *Gaceta Tributaria del Pais Vasco. Zergak,* núm. 32, 2006, págs. 63-104.

64 MORENO GONZÁLEZ, S.: op. cit. MANZANO SILVA, E.: "La regulación del Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco y el régimen comunitario de ayudas de Estado (Las cuestiones prejudiciales de 20 de septiembre de 2006 planteadas por el TSJPV)". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi,* núm. 22, 2006.

colectivo determinado. Es el test de la llamada selectividad de facto[65]. E incluso dando un paso más allá, el problema surgirá para apreciar si una medida en la que se requiere una serie de presupuestos para acogerse a la misma, y, por tanto, de la que no se puede beneficiar la totalidad de los agentes económicos, puede ser considerada por ello como selectiva. Si fuera afirmativa la respuesta, prácticamente toda medida que otorgue un beneficio fiscal podría ser calificada de ayuda de Estado[66], lo cual no parece que sea lo acertado.

Los supuestos de selectividad de facto pueden clasificarse en tres grandes grupos:

a) si examinadas las circunstancias favorece tan solo a determinadas empresas o actividades, excluyendo a otras, incluso cuando la exclusión sea atendiendo a un criterio temporal[67].

b) si resulta que deja a la discrecionalidad de la Administración su aplicación.

c) si resulta ser una medida general susceptible de influir en el comercio a favor de las empresas de un Estado[68].

El concepto de selectividad de facto estuvo implícito en la resolución contenida en la Decisión de la Comisión de 29 de octubre de 2009[69] relativa al art. 12.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre la amortización del fondo de comercio financiero en el supuesto de adquisición de participación en fondos propios de entidades no residentes, puesto que se fundamentó en que la medida se aplicaba exclusivamente cuando se trataba de la compra de sociedades extranjeras y exigía que la cuantía de la adquisición fuera, cuando mínimo, del 5%. Frente a dichas consideraciones se levantaron no pocas críticas de los autores españoles (MARTÍN QUERALT[70], PÉREZ BERNABEU[71]) que a la postre vieron

---

65 Se sostiene en la citada sentencia del TJUE de 8 noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99; y en la sentencia del Tribunal General de 13 de septiembre de 2006, British Aggregates Association v Comisión, T-210/02; véanse también las sentencias del TJUE de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, apartado 40; de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, apartado 119; de 6 de septiembre de 2006 Portugal/Comisión, C-88/03, apartado 54; y de 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros, C-428/06 a C-434/06, apartado 46.

66 PÉREZ BERNABEU, B.: "El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes". *Revista Información Fiscal*, núm 95, 2009. Sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, apartado 68.

67 Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, T-92-00 y T-103/00.

68 Sentencia del TJUE de 15 de julio 2004, España/Comisión, C-501/01,

69 2011/5/CE

70 MARTIN QUERALT, J.: "La deducción del fondo de comercio financiero y las Ayudas de Estado". *Tribuna Fiscal*, núm. 207, 2008.

71 Op. cit.

confirmados sus criterios en la sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, Autogrill/Comisión, T-219/10, al establecer que: "a) para que se cumpla el presupuesto de selectividad debe en todo caso identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión, y b) en el supuesto contemplado, la selectividad no puede derivarse únicamente de la constatación de haberse establecido una excepción a un régimen general o 'normal' de tributación"[72].

Muy unido a lo anterior surge el aspecto relativo a la metodología utilizada por las autoridades comunitarias para enjuiciar la selectividad. Nos estamos refiriendo al método de la derogación o desviación, consistente en apreciar la selectividad cuando la medida suponga una desviación o excepción al sistema ordinario o normal[73]. Para ello hay que centrarse en los efectos de la medida cuestionada, no en las finalidades y objetivos que persiga. El ámbito de la comparación será el determinado por empresas del mismo Estado miembro y no el de empresas de otros Estado miembros[74]. A mayor abundamiento, a la luz de la sentencias del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, Banco Santander y Santusa/Comisión, T-399/11, apartado 48 y Autogrill/Comisión, T-219/10, apartado 44, no habrá desviación cuando la medida sea "potencialmente" accesible para todas las empresas.

Fruto de este método de análisis es la diferenciación de tres tipos de selectividad: a) selectividad sectorial, que surge cuando las medidas estimulan empresas de un sector concreto de la economía; b) selectividad horizontal[75], la cual afectará a las medidas cuando representen una ventaja para ciertas empresas que cumplen

---

72 En la sentencia del TJUE de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, anteriormente reseñada, ya se estableció: "En efecto, las ventajas denunciadas por la Comisión resultantes de medidas aplicables sin distinción a todos los operadores económicos, a saber, el requisito relativo a la obtención de beneficios, que favorecería a los operadores poco rentables, y las resultantes del establecimiento de un límite máximo a la imposición, que favorecería a los operadores muy rentables, no permiten considerar que el régimen fiscal sometido a examen tenga efectos selectivos. Esos efectos no pueden favorecer a "determinadas empresas" o "producciones¨ en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sino que son únicamente consecuencia del hecho aleatorio de que el operador de que se trate haya sido poco o muy rentable durante el período impositivo".

73 Así lo recoge el apartado 16 de la Comunicación de 1998 al señalar: "para aplicar el apartado 1 del artículo 92 [actual 107] a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la determinación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro".

74 Sentencia del TJUE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, C-173-73; apartados 71 y ss de la sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014.

75 La selectividad horizontal y la selectividad sectorial son calificadas bajo el denominador común de selectividad material, terminología ésta última acuñada en numerosas decisiones de la Comisión.

unos determinados requisitos, independientemente del sector al que pertenezcan, y c) selectividad regional, apreciable en aquellas medidas que tomen como criterio de determinación de las empresas beneficiarias el de su localización geográfica. De todas ellas, la que merece más atención desde el punto de vista de nuestro país es el de la selectividad regional, por las razones en que reparamos a continuación.

En principio, una ventaja fiscal concedida por el Estado central a las empresas situadas en una determinada región de su territorio sería susceptible de calificarse de ayuda prohibida[76]. Del mismo modo, la Comisión venía manteniendo que las medidas fiscales establecidas por una autoridad infraestatal, aunque lo sean en el marco de su competencia, serían selectivas[77]. Pero nótese que hablamos en pretérito por cuanto la situación mutó a raíz de la sentencia del TJUE 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03. La gran novedad que supuso dicho pronunciamiento judicial fue que se abandonó el tradicional marco de referencia al que atender *(benchmark)*, esto es, el del territorio estatal, pasando a admitirse que medidas adoptadas por autoridades subcentrales o infraestatales pudieran ser compatibles con el ordenamiento comunitario[78] siempre que superasen el triple test de autonomía: a) primeramente, el ente regional debe gozar de autonomía institucional, lo que acontecerá cuando tenga su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente y diferenciado del poder central; b) en segundo lugar, la medida debe de adoptarse por el organismo regional o local sin intervención procedimental del Estado central (autonomía procedimental); y c) en tercer lugar, las consecuencias económicas de la ventaja fiscal tienen que ser soportadas exclusivamente por la región o ente local, sin que de ninguna forma suponga subvenciones cruzadas ni financiación del Gobierno central[79]. Estos tres

---

76 Así se pronunció la Comisión la Decisión 88/318/CEE de 2 de marzo de 1988 Mezzogiorno, o en la Decisión 97/551/CE de 12 de febrero de 1997 Neue Länder I. También en la misma dirección la Decisión 98/476/CE de 21 de enero de 1998 Neue Länder II.

77 Puede citarse la Decisión de 10 de mayo de 1993 (DC 93/337/CEE DOCE núm. L-134, 3 de junio 1993) relativa a un sistema de ayudas a la inversión en los territorios forales del País Vasco, o la Decisión 11 de diciembre de 2002 (DC 2003/442/CE, DOCE L-150, 18 de junio 2003) sobre ciertas reducciones de los tipos de gravamen en los impuestos estatales sobre la renta y sobre sociedades establecidas en las Azores, y, también la Decisión de 30 de Marzo de 2004 (DC 2005/261/CE de 30 de marzo de 2004)sobre la reforma de la imposición societaria en Gibraltar.

78 En la sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, apartados 56 y 57, se nos dice que el régimen tributario normal será el vigente "en la zona geográfica que constituye el marco de referencia"; y que "una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del art. 87, apartado 1".

79 Véase CUBERO TRUYO, A.: "Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Análisis particular de las medidas tributarias forales". *El Impuesto sobre Sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonización europea*. ICAV-Universitat de València. Valencia, 2009, págs. 255 a 262.

presupuestos tienen que darse cumulativamente y a mayor grado de autonomía menores probabilidades tendrá la medida de ser considerada ayuda prohibida.

A raíz del cambio, el TJUE se pronunció en la sentencia del 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros, C-428/06 a C-434/06, sobre si los Territorios Históricos del País Vasco reúnen los requisitos de autonomía establecidos en el caso Azores, llegando a una conclusión afirmativa. La doctrina sentada por dicha sentencia tiene una indudable trascendencia en el ámbito autonómico español, donde habrá que plantearse el grado de cumplimiento de los tres requisitos de autonomía. Si la respuesta resultara igualmente afirmativa no habrá mayores inconvenientes, la polémica se suscitará en caso contrario, puesto que conllevaría el que el régimen autonómico del resto de las Comunidades Autónomas se encontraría coartado y limitado[80] frente al de los Territorios Históricos.

A una solución distinta llegó la sentencia del TJUE de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, apreciando la existencia de ayuda de Estado y contradiciendo así la solución que había sido adoptada por el Tribunal de Primera Instancia en su sentencia de 18 de diciembre de 2008, Government of Gibraltar y Reino Unido/Comisión, T-211/04 y T-215/04. El supuesto enjuiciaba la reforma fiscal que se pretendía llevar a cabo en Gibraltar en el impuesto de sociedades, aunque la solución dada por el Tribunal se centró en la selectividad de procedimiento o legislativa y no se adentró en la cuestión relativa a la selectividad regional.

Por otra parte, la norma refiere que debe de tratarse de medidas que presenten ventajas para determinadas empresas o producciones, significando que ello no implica necesariamente la presencia de una ayuda incompatible con el ordenamiento europeo. ¿Cómo entonces se determina el carácter selectivo? La respuesta viene dada por la doctrina de la "Rule of reason" apuntada por BARTOSCH, conforme a la cual habrá de comprobarse:

– Por un lado, si la medida otorga tratamiento favorable a unos determinados sujetos en comparación a otros que se encuentran en situación fáctica y jurídica similar, verificando si el objetivo perseguido por la medida es causa justificante suficiente de la misma.

– Por otro lado, si está justificada la disparidad en la lógica o naturaleza del sistema.

---

80 En este sentido PÉREZ BERNABEU, B.: "El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes". *Revista Información Fiscal*, núm 95, 2009.

BIBLIOGRAFÍA

ANCHUELO GRECO, A: *Economía Europea. Crecimiento, integración y transformaciones sectoriales. La cultura de la estabilidad macroeconómica y otros efectos de la Unión Monetaria Europea*. Universidad de Valladolid. Instituto de Estudios Europeos. Valladolid, 2000.

BOKOBO MOICHE, S.: "Codigo de Conducta Fiscal en el Ámbito de las Empresas: La Armonización de la Imposición Directa en la Unión Europea", *Crónica Tributaria,* núm. 93, 2000.

CAYERO BILBAO, J.A.: "Derecho de la competencia en la unión europea: ayudas de estado de carácter fiscal". *Gaceta Tributaria del Pais Vasco. Zergak,* núm. 32, 2006.

COLLADO, M.A. y MORENO S. (Coords.): *Estudios sobre el Fraude Fiscal e Intercambio Internacional de Información Tributaria. Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria.* Atelier. Barcelona, 2012.

CORONA RAMÓN, J. F.: *La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

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

- "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La desorientación del legislador interno en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en ADAME MARTÍNEZ, F. (Dir.): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*, Aranzadi, Navarra, 2012.
- "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, A.J. y SANZ CLAVIJO, A. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea y reformas del Ordenamiento Jurídico Español*, Universidad de Huelva, Huelva, 2011.
- "Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Análisis particular de las medidas tributarias forales". *El Impuesto sobre Sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonización europea.* ICAV-Universitat de València. Valencia, 2009.

ESTOA PÉREZ, A: "Ayudas de Estado y crisis actual: Orientaciones de la Comisión y ayudas al sector financiero español". *Revista Española de Derecho Europeo,* núm. 34, 2010.

FALCÓN TELLA, R: "La desorbitada expansión de concepto de "ayuda de Estado" en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a a deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34 LIS". *Quincena Fiscal Aranzadi,* núm.7, 2001.

GARCIA DE LA CALLE, A. Y SERRANO ANTÓN, F.: "La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, 2002.

GARCÍA MONCÓ, A.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios.* Civitas, Madrid, 1999.

LAMADRID DE PABLO, A.: "El Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de Estado". *Instituto de Estudios Europeos, Centro de Política de la Competencia. Documentos de Trabajo de Política de la Competencia*, núm. 3, 2005.

LÓPEZ LÓPEZ, H.: "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras". *Quincena Fiscal Aranzadi,* núm. 15-16, 2010.

MAGRANER MORENO, F. y MARTIN LÓPEZ J.: "Normativa comunitaria en ayudas de Estado versus competencia fiscal perjudicial", *Cuadernos de Integración Europea*, núm. 4, 2006.

MANZANO SILVA, E.: "La regulación del Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco y el régimen comunitario de ayudas de Estado (Las cuestiones prejudiciales de 20 de septiembre de 2006 planteadas por el TSJPV)". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi,* núm. 22, 2006.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001.

MARTÍN LÓPEZ, J: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

MARTÍN QUERALT: "La deducción del fondo de comercio financiero y las Ayudas de Estado". *Tribuna Fiscal*, núm. 207, 2008.

MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ-ALMENDRAL, V: "Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas". *Revista Española de Derecho Europeo,* núm. 20, 2006.

MERINO JARA, I.: "Ayudas de Estado y poder tributario foral". *Hacienda Canaria*, núm. 27, 2009.

– "Ayudas de estado y confianza legítima". *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 19, 2009.

MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". *Civitas Revista española de Derecho Financiero,* núm.132, 2006.

NIETO SOLÍS, J.A.: *Fundamentos y políticas de la Unión Europea*", Siglo XXI, Madrid, 1995.

PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el régimen fiscal de Canarias*. Consejería de Economía y Hacienda, Las Palmas de Gran Canaria, 2006.

PÉREZ BERNABEU, B.: "El requisito de la selectividad en las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes". *Revista Información Fiscal*, núm. 95, 2009.

VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.: "Ayudas fiscales y Derecho Comunitario", *Derecho y Empresa*, núm. 3, 2005.

Bloque V
LA PROTECCIÓN POR LAS INSTITUCIONES EUROPEAS DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

El principio de no confiscatoriedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos

ANA LUQUE CORTELLA

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

Cuando el artículo 31.1 de la Constitución española (en adelante, CE) establece el deber de contribuir a partir de la capacidad económica de los ciudadanos, mediante un sistema tributario justo y basado en los principios de igualdad y de progresividad, concluye afirmando que nuestro sistema *no podrá tener alcance confiscatorio*. Esta referencia, que no resulta baladí, se encuentra directamente conectada al "derecho a la propiedad privada y a la herencia", también constitucionalmente garantizados[1].

Y aunque este principio no aparece recogido de manera expresa en todos los ordenamientos de los Estados de la Unión Europea, lo que si podemos encontrar en casi todos ellos es la consagración de la propiedad privada como un derecho fundamental que sirve de contrapunto al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. El derecho a la propiedad ha sido reconocido, además, en el Primer Protocolo adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH)[2] y en la Carta Europea de Derechos Fundamentales (en lo sucesivo, Carta)[3] de lo que se derivan algunas consecuencias básicas que limitan el ejercicio del poder tributario de los Estados parte.

---

1 En este sentido, STC 182/1987, de 28 de octubre.

2 Artículo 1 del Primer Protocolo adicional al CEDH: *"Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.*
Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas".

3 Artículo 17 de la Carta: *"1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad mas que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en*

Para analizar el alcance del principio de no confiscatoriedad en el CEDH y su eficacia con relación a nuestro ordenamiento interno y al Derecho de la Unión se debe partir de varias premisas básicas: primera, que como se establece en el artículo 10.2 CE "las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España", entre los que se encuentra precisamente el CEDH; segunda, que aunque el CEDH no constituya un instrumento jurídico integrado formalmente en el Derecho de la Unión, el artículo 6.3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) dispone que los derechos fundamentales y libertades contemplados en el mismo formarán parte de dicho Derecho como principios generales; y tercera, que el CEDH condiciona también la interpretación de la Carta en la medida en que exige dar a los derechos incluidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el Convenio el mismo contenido y alcance que en éste se les otorga[4].

En este contexto, la inclusión del derecho a la propiedad en el CEDH condiciona no sólo los sistemas tributarios de los Estados que hayan ratificado el Primer Protocolo adicional de dicho Convenio, que no podrán adoptar medidas desproporcionadas que deriven en una tributación excesiva y que anule "las posibilidades de actuación económica de los contribuyentes provocando una tributación irracional"[5]; sino también el Derecho de la Unión, mediante la prohibición de normas tributarias emanadas de las instituciones europeas encaminadas a regular sus recursos propios que puedan resultar confiscatorias. En cualquiera de los casos se estaría vulnerando un derecho fundamental cuyo respeto tiene además que garantizar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE)[6].

---

la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general. 2. Se protege la propiedad intelectual".

4 Cfr. artículo 52.3 de la Carta.

5 Véase LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., de quien se ha tomado la expresión, que aclara lo siguiente: "… cuando hablamos de que no se anulen las posibilidades de actuación económica del sujeto, no queremos decir que a éste se le pueda dejar lo mínimo, sino que la situación económica en que queda el contribuyente después de su tributación debe respetar manifiestamente el resultado de la iniciativa del sujeto y no estar nunca por debajo de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos"; "Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea". *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2010, pág. 53.

6 Sobre este asunto puede verse la Sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 1979, (caso *Hauer*).

2. DERECHO A LA PROPIEDAD PRIVADA Y DEBER DE CONTRIBUIR. LA INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

Resulta evidente la tensión que se genera entre el derecho a la propiedad privada y la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, ya que las cantidades que deben pagarse para satisfacer las necesidades colectivas conllevan una cierta invasión en la esfera patrimonial del ciudadano al privarlo de una parte de su renta o patrimonio. Lógicamente, esto no significa que el sistema tributario no pueda afectar a la propiedad privada sino que lo que se prohíbe es la adopción de medidas que desvirtúen de algún modo el contenido esencial de dicha propiedad, "privada", dejándola más al servicio de la Hacienda pública que del propio contribuyente[7]. Esta limitación del deber de contribuir se hace aún más evidente en nuestro ordenamiento constitucional que además de consagrar en el artículo 33 el derecho a la propiedad establece en otro precepto diferente, y precisamente en sede del sistema tributario, el principio de no confiscatoriedad como refuerzo de las citadas limitaciones a la imposición fiscal[8].

Ello plantea la necesidad de determinar si el derecho a la propiedad supone un límite al deber constitucional de contribuir o si, por el contrario, es éste el que condiciona el contenido de la propiedad privada en defensa del interés general[9].

---

7 En este sentido, LÓPEZ ESPADAFOR, C. M: "Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta…", *op. cit.*, pág. 57.

8 Y todo ello, pese a la interpretación realizada por nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, en la que señala que sería "evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la Renta", lo que significa vaciar prácticamente de contenido el principio del artículo 31. Más aún cuando es conocido que Tribunales Constitucionales de otros países de nuestro entorno han fijado un límite a la progresividad del Impuesto sobre la Renta más allá del cual la imposición resultaría confiscatoria. Es lo que sucede, por ejemplo en Francia y en Alemania, donde se ha declarado la inconstitucionalidad de tipos impositivos en el Impuesto de la Renta superiores al cincuenta por ciento.

9 La tensión dialéctica entre ambos elementos es abordada ampliamente por SOLER ROCH, Mª. T.: "Por un lado, la opinión según la cual el deber de contribuir es un mandato constitucional y por ello, su cumplimiento implica la sujeción de los contribuyentes al ejercicio de las potestades de la Administración tributaria. Llevada esta concepción a sus últimas consecuencias, el resultado es la consideración del deber de contribuir como un límite al ejercicio de los derechos fundamentales.

Por otro lado, la opinión según la cual la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes no debe considerarse algo excepcional respecto de los derechos y garantías constitucionales que, con carácter general, se reconocen a todos los ciudadanos; por ello, la conclusión es la inversa, es decir: estos derechos y garantías constituyen un límite a la exigencia del deber de contribuir y, por ende, a las potestades de la Administración tributaria"; "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos"; Lección inaugural. Curso académico 2011-2012, Universidad de Alicante, 2011, pág. 6. En el mismo

La tensión dialéctica entre estos dos conceptos sólo puede resolverse, como ha señalado SOLER ROCH, buscando un punto intermedio entre el derecho y deber pues "no se puede sin más, deslegitimar el impuesto con base en la defensa del derecho de propiedad, pero tampoco puede dejar de enjuiciarse la legislación tributaria desde la perspectiva de la protección de este derecho" [10].

El Tribunal Europeo de Derecho Humanos (en adelante TEDH) también ha realizado una interpretación integradora del artículo 1 del Protocolo Primero del CEDH tratando de buscar un justo equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho del individuo al disfrute pacífico de sus posesiones, reconocido en el apartado 1º) y la del interés general (excepción del apartado 2º que reconoce la facultad de los Estados Parte para reglamentar el uso de dichos bienes por causa del "interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas")[11]. En este sentido, aunque admite que la imposición fiscal supone una injerencia por parte de los Estados en la propiedad privada de los contribuyentes, ésta puede justificarse sobre la base legal del interés colectivo y siempre que exista proporcionalidad entre los medios elegidos para llevar a cabo dicha injerencia y los fines que con ello se persigan[12].

A continuación se analizan algunos de los pronunciamientos más relevantes del TEDH en la materia que nos ocupa, a fin de poder llegar a algunas conclusiones sobre los límites más allá de los cuales la legislación fiscal o las actuaciones de las autoridades tributarias de los Estados parte pueden provocar una injerencia en la propiedad contraria a lo establecido en el CEDH. Merece destacar, desde el primer momento, dos notas comunes en todos estos procedimientos: la cautela del Tribunal para no invadir competencias de los Estados miembros, otorgándoles necesariamente un amplio margen de discrecionalidad en el ejercicio de su poder tributario[13]; y el protagonismo que cobra el principio de proporcionalidad como contrapunto fundamental para salvaguardar el equilibrio entre la imposición fis-

---

sentido, PÉREZ ROYO, F.: "El derecho de propiedad y prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pág. 26.

10 SOLER ROCH, Mª. T.: Lección inaugural…, *op. cit.*, pág. 10.

11 Sobre este tema puede verse, QUINTAS SEARA, A.: "El artículo 1 del Protocolo nº 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos como límite al poder tributario de los Estados parte: una revisión a la luz de los casos N.K.M, Gáll y R. SZ.". *Quincena Fiscal,* Aranzadi, núm. 22, 2013, pág. 188.

12 Entre otras, STEDH de 29 de abril de 2008 (caso *Burden*) apartado 59. En este mismo sentido, señala nuestro Tribunal Constitucional, en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que "[…] el interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales" (FJ 3º).

13 Como señala SOLER ROCH, Mª. T., "ello explica, en gran medida, ello explica el hecho de que sean más las decisiones no favorables, que las favorables a las pretensiones de los contribuyentes", Lección inaugural…, *op. cit.*, pág. 11.

cal y el derecho a la propiedad privada, que ha centrado los juicios del Tribunal fundamentalmente en el grado de proporcionalidad de la medida de intromisión en la esfera privada del contribuyente.

2.1. La evolución del concepto de "propiedad" (property) en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

La interpretación realizada por el TEDH sobre el término "propiedad" utilizado por el artículo 1 del Protocolo nº. 1 ha sufrido una evolución importante en las últimas décadas[14], partiendo de una concepción restrictiva a la actual, mucho más amplia, que abarca a todos los bienes y derechos, materiales e inmateriales, susceptibles de integrar un contenido o un valor económico[15], como puede ser un derecho de crédito reconocido en una sentencia judicial firme o en un laudo arbitral definitivo[16].

Pero es más, a raíz de la Sentencia de 29 de noviembre de 1991 (caso *Pine Valley Developments Ltd and Others vs. Ireland*), el TEDH acoge la tesis de las "expectativas legítimas" (*legitimate expectation*) para incluir en el ámbito de protección del Convenio no sólo los bienes existentes sino también a los bienes futuros, siempre que el interés patrimonial del contribuyente encuentre su base en una norma nacional cuya interpretación sea clara, consolidada y no discutida[17]. Constituyen ejemplos de situaciones en las que el Tribunal ha apreciado la existencia de dichas "expectativas legítimas": la solicitud de devolución del IVA ingresado indebidamente sobre la base de una norma comunitaria directamente

---

14 Por ejemplo, se aplica un concepto restringido del término en las Sentencias del TEDH de 13 de junio de 1979 (caso *Marckx vs. Belgium*) y de 23 de noviembre de 1983 (caso *Van der Mussele vs. Belgium*).

15 En la Sentencia de 3 de noviembre de 2009 (caso *Suljagic vs. Bosnia Herzegobina*) el Tribunal admite claramente que el concepto de "propiedad" tiene un significado autónomo que no se limita a la propiedad de los bienes materiales (apartado 34).

16 STEDH de 9 de diciembre de 1994 (caso *Raffineries Grecques Stran et Stratis Andeadis Inc. vs. Greece*). En la Sentencia de 3 de noviembre de 2009 (caso *Suljagic vs. Bosnia Herzegobina*), el Tribunal señala que el concepto de "propiedad" tiene un significado autónomo y no se limita a la propiedad de los bienes materiales.

17 La teoría de las "expectativas legítimas" es ampliamente tratada por QUINTAS SEARAS, A., cuyas aclaraciones resultan de gran interés: "No puede perderse de vista como este concepto no equivale en modo alguno a la <<mera esperanza>> de obtener un bien, ni puede derivarse de la existencia de un litigio (*genuine dispute*) o de una reclamación (*arguable claim*), sino que la presencia de una verdadera expectativa legítima de obtener un activo cubierta por el Artículo 1 del Protocolo nº 1 exige que el interés patrimonial hacia el que se orienta encuentre su base en una disposición de la legislación doméstica, cuya interpretación sea pacífica y consolidada"; "El artículo 1 del Protocolo nº 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos…", *op. cit.*, págs. 202 a 204.

aplicable que eximía al contribuyente del pago del Impuesto y que había sido contravenida por transposición tardía de la Directiva al Derecho interno (STEDH de 16 de julio de 2002, caso *Dagenville vs. France*)[18]; la confianza razonable en la devolución del IVA una vez que el obligado tributario había cumplido correctamente con los requisitos establecidos por la normativa interna, pues en este caso, los retrasos excesivos en las compensaciones y devoluciones así como la falta de medidas adoptadas por las autoridades ucranianas imponían una carga excesiva para los contribuyentes que además vulneraba la seguridad jurídica (STEDH de 9 de enero de 2007, caso *Intersplav vs. Ukraine*)[19]; o las expectativas de obtener la devolución del IVA, cuando el contribuyente ha cumplido en tiempo y forma con los requisitos legales y ha actuado de buena fe, pero desconociendo los incumplimientos futuros por parte de uno de sus proveedores, ante unas medidas desproporcionadas del derecho búlgaro que limitaban el derecho a la deducción del IVA soportado para evitar el fraude fiscal ("fraude carrusel") y que vulneraban claramente el principio de neutralidad del Impuesto (SSTEDH de 22 de enero y de 18 de marzo de 2010, casos *Bulves* y *Support Centre vs. Bulgary*)[20].

2.2. *Los principios de legalidad y de proporcionalidad como límite a las injerencias del Estado en la esfera patrimonial del contribuyente por razón del interés público*

Como señalamos anteriormente, el TEDH ha acudido de manera reiterada al principio de proporcionalidad como el elemento clave para la protección del derecho a la propiedad, pero éste no ha sido el único y en casi todas sus sentencias pueden identificarse otros principios como el de legalidad y el de seguridad jurídica. De hecho, lo primero que se establece en el artículo 1 del Protocolo es que cualquier injerencia por parte de las autoridades públicas en el derecho de propiedad "debe ser legal"[21]. El principio de proporcionalidad, por el contrario, no aparece contemplado expresamente en el precepto y el TEDH lo ha derivado directamente del espíritu del Convenio.

El principio de legalidad supone que cualquier medida adoptada por las autoridades tributarias que conlleve un injerencia en el derecho de propiedad debe venir amparada por una ley. Sin embargo, la existencia de una base jurídica en el Derecho nacional no es suficiente en si misma para cumplir con el requisito de

---

18 Apartados 47 y 48.
19 Apartados 31 y 32.
20 Apartado 57.
21 El apartado primero del precepto, párrafo segundo autoriza la privación de la propiedad sólo en "los casos previstos en la ley"; y el segundo apartado reconoce el derecho de los Estados a reglamentar el uso de los bienes mediante "leyes".

"legalidad", sino que se exige, además, que esa ley sea lo suficientemente clara y accesible y que contenga las garantías procesales necesarias que permitan a los obligados tributarios defenderse frente a actuaciones arbitrarias de los poderes públicos[22].

Como resulta lógico, es precisamente en este ámbito donde el TEDH admite un mayor margen de apreciación por parte de los Estados, que se encuentran en mejor posición que el propio Tribunal para valorar sus necesidades internas y adoptar las medidas normativas en política fiscal, social y económica que consideren oportunas. Pero lo que se considera contrario al CEDH es que la norma sea tan abierta que genere en los contribuyentes grandes dosis de inseguridad jurídica, dejando en manos de las autoridades tributarias la determinación de sus efectos y de su ámbito de aplicación[23]. En este sentido, en la Sentencia de 14 de octubre de 2010 (caso *Shichokin vs. Ukraine*), con relación a un decreto en el que se establecían algunas modificaciones sobre la aplicación de tarifa del Impuesto sobre la Renta, falló a favor del contribuyente al entender que la falta de claridad de la norma no proporcionaba una protección adecuada del derecho de propiedad y abría las puertas a interferencias arbitrarias por parte de los poderes públicos. En suma, que la normativa que se enjuiciaba no superaba, en opinión del TEDH, el "requisito de legalidad" establecido en el párrafo primero del artículo 1 del Protocolo.

El TEDH ha conectado este tema con el principio de seguridad jurídica y con la "previsibilidad de la norma"[24]. En esta línea, la decisión de la Comisión de 12 de noviembre de 1994 (caso *Voggenberger vs. Austria*) no entendió que existiera vulneración del derecho a la propiedad en la aplicación retroactiva de una norma tributaria a ejercicios anteriores en la medida en que dicha norma resultaba previsible para los contribuyentes. La aplicación de la doctrina del "riesgo previsible" ha sido criticada por algunos autores, con los que plenamente coincidimos, que han alertado de la necesidad de utilizarla con un cuidado sumo "porque afecta a la esencia misma de la legítima confianza de los ciudadanos en las decisiones del poder legislativo"[25].

Pero incluso cuando la injerencia en el derecho de propiedad se ha realizado de acuerdo con la ley, conforme a los parámetros anteriores, esto es, en ausencia

---

22 Entre otras, STEDH de 3 de noviembre de 2009 (caso *Suljagic vs. Bosnia Herzegovina*), apartado 40.

23 Véase, QUINTAS SEARA, A., que cita las Sentencias del TEDH de 25 de octubre de 2012 (caso *Vistins and prepjolkins vs. Latvia*) y de 9 de noviembre de 1999 (caso *Spacek, s.r.o., vs. The Czech Republic*).

24 STEDH de 14 de septiembre de 2010 (caso *Sanoma Vitgevers Bv vs. Netherlands*), apartado 97.

25 Véase SOLER ROCH, Mª. T.: Lección inaugural…, *op. cit.*, pág. 12.

de arbitrariedad, existe une reiterada doctrina del TEDH que exige comprobar si las medidas persiguen un fin legítimo y si concurre una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo buscado para no afectar a la esencia del derecho[26]. Y esto es precisamente a lo que venimos refiriéndonos a lo largo del trabajo, al juicio de proporcionalidad que, en última instancia, va a determinar la conformidad de las medidas adoptadas con el CEDH. Es cierto que antes de realizar el juicio de proporcionalidad es imprescindible realizar un control de legalidad y constatar además la existencia de un interés general. Pero si partimos de la base del amplio margen de discrecionalidad con que cuentan los Estados para ejercer su poder tributario resulta evidente que al final, en la práctica, la balanza termina inclinándose de un lado o de otro fundamentalmente en función de si las medidas adoptadas imponen a los contribuyentes una carga excesiva o desproporcionada[27].

En esta línea pueden citarse las Sentencias de 14 de mayo de 2013 (caso *N.K.M. vs. Hungary*), de 25 de junio de 2013 (caso *Gall vs. Hungary*) y de 2 de julio de 2013 (caso *R. Sz. vs. Hungary*), en las que el TEDH se pronuncia sobre determinadas medidas de ajuste adoptadas por Hungría vinculados a su difícil situación presupuestaria y a otras razones de "moral pública". Entre estas medidas se encontraba la adopción de un gravamen del 98% (que además entró en vigor con carácter retroactivo) que afectaba a una parte de los ingresos a los que tenían derecho los empleados públicos con motivo de la finalización de su relación laboral. En el mismo sentido, en la Sentencia de 26 de febrero de 2009 (caso *Grifhorst vs. France*), el TEDH consideró que vulneraba el derecho a la propiedad, por desproporcionada, la imposición de dos multas conforme al régimen fiscal aduanero, una consistente en una sanción pecuniaria y otra, en la confiscación de las mercancías.

Para garantizar los derechos de los contribuyentes, el principio de proporcionalidad debe estar presente no sólo en las normas que regulan la materia fiscal sino también como límite frente a cualquier actuación desproporcionada de aplicación de los tributos por parte de las autoridades de los Estados. Un claro exponente de esta doctrina lo constituye la Sentencia de 25 de julio de 2013 (caso *Rousk vs Sweden*), en la que se considera desproporcionada la venta de la vivienda habitual del contribuyente en subasta pública y el posterior desalojo de la misma para garantizar el cobro de una deuda tributaria de muy escaso valor[28]. El Tribunal entiende que el embargo del inmueble impone una carga individual

---

26 En este sentido, STEDH de 14 de mayo de 2013 (caso *N.K.M. vs. Hungary*), apartado 62.

27 Aunque casi todas las sentencias del TEDH que tratan sobre este tema aluden al principio de proporcionalidad, pueden verse a modo de ejemplo, pueden citarse las Sentencias de 26 de febrero de 2009 (caso *Grifhorst vs. France*) y de 9 de octubre de 2009 (caso *Moon vs. France*).

28 780 euros.

excesiva, teniendo en cuenta, además, que el contribuyente poseía otros bienes muebles embargables que podrían haber servido a la misma finalidad sin causarle tamaño perjuicio en sus intereses económicos y personales.

3. CONCLUSIONES

El CEDH ofrece importantes posibilidades a la hora de proteger los derechos del contribuyente que no sólo se reflejan a través del marco del propio Convenio sino también, de manera indirecta, en otros instrumentos como la Carta Europea de Derechos Fundamentales. Pero, por lo que se refiere a la propiedad privada, la solución que el Tribunal de Estrasburgo ha encontrado más acorde con la igual dignidad de este derecho y del deber de contribuir ha sido la búsqueda del equilibrio recíproco entre ambos, sin hacer prevalecer el uno sobre el otro.

Merece destacarse la enorme cautela del Tribunal a la hora de pronunciarse sobre una materia tan delicada donde se somete a juicio el ejercicio del poder tributario de los Estados, ya que éstos deben contar con un amplio margen de discrecionalidad a la hora de tomar sus decisiones propias en materia de imposición fiscal. Quizás este sea el motivo por el que el TEDH se ha mostrado muchas veces esquivo con los intereses del contribuyente, perdiendo la posibilidad de fijar unos límites más claros al amparo del Convenio[29]. Pero ciertamente el TEDH tampoco puede invadir las competencias de la Unión ni la soberanía de los Estados miembros. Por este motivo, y partiendo de la base de que en el marco de la Unión no tiene sentido alguno discutir sobre la licitud del poder tributario, que es una cuestión incontestable, valoramos muy positivamente el establecimiento de los reseñados límites en el ámbito tributario que el Tribunal ha derivado del artículo 1 del Protocolo. En el mismo sentido, compartimos plenamente que el juicio principal se haya centrado en la mayoría de las ocasiones en la proporcionalidad de las medidas adoptadas más que en la naturaleza de las mismas.

BIBLIOGRAFÍA

DE MIGUEL CANUTO, E.: "Carta de la Unión y derechos fundamentales: irrupción en materia tributaria". *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2014.

– "Metodología en la definición y en la protección de los derechos fundamentales de la Unión Europea". *Tribuna Fiscal*, núm. 255, 2012.

GRAU RUÍZ, Mª. A.: "La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y de la Unión Europea". *Quincena Fiscal,* núm. 22, 2013.

---

[29] En este sentido puede verse, entre otras, la Sentencia de 12 de febrero de 2006 (caso *Burden & Burden vs United Kingdom*).

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "Una posible vía de aplicabilidad en materia tributaria de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea". *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2010.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "Comentarios de Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 163, 2014.

PÉREZ ROYO, F.: "El derecho de propiedad y prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001.

QUINTAS SEARAS, A.: "El artículo 1 del Protocolo núm. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos como límite al poder tributario de los Estados parte: una revisión a la luz de los casos N.K.M, Gáll y R. SZ.". *Quincena* Fiscal, núm. 22, 2013.

SOLER ROCH, Mª. T.: "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos". Lección inaugural. Curso académico 2011-2012, Universidad de Alicante, 2011.

La administración tributaria frente al derecho al respeto a la vida privada en el ámbito europeo

PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE

Profesora Contratada Doctora (Acreditada como Profesora Titular) de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

El derecho al respeto a la vida privada es reconocido tanto en las Constituciones de los Estados democráticos como en los distintos Tratados Internacionales que recogen los derechos humanos. No podía ser de otra forma, pues este derecho fundamental consagra la protección de la esfera más íntima de la persona frente a injerencias externas.

En España, el art. 18 de nuestra Constitución garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, así como la inviolabilidad del domicilio y el secreto de las comunicaciones.

En el ámbito europeo, tanto el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales[1] como la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea[2] lo recogen en sus textos. El primero, en su art. 8, el cual tras establecer que "Toda persona tiene derecho al respeto de su vida personal y familiar, de su domicilio y de su correspondencia", prohíbe injerencias de la autoridad pública, aunque admite aquellas intromisiones que cumplan determinados requisitos. En concreto, la injerencia debe estar prevista por la ley y constituir una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral y la protección de los derechos y las libertades de los demás.

---

1 Convenio de 4 de noviembre de 1950, que entró en vigor en España el 4 de Octubre de 1979.

2 Proclamada en Niza el 7 de diciembre de 2000. Es vinculante únicamente desde el 1 de diciembre de 2009, día en que entró en vigor el Tratado de Lisboa, el cual modificó el art. 6 del Tratado de la Unión para establecer la Carta tiene el mismo valor jurídico que los Tratados. Hay que destacar que el art. 52.3 de la Carta establece que "En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no impide que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa".

En el segundo instrumento internacional señalado, la Carta de Derechos Fundamentales, el derecho que nos ocupa aparece en el art. 7, cuya única variación respecto al art. 8 comentado es la sustitución del término "correspondencia" por "comunicaciones" y la inexistencia de una enumeración de condiciones justificativas de ciertas restricciones a este derecho. En cuanto a la primera diferencia aludida, el término utilizado por la Carta es claramente más acertado que el empleado en el Convenio, pues está más adaptado a la realidad actual, donde la tradicional correspondencia postal se ha visto relegada a una posición residual frente a otras formas de comunicación mucho más rápidas, señaladamente las electrónicas. En cualquier caso, la mayor precisión terminológica de la Carta respecto al Convenio no supone que este último no proteja cuando nos hallemos frente a injerencias a formas de comunicación distintas de la correspondencia. Así, en el asunto Copland c. Reino Unido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) en su sentencia de 3 de abril de 2001 incluyó en el ámbito de protección del art. 8 los correos electrónicos.

Por otro lado, el art. 7 no hace alusión a circunstancias que legitimarían una posible injerencia en este derecho porque la Carta no las va enumerando en cada artículo y para cada derecho de manera independiente, sino que incluye una cláusula general en su art. 52.1, el cual establece que "Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás". Como se puede observar, tanto el Convenio como la Carta exigen, para considerar una injerencia como admisible, que ésta haya sido establecida por Ley y que sea necesaria, pero mientras el Convenio realiza una enumeración cerrada de los bienes y fines que deben prevalecer, la Carta se muestra más abierta al hablar tan solo de "objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás". Por otro lado, la Carta introduce dos precisiones dignas de elogio: la necesidad de respetar en todo caso el contenido esencial de los derechos y la mención expresa del principio de proporcionalidad. En cualquier caso, es preciso señalar que, aunque este principio no aparece de forma explícita en el art. 8 CEDH, sí que es tenido en cuenta por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en sus pronunciamientos, ya que, a la hora de examinar si una medida que supone una injerencia en la vida privada está justificada, comprueba si la interferencia es proporcionada al legítimo fin perseguido (V. S. y Marper c. Reino Unido, STEDH de 4 de diciembre de 2008, nº 30562/04 y 30566/04), ap. 101).

En este trabajo pretendemos analizar el concepto del derecho al respeto a la vida privada y las limitaciones al mismo en la jurisprudencia del Tribunal Constitu-

cional español, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), para luego proceder a aplicar esa jurisprudencia a un supuesto en concreto de la regulación española que afecta a la Administración Tributaria y que, a nuestro juicio, puede ser especialmente conflictiva en relación a este derecho. Nos referimos a la anunciada reforma de la Ley General Tributaria, que prevé introducir la posibilidad de publicar la lista de determinados deudores a la Hacienda Pública.

2. LA PROTECCIÓN DEL DERECHO AL RESPETO A LA VIDA PRIVADA EN EUROPA

La protección de este derecho a la vida privada, como la del resto de los derechos fundamentales, es llevada a cabo actualmente tanto por los Tribunales Constitucionales de los Estados como por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

No consideramos necesario extendernos sobre la competencia de los dos primeros, ya que ambos tienen por finalidad la protección de los derechos fundamentales, siendo esta para el Tribunal Europeo de Derechos Humanos su razón de ser, mientras que para los Tribunales Constitucionales, esta misión se compagina con otras, como puede ser, en el caso español, la de velar por que el reparto de competencias entre el Estado y las diferentes Autonomías respete el marco constitucional.

Por el contrario, no estaba tan claro que el Tribunal de Justicia de la Unión fuera a desempeñar también un papel clave en la defensa de los derechos fundamentales y, sin embargo, así ocurrió. En efecto, aunque la misión de este último no era en principio la de salvaguardar los derechos fundamentales en el seno de la Unión, es de todos conocida la gran labor de protección jurisprudencial de estos derechos por este Tribunal. Ya en la Sentencia Stauder de 12 de noviembre de 1969, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo los tuvo en cuenta para resolver el caso, sosteniendo que "el principio en discusión no contiene nada que pudiera poner en entredicho los derechos fundamentales de la persona contenidos en los principios generales del ordenamiento jurídico comunitario, cuyo respeto ha de asegurar el tribunal". Posteriormente, la sentencia Handelsgesellshaft de 17 de diciembre de 1970, señalaba que "la salvaguardia de estos derechos, aunque se inspire en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, debe ser garantizada en el marco de la estructura y de los objetivos de la Comunidad". Finalmente, la Sentencia Nold de 14 de Mayo de 1974, establece que "los Tratados internacionales para la protección de los Derechos Humanos en los cuales han sido parte o a los cuales se han adherido los Estados miembros también pueden aportar indicaciones que conviene tener en cuenta en el marco del Derecho comu-

nitario". En definitiva, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha otorgado su protección a los derechos fundamentales, incluso antes de su consagración en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y antes, obviamente, del Tratado de Lisboa, que dio carácter vinculante a la Carta.

El compromiso de la Unión con la protección de los derechos fundamentales se hace patente en la redacción actual del Tratado de la Unión. En su art. 6.3, en la línea de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, establece que "Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales". Además, el apartado 2 del art. 6 dispone que "La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados". Es indudable que esta adhesión, aún en trámite, supondrá un momento clave en el avance hacia una protección completa de los derechos humanos en Europa.

En definitiva, los tres Tribunales comentados velan por el respeto de los derechos fundamentales y entre ellos, el derecho al respeto a la vida privada.

3. CONCEPTO DE VIDA PRIVADA

¿Qué se está protegiendo cuando nuestra Constitución habla de "intimidad personal y familiar" y los instrumentos europeos de "respeto de su vida personal y familiar"? Definir el concepto de vida privada es una tarea compleja. De hecho, la doctrina no logra llegar a un acuerdo sobre qué debe entenderse como tal[3]. En este trabajo, más que dar una definición teórica o doctrinal, preferimos abordar el problema desde un punto de vista más pragmático, tratando únicamente de señalar la postura adoptada por el TEDH, el TJUE y por nuestro Tribunal Constitucional en relación a los aspectos que se consideran dignos de protección.

Comenzaremos por la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional a este respecto, el cual ha tenido ocasión de delimitar este concepto en numerosas ocasiones. Así, en la STC 170/2013, de 7 de octubre, citando varias Sentencias anteriores (STC 159/2009, de 29 de junio, FJ 3; o SSTC 185/2002, de 14 de octubre, FJ 3; y 93/2013, de 23 de abril, FJ 8), señala que el derecho a la intimidad personal "implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y el conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para

---

[3] V. la recopilación crítica de las distintas teorías realizada por Delany y Carolan en "The right to privacy", Thomson Tound Hall, 2008, pág. 4-11.

mantener una calidad mínima de la vida humana. A fin de preservar ese espacio reservado, este derecho confiere a la persona el poder jurídico de imponer a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en la esfera íntima y la prohibición de hacer uso de lo así conocido. Así pues, lo que garantiza el art. 18.1 CE es el secreto sobre nuestra propia esfera de vida personal, excluyendo que sean los terceros, particulares o poderes públicos, los que delimiten los contornos de nuestra vida privada." Nuestro Alto Tribunal subraya que "corresponde a cada persona acotar el ámbito de intimidad personal y familiar que reserva al conocimiento ajeno (STC 241/2012, de 17 de diciembre, FJ 3)".

Por otro lado, el Tribunal advierte que "el derecho a la intimidad no es absoluto —como no lo es ningún derecho fundamental—, pudiendo ceder ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el límite que aquél haya de experimentar se revele como necesario para lograr un fin constitucionalmente legítimo y sea proporcionado", y cita en su apoyo las STC 115/2013, de 9 de mayo, FJ 5; o SSTC 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; y 70/2002, de 3 de abril, FJ 10.

En cuanto al TEDH, si una cosa queda clara tras analizar las numerosas sentencias que versan sobre el contenido del art. 8 del Convenio Europeo, es que el Tribunal se ha abstenido de dar una definición de "vida privada". De hecho, en su Sentencia en el caso S. y Marper c. Reino Unido de 4 de diciembre de 2008, afirma que "la vida privada es un término amplio no susceptible de una definición exhaustiva". Eso sí, el Tribunal Europeo nos da una orientación cuando afirma, en el caso Pfeifer de 15 de noviembre de 2007 (nº 12556/03), que "la garantía proporcionada por el art. 8 del Convenio está principalmente dirigida a asegurar el desarrollo sin interferencia exterior de la personalidad de cada individuo en sus relaciones con otros seres humanos". En cualquier caso, el Tribunal, mediante el análisis de los casos de los que conoce, va elaborando una lista de los aspectos que quedan englobados en el mismo.

Así, en la Sentencia del caso Marper, el Tribunal, citando jurisprudencia anterior, enumera los siguientes:

- La integridad física y psicológica de la persona.
- Su identidad física y social.
- Cuestiones de género, nombre y orientación sexual.
- Información sobre la salud personal.
- La identidad étnica del individuo.
- El derecho al desarrollo personal y a mantener y desarrollar relaciones con otros seres humanos y el mundo exterior.
- El derecho a la propia imagen.

– La protección frente al almacenamiento de datos personales y el ulterior uso de la misma.

Esta lista, sin embargo, no es ni pretende ser completa, ya que el Tribunal ha avalado otros aspectos, como el derecho a la reputación (v. caso Pfeifer citado, ap. 35).

Por otro lado, el TEDH se caracteriza por realizar una interpretación evolutiva de los derechos del Convenio, adaptándolo a las nuevas realidades sociales, de modo que hemos asistido a una extensión progresiva de los aspectos protegidos por el art. 8. Por ejemplo, el Tribunal ha considerado que existía violación del art. 8 en casos en que la contaminación o los ruidos impedían disfrutar del domicilio, en los casos López Ostra de 9 de diciembre de 1994 (nº 16798/90) y Moreno Gómez, de 16 de noviembre de 2004 (nº 4143/02).

Las facetas enumeradas, aunque numerosas, no tienen por qué agotar el contenido del derecho. Consideramos que es posible e incluso probable que, según vayan surgiendo nuevas necesidades, ahora quizá inimaginables, el Tribunal se adapte a las nuevas circunstancias y exigencias sociales y otorgue su protección a nuevos aspectos.

En cuanto al TJUE, aunque ciertamente ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la vulneración del derecho a la vida privada y familiar en algunos casos, no da una definición del derecho, sino que parece partir de la idea de que el contenido está ya definido, limitándose a pronunciarse sobre si existe una injerencia y si la misma está justificada. Así puede apreciarse en la Sentencia de 8 de abril de 2014 (C293-12 y C-594/12), en el caso Digital Rights Ireland, que declara inválida la Directiva 2006/24/CE, sobre conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas de acceso público o de redes públicas de comunicaciones, por considerarla incompatible con el contenido de los arts. 7 y 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y en la STJUE de 9 de noviembre de 2010 (C-92/09 y C-93-09), en el caso Volker y otros, donde se declaran inválidos determinados artículos del Reglamento CE nº1290/2005, del Consejo, porque obligan a publicar los datos de las personas físicas beneficiarias de ayudas del FEAGA y del Feder sin establecer distinciones en función de criterios pertinentes.

Deseamos destacar que el TJUE usa reiteradamente en apoyo de sus argumentaciones citas a jurisprudencia del TEDH, por lo que parece que el concepto de vida privada es el mismo que para este último Tribunal. Valoramos muy positivamente la utilización por parte del TJUE de la doctrina elaborada por el TEDH en cuanto al contenido de este derecho, pues toda divergencia de interpretación carecería de sentido y provocaría no pocos problemas a los aplicadores jurídicos y evidentemente a los ciudadanos.

4. ¿CUÁNDO ESTÁ UNA INJERENCIA A ESTE DERECHO JUSTIFICADA?

Una vez que se constata que ha habido una injerencia en los derechos que comentamos, hay que determinar si la misma es admisible o, si, por el contrario, existe vulneración de este derecho fundamental. Acudiremos en esta ocasión, primero a la jurisprudencia del TEDH, el cual ha ido concretando qué debía entenderse por cada uno de los requisitos establecidos en el art. 8 del Convenio para declarar una injerencia como legítima y luego, a la jurisprudencia del TJUE, cuando analiza los criterios contenidos en el art. 52 de la Carta de Derechos de la Unión. Adelantamos que las conclusiones de los Tribunales son muy similares.

Respecto al TEDH y el art. 8.2 CEDH, se comprueba que la injerencia en el derecho a la vida privada resulta admisible si cumple las siguientes condiciones:

1. Estar prevista por la Ley.

2. Perseguir un fin legítimo de acuerdo con el Convenio.

3. Ser necesaria en una sociedad democrática y proporcionada al fin perseguido.

En cuanto a la primera cuestión, el término ley es entendido por el Tribunal en un sentido material y no formal, incluyendo a veces textos de rango infra legislativo[4] y derecho no escrito y especifica que "en un dominio cubierto por el derecho escrito, la leyes el texto en vigor tal como las jurisdicciones competentes la hayan interpretado a la luz, en caso necesario de nuevos desarrollos prácticos"[5]. Eso sí, en palabras del Tribunal en el caso Marper ya citado, la norma debe ser "accesible y predecible, es decir formulada con suficiente precisión para permitir a los individuos —si es necesario con el consejo apropiado— regular su conducta". Es más, "debe proporcionar adecuada protección legal contra la arbitrariedad y consecuentemente indicar con suficiente claridad el margen de discreción conferido a las autoridades competentes y la forma de su ejercicio".

La injerencia debe ser necesaria para defender la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás. Los Estados tienen un margen de apreciación relativamente amplio para determinar cuándo las medidas tomadas son necesarias para el cumplimiento de dichos fines. Ahora bien, las excepciones previstas deben someterse, según la STEDH de 10 de julio de 1998, nº26695/95, en el caso Sidiropoulos, a una "interpretación estricta de manera que su enumeración sea estrictamente limitadora y su definición necesariamente restrictiva". Además, la nece-

---

4 Sentencia en el caso Golder c. Reino Unido, de 21 de febrero de 1975, número 4451/70.

5 Sentencia en el caso Kruslin c. Francia, de 24 de abril de 1990, número 11801/85, ap. 29.

sidad de las medidas debe ser presentada de manera convincente, tal como indicó el Tribunal en el caso Funke c. Francia, de 25 de febrero de 1993, nº 10828/84).

Por último, las medidas deben ser "necesarias" en una sociedad democrática. En la Sentencia de 7 de diciembre de 1976, nº5493/72, en el caso Handyside c. Reino Unido, refiriéndose al art. 10 del Convenio, que contiene la misma expresión, el Tribunal precisó que "necesaria" no significa "indispensable", pero tampoco tiene la flexibilidad de expresiones como "admisible", "común", "útil", "razonable" o "deseable". Los Estados tienen un margen de apreciación, pero este no es absoluto, correspondiendo al TEDH determinar si las medidas son verdaderamente necesarias.

Por último, deseamos reiterar que el Tribunal, al comprobar la necesidad de la interferencia, examina si esta es proporcionada al legítimo fin perseguido (V.el caso ya citado S. y Marper c. Reino Unido, ap. 101).

Por lo que se refiere al TJUE, este determina que la injerencia está justificada sólo si la misma:

1. Está prevista por ley.
2. Respeta el contenido esencial del derecho.
3. Es necesaria y respeta el principio de proporcionalidad.
4. Responde a objetivos de interés general reconocidos en la Unión.

En cuanto al primer requisito, estar prevista por ley, el Tribunal, en la ya aludida STJUE del caso Volker, considera pacífico que la exigencia de la injerencia en un Reglamento de la Unión es suficiente. Indudablemente los Reglamentos de la Unión cumplen con lo comentado respecto al TEDH, el cual exige que exista una norma accesible, que permita a los ciudadanos saber a qué atenerse, protegiéndolos frente a la arbitrariedad.

Por supuesto, el Tribunal vela porque el contenido esencial del derecho que se limita sea respetado. Así, en la STJUE del caso Digital Rights Ireland, el Tribunal considera que la conservación de datos no vulnera el contenido esencial del derecho fundamental al respeto a la vida privada porque "no permite conocer el contenido de las comunicaciones electrónicas como tal".

Por otro lado, el TJUE se muestra especialmente preocupado por que la medida limitadora del derecho en cuestión sea necesaria y respete el principio de proporcionalidad. Así, en su Sentencia en el caso Volker citado "exige que los medios empleados por un acto de la unión permitan alcanzar el objetivo que éste persigue y no vayan más allá de lo que es necesario para alcanzarlo" (ap. 74), aclarando que "no cabe intentar el objetivo perseguido…sin tener en cuenta que dicho objetivo ha de conciliarse con los derechos fundamentales consagrados en los arts. 7 y 8 de la Carta" (ap. 76) de modo que "las excepciones a la protección de datos de carácter personal y las limitaciones a dicha protección deben establecerse sin

sobrepasar los límites de lo estrictamente necesario" (ap. 86). Por ello, en el caso concreto, declara la invalidez de la norma controvertida ya que "cabe concebir medidas que entrañen lesiones de menor gravedad…sin dejar por ello de contribuir eficazmente al logro de los objetivos de la normativa de Unión" (Ibídem). En la misma línea, en el caso Digital Rights Ireland, el Tribunal considera que la conservación de datos de comunicaciones y el acceso de las autoridades a los mismos prevista en la Directiva 2006/24/CE no "establece reglas claras y precisas que regulen el alcance de la injerencia en los derechos fundamentales", de manera que no se puede garantizar que se limitan a "lo estrictamente necesario" (ap. 65).

Finalmente, el TJUE estima que son legítimas las injerencias dirigidas a proteger objetivos de interés general en la Unión, considerando como tales la lucha contra la delincuencia, la defensa de la seguridad pública (V. STJUE en caso Digital Rights Ireland, ap. 41) y la lucha contra el terrorismo (STJUE de 3 de septiembre de 2008, C-402/05 y C-415/05, caso Kadi y al Barakaat International Foundation, ap. 363). De igual manera, se considera un objetivo de interés general el principio de transparencia, el cual "permite garantizar una mayor participación de los ciudadanos en el proceso de toma de decisiones, así como una mayor legitimidad, eficacia y responsabilidad de la Administración para con los ciudadanos en un sistema democrático" (V. STJUE en caso Volker, ap. 68).

Como puede observarse, la jurisprudencia citada muestra que los criterios usados por el TEDH y el TJUE son sustancialmente los mismos. Ambos exigen que toda limitación a un derecho fundamental se encuentre recogida de forma clara y previsible en una norma, y que sea necesaria y proporcionada a un objetivo considerado como legítimo. Eso sí, frente a la lista tasada de objetivos legitimadores que puede aceptar el TEDH, la utilización de la expresión "objetivos de interés general reconocido por la Unión" parece dejar más margen de maniobra al TJUE. Un ejemplo de esto lo tenemos en la admisión como objetivo del principio de transparencia que hemos comentado. No parece que este principio pudiera servir de apoyo al TEDH para considerar una injerencia al derecho al respeto a la vida privada como justificada. Ahora bien, la lista del art. 8.2 CEDH tampoco es tan restrictiva como pueda parecer, pues conceptos como "el bienestar económico del país" o "la protección de los derechos y las libertades de los demás" pueden amparar supuestos muy amplios.

5. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL RESPETO AL DERECHO A LA VIDA PRIVADA

Nuestro propósito en estas líneas no es comentar todas aquellos supuestos en que la regulación de las actuaciones de la Administración Tributaria pueden entrar en conflicto con el Derecho al respecto a la vida privada, tal y como es

interpretado en la jurisprudencia estudiada. Preferimos centrarnos en un aspecto concreto: la publicación periódica de la lista de los deudores con la Hacienda Pública, que está prevista introducir en la reforma de la Ley General Tributaria.

En efecto, en el Anteproyecto de la citada reforma, se modifica el apartado 3 del art. 95 LGT para disponer que *La información tributaria también podrá revelarse o publicarse por razones de interés público. Se entiende que concurre una razón de interés público:*

a) Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de la persona agraviada. La Administración Tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delitos. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querella a través del Servicio Jurídico competente.

b) Cuando proceda la publicación de conformidad con lo establecido en el artículo 95 bis.

Por su parte, se introduce un nuevo art. 95 bis, titulado *"Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias"*, el cual establece que la Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias, cuando concurran las circunstancias señaladas en la norma, en concreto:

i. Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.

ii. Que respecto de dichas deudas o sanciones tributarias haya transcurrido el plazo de ingreso establecido en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, que establece cuándo debe pagarse la deuda una vez iniciado el periodo ejecutivo y se haya notificado la providencia de apremio.

iii. Que para las deudas y sanciones, cuyo importe represente al menos el 25% por ciento de la cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso señalado en el párrafo anterior.

En los listados se incluirá el nombre y NIF y el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

Pues bien, entendemos que esta norma puede vulnerar el derecho al respeto a la vida privada, recogido en el art. 8 CEDH y en el art. 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión.

Siguiendo la misma estructura de las sentencias del TEDH y del TJUE, lo primero sería constatar que existe una injerencia en el derecho al respeto a la vida privada. Creemos que ello es evidente. De hecho, la misma Exposición de Motivos de la Reforma reconoce que la medida afecta al derecho de los obligados

tributarios en cuanto a la preservación de su intimidad, pero defiende que se ha buscado un equilibrio con el derecho del cuerpo social a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

¿Está la injerencia justificada? ¿Pasaría la norma el test de idoneidad del TEDH y del TJUE? Analicemos si la injerencia cumple los requisitos que comentamos en el apartado anterior de este trabajo.

En primer lugar, es evidente que la medida está prevista en una ley que establece reglas precisas, dirigidas a evitar todo tipo de arbitrariedad, por lo que no parece discutible que este primer filtro ha sido salvado. Como dice la Exposición de Motivos, "se introducen reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos" y ello basta para que la medida cumpla con el requisito que analizamos.

En segundo lugar, la finalidad perseguida por la norma es reforzar el cumplimiento del mandato constitucional del art. 31 de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos público de acuerdo con su capacidad económica, luchando contra el fraude fiscal, lucha que podría considerarse como un objetivo de interés general en el seno de la Unión. Asimismo, entendemos que este fin sería considerado adecuado por el TEDH, que lo podría subsumir en la defensa del bienestar económico del país.

Sin embargo, creemos que la norma tendría más problemas para superar el requisito relativo a su necesidad y proporcionalidad con los objetivos perseguidos. En efecto, si aplicáramos aquí las palabras de la sentencia en el caso Volker: "las excepciones a la protección de datos de carácter personal y las limitaciones a dicha protección deben establecerse sin sobrepasar los límites de los estrictamente necesario", podríamos declarar la extralimitación de la norma pues "cabe concebir medidas que entrañen lesiones de menor gravedad…sin dejar por ello de contribuir eficazmente al logro de los objetivos". El problema que denunciamos es que el legislador pretende incluir en la lista los datos de personas por el mero hecho de que su deuda sea elevada y se hayan retrasado en el pago. No hay modulaciones. No se exige ninguna condición más. No se exime a nadie. No se distingue entre aquellos ciudadanos cuya conducta sea constitutiva de una infracción tributaria o delito, de aquellos otros que simplemente se retrasen en el pago debido a dificultades económicas.

¿En qué ayuda a la lucha contra el fraude la inclusión de estos últimos en una lista pública en detrimento de su derecho a la intimidad y al respeto de su vida privada? Nuestra respuesta no puede ser otra que en nada. Por ello, consideramos

que la norma no es necesaria ni proporcionada al fin perseguido[6]. Para que lo fuera, se tendría que haber matizado más. Se debería haber restringido este ataque al derecho a la vida privada a aquellos casos en que verdaderamente se vea justificado en el propósito de luchar contra el fraude. El único matiz que la norma incluye es que "no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas", pero ello no es suficiente como para considerar que no se vulnera el derecho fundamental que tratamos. En nuestra opinión, la publicación puede considerarse necesaria en casos en que se haya cometido delitos contra la Hacienda Pública. Sólo en estos supuestos, la medida podría considerarse proporcionada al fin perseguido de luchar contra el fraude.

Por otro lado, la norma remite a la regulación reglamentaria los medios de publicación, ficheros, registros o el momento de cancelación de los datos. Consideramos que estos puntos, especialmente el último debiera haber sido regulado en la Ley.

En conclusión, creemos que la redacción prevista para el art. 95 bis LGT vulnera el Derecho a la vida privada consagrado en el art. 8 CEDH y en el art. 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión, tal y como estos son interpretados por el TEDH y el TJUE.

---

6 En este sentido, v. el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 30 de septiembre de 2014 al Anteproyecto de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este se afirma que la norma no cumple el principio de proporcionalidad, pues la fórmula utilizada en la ley "deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias" es excesivamente abierta. Así, se señala que "deberían haberse excluido supuestos especiales como los obligados tributarios en situación de concurso" y se insiste en que "la medida de publicidad debería quedar limitada, en su caso, a los grandes defraudadores —lo que habrá de ser concretado por ley— y a los supuestos en los que existe una sanción administrativa o una condena penal, firmes". El Consejo va más allá y concluye que "los perjuicios previsibles parecen superiores al beneficio a obtener, por lo que no cabe sino proponer la supresión de este artículo".

Bloque VI
LA FISCALIDAD EN EL DERECHO COMPARADO

El sistema fiscal francés: de la herencia a las normas más actuales. Un sistema cada vez más completo y complejo

STÉPHANIE OLTRA ORO

Magistrada del Tribunal de Cuentas francés.
Profesora Asociada de la Universidad Paris XI

1. INTRODUCCIÓN

En un trabajo sobre el sistema fiscal francés dirigido esencialmente a lectores españoles[1], el objetivo ha de consistir en proporcionar un conjunto de ideas claras y sencillas sobre un sistema muy complejo cuya arquitectura resulta de decenas de años y a veces de siglos. La creación de cada impuesto que ahora existe (IRPF, IS, IVA, Impuesto de sucesiones) ha correspondido a una época particular en la historia de Francia. Es cierto que siempre ha existido una relación entre la construcción del derecho y el estado de la sociedad o los intercambios económicos. Así que nunca se pueden estudiar las características de un impuesto (incluyendo tanto las normas aplicables como las derogaciones a estas mismas normas) sin tener en cuenta todo el contexto que ha permitido y justificado tal o cual regla. Entender el sistema fiscal de otro país nos lleva muchas veces a acercarnos a una disciplina apasionante que es la antropología del derecho. En el caso del sistema francés, no cabe duda de que las raíces profundas del sistema fiscal son muy antiguas.

El problema mayor que enfrentamos hoy en día es la complejidad creciente de esta rama del derecho, lo que se explica por un fenómeno relativamente preocupante de sedimentación de las normativas. Se crean cada vez más normativas fiscales aplicables en muchos aspectos de la vida social, laboral o económica, muchas de ellas resultado de la necesidad de integrar en el derecho nacional un número impresionante de reglas contenidas en las directivas europeas, sin que las normas anteriores sean reajustadas en consecuencia. Los códigos, como el código general de los impuestos, que es el que más nos interesa aquí, contienen centenares de páginas, miles de artículos que se responden los unos y los otros con un mecanismo de excepciones y de excepciones a las excepciones cada vez más difícil de manejar.

---

[1] Este trabajo viene a ser la síntesis de las observaciones y reflexiones presentadas oralmente durante las clases impartidas en octubre de 2014 en el marco del Máster en Asesoría Jurídico-Mercantil, Fiscal y Laboral de la Universidad de Sevilla.

2. LA HERENCIA DE LA REVOLUCIÓN DE 1789: LAS CONSECUENCIAS Y LA ACTUALIDAD DEL PRINCIPIO DEL CONSENTIMIENTO DEL IMPUESTO

Primero hay que entender cómo era el sistema fiscal anterior a la Revolución francesa. En una sociedad profundamente rural, la base fiscal correspondía lógicamente a las riquezas terrenas, a las propiedades rústicas como a los productos de dichas propiedades. Los impuestos más establecidos y conocidos por los campesinos gravaban los bienes raíces, el transporte de la mercancía, o bien la venta de los productos agrícolas. Sabemos que, con la emergencia de la industria y la aparición del salariado, otros tipos de impuestos fueron creados[2].

Los historiadores ponen el acento sobre la importancia del rechazo del sistema fiscal en aplicación antes de 1789 para explicar lo sucedido de la Revolución. La violencia del descontento popular en muchos territorios fue el origen de la puesta en cuestión del régimen político entero.

Hay que decir que un trabajo intelectual muy importante sobre el tema de la justicia fiscal se había difundido dentro de las elites en los años anteriores a la Revolución. En algunos círculos intelectuales propios a las elites francesas, se conocía y se comentaba el episodio de este monarca inglés, Juan Sin Tierra (Juan Primero de Inglaterra), que tuvo que conceder a sus barones representantes de la nobleza el principio del consentimiento del impuesto (la *Carta Magna* de 1215). Se desarrolló dentro de estos grupos de pensadores la idea central de que un monarca no podía hacer recaudar un impuesto sin el consentimiento del pueblo o de sus representantes. Este consentimiento tenía que ser previo; era imprescindible para legitimar la existencia misma del impuesto.

Esta dinámica fue una de las causas explicativas de la rebelión espontánea y masiva del pueblo francés en 1789. Hacía mucho tiempo que los impuestos eran considerados como injustos. Podemos decir que una gran parte de los eventos sociales violentos que ocurrieron en la Edad media hasta la llegada de este momento histórico estaban relacionados directamente o indirectamente con el descontento profundo hacia el sistema fiscal en aplicación en aquella época.

De hecho, la noción misma de Absolutismo tiene que ver con la negación de todo tipo de diferencia entre el dinero del Rey, el Tesoro y el dinero del pueblo. ¿No decía el Rey Luis XIV, llamado el Rey Sol, *"el Estado soy yo"*? Esta frase significa de manera clara el hecho de que la persona del Rey detenía todos los poderes incluso el de decidir de la repartición de las riquezas dentro del país. El régimen empezó a ser profundamente criticado a partir de 1787. Los historiadores expli-

---

2 En Francia, el impuesto sobre la renta fue creado por dos leyes de 1914 y 1917.

can en sus estudios hasta qué punto la recaudación podía ser violenta y llevar a terribles injusticias para los campesinos ahogados de impuestos que no entendían. El pueblo estaba cada vez más exasperado y la Corte ni siquiera se enteraba de la potencia del fenómeno…

Los eventos que siguieron son conocidos de todos: la convocatoria de los Estados generales en 1789, los representantes del pueblo que ponen el fin de los privilegios de la nobleza, el papel de Necker, ministro de Hacienda… También se sabe que el contexto económico negativo ha jugado un papel decisivo. Tenemos que recordar que la deuda publica se acercaba al 100% de la riqueza nacional. Los intereses de la deuda se acumulaban de manera peligrosa a causa del famoso efecto "bola de nieve"[3].

3. LA JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO CONSTITUCIONAL APOYADA SOBRE LA DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO DE 1789

Es fundamental entender la importancia de este episodio de la Historia de Francia para explicar la jerarquía de las normas jurídicas aplicables al sistema fiscal actual. **Efectivamente, las disposiciones de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789 pertenecen al bloque de constitucionalidad que el Consejo Constitucional debe hacer respectar.** El Consejo Constitucional (cuyo papel está definido en el Título VII de la Constitución de 1958[4]) ha construido poco a poco una jurisprudencia abundante a partir de estos principios que

---

[3] De hecho estamos experimentando el mismo mecanismo de nuevo en la época actual. En tal contexto algunos intelectuales y economistas se preguntan ahora si se va a repetir la Historia, pero eso nos llevaría a otro tema más social y económico que no vamos a tratar dentro de este trabajo.

[4] Según el artículo 61 de la Constitución, *"las leyes orgánicas, antes de su promulgación, las proposiciones de ley mencionadas en el artículo 11 antes de que sean sometidas a referéndum, y los reglamentos de las Cámaras parlamentarias, antes de su aplicación, deberán ser sometidos al Consejo Constitucional, el cual se pronunciará sobre su conformidad con la Constitución. Con el mismo fin, podrán presentarse las leyes al Consejo Constitucional antes de su promulgación por el Presidente de la República, el Primer Ministro, el Presidente de la Asamblea Nacional, el Presidente del Senado o sesenta diputados o sesenta senadores […]"*. El artículo 62 de la Constitución indica que *"no podrá promulgarse ni entrar en vigor una disposición declarada inconstitucional en base al artículo 61. Una disposición declarada inconstitucional en base al artículo 61-1 será derogada a partir de la publicación de la decisión del Tribunal Constitucional o una fecha posterior fijada en dicha decisión. El Tribunal Constitucional determinará las condiciones y los límites en que los efectos producidos por la disposición puedan cuestionarse. Contra las decisiones del Tribunal Constitucional no cabrá recurso alguno. Se impondrán a los poderes públicos y a todas las autoridades administrativas y jurisdiccionales"*.

contribuyen ahora a nutrir su trabajo de verificación de conformidad de las leyes a la Constitución.

Tenemos que citar un extracto importante del Preámbulo de la Constitución francesa, es decir, de la Constitución de la Quinta República de Francia (adoptada el 4 de octubre de 1958). Según este preámbulo, "*el pueblo francés proclama solemnemente su adhesión a los derechos humanos y a los principios de la soberanía nacional tal y como fueron definidos por la Declaración de 1789, confirmada y completada por el Preámbulo de la Constitución de 1946, así como a los derechos y deberes definidos en la Carta del Medio Ambiente de 2003*."

De acuerdo al Preámbulo, se establece, primero, que las legislaciones de impuestos o prácticas que parezcan hacer alguna innecesaria diferencia entre ciudadanos son desechadas como anticonstitucionales, y segundo, que las propuestas de clara discriminación con bases étnicas son descartadas porque infringen el principio de igualdad.

Son tres los artículos de la Declaración de 1789 que suelen ser invocados por el Consejo Constitucional para la verificación de las leyes fiscales o toda ley conteniendo una disposición relacionada a cualquier tipo de imposición. Según el artículo XIII, ***"siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades"***. El artículo XIV estipula que ***"todo ciudadano tiene derecho, ya por sí mismo o por su representante, a constatar la necesidad de la contribución pública, a consentirla libremente, a comprobar su adjudicación y a determinar su cuantía, su modo de amillaramiento, su recaudación y su duración"***. Por fin, el artículo XV indica que "***la sociedad tiene derecho a pedir a todos sus agentes cuentas de su administración"***.

Estos artículos y sobre todo el artículo XIII han sido analizados por el Consejo Constitucional para examinar numerosos casos relacionados con los mecanismos legales que persiguen el objetivo de establecer sistemas de imposición distintos para categorías distintas.

El Consejo se apoyó sobre la Declaración de 1789 para afirmar una idea de proporcionalidad entre la diferencia de tratamientos y los resultados esperados. Es decir que una ley puede establecer diferencias de cálculo de los impuestos debidos entre particulares o entre empresas siempre que dos condiciones son reunidas: por una parte, que los particulares o las empresas afectados por la medida están en una situación realmente y objetivamente distinta del resto de los contribuyentes; y por otra parte, que la diferencia de tratamiento no sea desproporcionada con respeto a los objetivos previamente definidos.

También el Consejo afirmó que el impuesto sobre la renta tenía que observar una escala de imposición progresiva para respetar el principio del artículo XIII

sobre la contribución según las "facultades" de los ciudadanos (lo que vendría ser el equivalente a la tributación en función de la capacidad económica).

La idea de justicia fiscal, que aparece por definición muy subjetiva, dependiendo de los sistemas ideológicos y de los valores de cada uno, suele ser profundamente cuestionada por los distintos partidos políticos. Es muy frecuente que el proyecto de ley de presupuestos del Estado sea considerado por un partido de la oposición parlamentaria como contrario a la idea que él se hace de la justicia fiscal. En este contexto, el papel arbitral del Consejo Constitucional se vuelve cada vez más importante.

Sin embargo, el Consejo no se atreve a intervenir directamente dentro del marco político ni a contestar por ejemplo a la cuestión de saber si la función del impuesto tiene que ser únicamente presupuestaria (función *mínima*) o redistributiva (función más activa e intervencionista en la economía). No da su opinión propia sobre el "nivel" socialmente tolerable del baremo del impuesto y no participa en las reflexiones sobre la contribución mínima y máxima en un Estado moderno, o sobre los tramos "aceptables" de renta imponible. Tampoco se mete en los debates alimentados por algunas teorías económicas que relacionan la competitividad del país con su estructura fiscal. Aunque no intervenga como un actor del debate fiscal, es cierto que el Consejo lo cuadra gracias a una jurisprudencia sutil y compleja.

4. LAS FUENTES JURÍDICAS APLICABLES: LA JERARQUÍA NORMATIVA

En el repaso a las fuentes jurídicas, conviene empezar aludiendo a ***las normas internacionales***. Como en la mayoría de los países, Francia respeta convenios internacionales y convenios de doble imposición. Y como otros países de la Unión Europea, su legislación fiscal está condicionada por su pertenencia a la zona europea y el respeto a los tratados europeos.

El Título XV de la Constitución francesa trata *"de las comunidades europeas y de la Unión europea"*. El artículo 88-1 estipula *que "la República participa en las Comunidades Europeas y en la Unión Europea, compuestas por Estados que han elegido libremente, en virtud de los tratados que las han instituido, ejercer en común algunas de sus competencias (…)"*

La dimensión internacional de la fiscalidad se hace cada vez más importante en un contexto de globalización económica y de integración del derecho nacional dentro del derecho europeo. Según el artículo 55 de la Constitución, *"los tratados o acuerdos debidamente ratificados o aprobados tendrán, desde el momento de*

su publicación, una autoridad superior a las leyes, a reserva, para cada acuerdo o tratado, de su aplicación por la otra parte".

El gobierno en general y la Administración tributaria en particular ponen en marcha distintas acciones de cooperación entre los servicios fiscales de diferentes países. Todos los inspectores y brigadas de investigación de los servicios fiscales saben hasta qué punto esta cooperación resulta útil y necesaria para establecer de manera eficaz e indiscutible las fronteras entre una operación de "optimización" fiscal[5] y el fenómeno del fraude. No siempre resulta fácil hacer una distinción clara entre la primera categoría de operaciones y la segunda. Las cooperaciones entre distintas administraciones extranjeras pueden contribuir a consolidar el respeto por la regla de derecho.

Continuando con el repaso a las fuentes jurídicas, hay que recoger ***las normas constitucionales***. Ya nos hemos referido al Preámbulo de la Constitución y a su importancia para las leyes fiscales. Según la Constitución, el establecimiento de todo tipo de impuesto pertenece al Parlamento y solo a él.

Se trata de un papel totalmente otorgado al poder legislativo. La potestad reglamentaria solamente puede explicitar algunos detalles concretos de los principios generales establecidos por las leyes. El principio de la legalidad del impuesto está estipulado en el Título V ("de las relaciones entre el Parlamento y le Gobierno") de la Constitución francesa[6].

La tercera de las fuentes jurídicas son ***las normas legislativas***. La principal ley que establece, como es lógico, la mayoría de las reglas importantes para el sistema fiscal es la ley de presupuestos votada cada año en el Parlamento. En el sistema francés, el artículo nombrado "artículo del equilibrio", que cierra la primera parte en el proyecto de la ley de presupuestos, siempre tiene la función de hacer la síntesis entre las dos partes de la ley (ingresos fiscales y no fiscales en la primera parte y gastos presupuestarios para financiar las políticas públicas en la segunda parte). Este artículo, muy importante tanto al nivel jurídico como al político, permite conocer las proyecciones del Gobierno sobre el rendimiento de cada im-

---

5 Con los montajes financieros de filiales implantadas en el extranjero. Se trata del régimen de sociedades matrices y filiales.

6 Según el artículo 34, "*las leyes serán votadas por el Parlamento. La ley fijará las normas sobre: Derechos cívicos y garantías fundamentales concedidas a los ciudadanos para el ejercicio de las libertades públicas; la libertad, el pluralismo y la independencia de los medios de comunicación; las prestaciones impuestas por la defensa nacional a los ciudadanos en cuanto a sus personas y sus bienes; Nacionalidad, estado y capacidad de las personas, regímenes matrimoniales, sucesiones y donaciones; Tipificación de los delitos, así como penas aplicables, procedimiento penal, amnistía, creación de nuevas clases de jurisdicción y estatuto de los magistrados y fiscales;* ***Base, tipo y modalidades de recaudación de los impuestos de toda clase y régimen de emisión de moneda. (…)"***

puesto para el año siguiente. Según el artículo 34 de la Constitución, *"las leyes de presupuestos establecerán los ingresos y los gastos del Estado en las condiciones y con las reservas establecidas por una ley orgánica"*. Podemos notar que la ley orgánica actual (la ley orgánica sobre las leyes de presupuestos) data de 2001 y ha reformado totalmente la forma de presentación del presupuesto general del Estado, repartido por grandes políticas públicas.

La Constitución establece el principio de la anualidad del impuesto (voto anual), lo que corresponde al ritmo normal de la vida democrática. Esto no impide el voto de otras leyes de tipo plurianual. El artículo 34 de la Constitución, ya citado, prevé que *"las orientaciones plurianuales de las finanzas públicas serán definidas por leyes de programación. Se inscribirán dentro del objetivo de equilibrio de las cuentas de las administraciones públicas. (…)"*.

Por debajo de las normas legislativas, encontramos las ***normas reglamentarias*** que tienen una importancia mayor en la vida concreta de muchos agentes económicos y de las familias (dado que sabemos que el cálculo del impuesto sobre la renta en Francia esta automáticamente establecido en el contexto de la familia y dentro del marco de lo que se llama "el quotient familial").

Estas normas pueden corresponder concretamente a las instrucciones de la dirección de la legislación fiscal (DLF) del Ministerio de Hacienda. También tenemos que recordar la importancia de los decretos de aplicación de las leyes fiscales. Tenemos hoy en día un debate sobre la complejidad actual del derecho fiscal. Algunos actores, representantes de la sociedad civil o del mundo de las empresas se quejan legítimamente de la tendencia al aumento de las reglas y normas en el código general de los impuestos, lo que contribuye a ralentizar o complicar algunas iniciativas, sin que el interés colectivo de todas estas normas sea demostrado.

En conclusión, el interrogante mayor sobre el sistema fiscal francés ya no reside tanto en la cuestión jurídica en la medida en que, como lo hemos visto, la jerarquía de las normas es clara y el papel del Consejo Constitucional bien aceptado y consolidado. Lo que más provoca debates y reflexiones hoy en día en Francia es la cuestión de la coherencia de las reglas entre ellas y a partir de ahí de la aceptación global del sistema de impuestos en Francia. La noción de justicia fiscal se ha transformado en un tema de discrepancia permanente entre los principales partidos políticos. Los debates del otoño de 2014 sobre las medidas fiscales del Gobierno (como por ejemplo la supresión del primer tramo del IRPF para las rentas más modestas) han demostrado una vez más la dificultad de obtener un consenso global sobre cualquier reforma de importancia de este sistema.

5. REPASO ESQUEMÁTICO AL SISTEMA FISCAL FRANCÉS

Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

a) Elementos muy similares entre el sistema francés y el sistema español:

- Elementos estructurales; objeto del impuesto; el hecho imponible del IRPF.
- La determinación de la base imponible y liquidable.
- Los rendimientos del trabajo.
- La residencia habitual en territorio francés.
- La liquidación del impuesto.

b) Una especificidad francesa:

La "familiarización" de la renta (distinto de la individualización de la renta en España), lo que se llama en Francia el "quotient familial".

"Quotient familial" (o cociente familiar): efectos fiscales en función de cargas de familia = Deducción del cálculo del impuesto debido: 1.500 euros por niño (y 3.540 euros por niño educado por una persona sola).

c) Escala del impuesto:

De 0 euro hasta 9 641 euros:	0% de tasación
De 9 691 euros a 26 764 euros:	14%
De 26 765 a 71754 euros:	30%
De 71 755 a 151 959:	41%
A partir de 151 960:	45%

Impuesto sobre las sociedades (IS)

a) Elementos muy comparables entre el sistema francés y el sistema español:

- Elementos estructurales; la sujeción al IS; el régimen general
- La determinación de la base imponible

b) Tipos de gravamen:

- Tasación normal en Francia: 33,33% de los beneficios.
- Tasación reducida (para pequeñas empresas, para la fracción inferior a 38120 euros de beneficios): 15%
- Para las empresas que tienen beneficios superiores a 250 mil millones de euros (medida excepcional hasta 2016): tasación complementaria de 10,7%

c) Especificidad francesa: muchos gastos deducibles; el ejemplo del crédito para desarrollar el I+D y permite bajar el impuesto debido por muchas empresas francesas y filiales francesas de empresas internacionales.

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

a) Elementos muy comparables entre el sistema francés y el sistema español:

- En las transmisiones *mortis causa*
- En las adquisiciones *inter vivos*

b) Ejemplos: En línea directa (padres a hijos), para cada hijo sobre el activo neto, la parte transmitida par cada ascendiente está gravada a partir de 100.000 euros en 2014 (Para las donaciones para nietos, 31.000 euros; entre parejas: 80.724 euros)

Impuesto sobre el patrimonio

a) El ISF: impuesto de solidaridad sobre la fortuna: una especificad francesa.

b) Escala de tasación:

Patrimonio neto imponible (deduciendo las hipotecas pendientes)

De 800 000 euros a 1,3 millón:	tasación de 0,5% (cada año)
De 1,3 a 2,57 millones de euros:	0,7% (cada año)
De 2,57 a 5 millones de euros:	1% (cada año)
De 5 a 10 millones de euros:	1,25% (cada año)
A partir de 10 millones de euros:	1,50% (cada año)

Deducción de base: 30% valor del mercado de la residencia principal

IVA

a) Contexto: ciertas carencias de la armonización del IVA en la Unión Europea.

b) Las distintas categorías de tipos del IVA en Francia:

- 20% desde 2014: tipo normal
- 10% para la hostelería, los libros, los platos preparados
- 5,5% para la energía, el comedor, la alimentación de primera necesidad
- 2,1% para los medicamentos.

6. PRESUPUESTOS DEL ESTADO FRANCES DESDE 2012. TABLA DE RENDIMIENTOS DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS

En miles de millones de euros

	Datos ya ejecutados 2012	**Datos ya ejecutados 2013**	**Ley de Presupuestos 2014**	**Ley de Presupuestos 2015**
Gastos netos	370,7	373,1	379,7	367,9
Ingresos netos	282,5	297,7	298,2	292,6
– IRPF	59,5	67,0	**74,4**	**69,5**
– IS	40,8	47,2	**38,9**	**33,1**
– IVA	133,4	136,3	**139,5**	**142,6**
– TIPP	13,5	13,8	13,3	14,6
Otros impuestos	21,2	19,2	18,4	19,1
Ingresos no fiscales	14,1	13,7	13,8	13,7
SALDO del Presupuesto general	**-88,2**	**-75,4**	**-81,6**	**-75,3**
Saldo de los presupuestos anexos	0	0	0	0
Saldo de cuentas especiales	1,0	0,6	-1,0	-0,4
SALDO TOTAL	**-87,2**	**-74,9**	**-82,6**	**-75,7**

Los principios impositivos en el sistema tributario del Ecuador: firmeza constitucional versus precariedad normativa

JAVIER JIMÉNEZ LÓPEZ

Funcionario del Cuerpo Superior de Administradores de Gestión Financiera de la Junta de Andalucía (en excedencia). Consultor en Políticas Tributarias

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LA CONSTITUCIÓN DE MONTECRISTI[1]

1.1. El legislador constituyente ante la cuestión tributaria

La Constitución ecuatoriana de 2008 sitúa la cuestión tributaria dentro del Título VI —consagrado al Régimen de Desarrollo— y de su Capítulo IV —dedicado a la Soberanía Económica—, un emplazamiento que revela dos de las intenciones que mueven al legislador constituyente: afirmar el manejo interno de la política impositiva después de un periodo político caracterizado por la sujeción a las recetas fondomonetaristas, así como manifestar la confianza en los impuestos como motor de desarrollo, de redistribución del ingreso y de la riqueza nacional[2]. No en vano, la actividad legislativa de aquella Asamblea Constituyente se inició con una Ley para la Equidad Tributaria y concluyó con una reforma que afectó a la Ley de Régimen Tributario Interno[3], cuerpo normativo que regula las principales figuras impositivas administradas por el Servicio de Rentas Internas (SRI)[4].

---

1 Montecristi, cantón de la provincia costera de Manabí, fue la sede de la Asamblea Constituyente cuyos trabajos culminaron con la aprobación del texto de la Constitución ratificado en la consulta popular de 28 de septiembre de 2008.

2 De acuerdo con los estudios de la Comisión Económica de las Naciones Unidas para América Latina y el Caribe (CEPAL), el promedio de la presión fiscal en Ecuador (incluidas contribuciones a la seguridad social) en la década 1995-2004 fue del 11,6%. En la región, sólo Venezuela, Guatemala y Haití presentaban una menor presión fiscal.

3 La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria se aprobó apenas un mes después de instalada la Asamblea Constituyente y entró en vigor el 1 de enero de 2008. En la última semana de labores se aprobó una segunda reforma tributaria. No parece baladí que de las seis leyes (además de una Constitución) con que cerró su actividad legislativa, la Asamblea de Montecristi dedicara dos a la materia tributaria.

4 El SRI es el organismo autónomo con rango de Ministerio responsable de administrar los impuestos centrales en el Ecuador.

En concreto, el artículo 300 de la Constitución sienta los ejes vertebradores del sistema tributario ecuatoriano, situando los principios impositivos en un plano de aparente igualdad:

> *El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*
>
> *La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*

Las tensiones que se producen entre bienes jurídicos, tanto en la producción normativa orientada a su protección como en la labor interpretadora del derecho, obliga a sopesar los principios enumerados, encontrar las claves que permitan su conciliación y resolver los niveles de oposición que pueden darse entre ellos[5], y a esta sazón, del precepto transcrito emana un mandato con un inequívoco rasero interpretativo: *"Se priorizarán los impuestos directos y progresivos"*. Así pues, en esa pugna por informar el sistema tributario, parecerían preferibles aquellos principios que permitan un mejor desempeño de la imposición directa y progresiva, frente a la imposición indirecta; siendo aquí donde la Constitución de 2008 plantea una separación frontal con de la de 1998[6], coherente con la priorización establecida. Así, donde antes se consagraba la proporcionalidad, y por tanto la idea de "igualdad formal", emerge ahora el de progresividad y su aspiración de profundizar en la igualdad material partiendo del reconocimiento de la desigualdad económica de origen para afrontar su corrección por la vertiente de los ingresos, mediante la detracción de un impuesto mayor a quienes mayores rentas generan y acumulan.

1.2. Imposición directa: generalidad y equidad

La sustentación de los gastos del Estado es tarea de todos los ciudadanos en función de la capacidad económica. Así, *todos* contribuirán en la medida en que tengan la *capacidad* de hacerlo, y *tanto más* cuanto de mayor capacidad se dis-

---

5 Piénsese en la convivencia entre el principio de irretroactividad y simplicidad. Una aplicación rigurosa del principio de irretroactividad conlleva a la coexistencia de distintos regímenes aplicables tras cada reforma legal. Ello supone una grave afectación del principio de simplicidad; y viceversa: la simplicidad llevada al extremo conspira contra el principio de irretroactividad.

6 Artículo 256 de la Constitución de 1998: *El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.*

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.

ponga; de suerte que, como en un juego de muñecas rusas, el principio de generalidad entraña las ideas de equidad y progresividad. De este modo, en aquellas sociedades —como la ecuatoriana— donde persisten grandes niveles de desigualdad y pobreza, el principio de generalidad se cumple aunque existan sectores que no lleguen a contribuir o lo hagan en una medida muy pequeña. En tales casos prevalece el principio de equidad vertical que se traduce en gravar con distinta intensidad a quienes están en distinta situación de partida. Así se explica la necesidad de exonerar las pequeñas rentas, consumos o propiedades para no afectar a sectores empobrecidos, siendo ese el propósito de elementos como la franja exenta del Impuesto a la Renta de Personas Naturales (IRPN) —que persigue cuantificar la renta mínima vital familiar para aislarla de imposición—, o de las tarifas 0% de Impuesto al Valor Agregado (IVA) a bienes de la canasta básica, sin que, en ninguno de los casos, se produzca detrimento del principio de generalidad.

La vertiente personal del principio de generalidad, que encierra la idea de "todos" (los ciudadanos), se completa con su vertiente real, que alude a "toda" (la riqueza) y que nos conduce al concepto de materia imponible. De esta forma, el tributo podrá aparecer allá donde exista materia imponible, siendo la capacidad económica —la intensidad con que esta se manifieste— el parámetro para cuantificarlo. Se trata, pues, de que en la definición y cuantificación del hecho imponible se logre capturar la verdadera capacidad contributiva sin que se produzcan vacíos ni otros desequilibrios que los específicamente perseguidos por la legislación para corregir inequidades, o para incentivar otros objetivos estratégicos y de interés general.

Por todo ello, no existe colisión, sino un perfecto engranaje, entre los principios de generalidad, igualdad (equidad horizontal y vertical) y progresividad: "la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material […] e igualmente con el mandato de la capacidad económica"[7]. Podemos adelantar, además, que estos principios nos sitúan en la órbita de la imposición directa que preconiza la Constitución ecuatoriana.

1.3. Imposición indirecta: suficiencia, equidad y simplicidad

En una concepción del sistema fiscal en la que este no cumpla otra función que obtener los ingresos para sufragar los bienes, servicios e inversiones públicas, un impuesto eficiente sería aquel que consigue obtener los recursos suficientes al menor costo. A su vez, existe una relación directa entre el nivel de cumplimiento de

---

7 PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Civitas. Navarra, 2014, pág. 74.

las obligaciones tributarias y la simplicidad que presenta dicho cumplimiento. Pues bien, ambos principios (eficiencia recaudatoria y simplicidad) están bien encarnados en la imposición indirecta que, en la medida en que no atiende a las circunstancias personales del contribuyente, permite simplificar su cálculo y las alícuotas, reducir el riesgo de elusión así como los inevitables costos fiscales indirectos asociados a la gestión y declaración de los tributos. Esta simplicidad está relacionada también con que la imposición indirecta recae en el consumo y aplica alícuotas proporcionales que permiten una cierta proximidad entre el momento de producción del consumo y la declaración del impuesto[8], todo lo cual la sitúan como un mecanismo de imposición que asegura generalidad —por cuanto todas las personas, en mayor o menor medida, realizan consumos gravados— y suficiencia financiera[9].

Pero como hemos apuntado, en la visión de la Constitución ecuatoriana subyacen otros objetivos que se superponen a la función recaudatoria, como son la redistribución del ingreso en el origen y la generación de incentivos para la producción de bienes y servicios social y ambientalmente deseables[10]; y ello significa que el principio de eficiencia también debe estar presente cuando lo tributario cumple otros objetivos distintos al estrictamente recaudatorio. La imposición indirecta es un eficaz mecanismo de obtención de ingresos fiscales, pero contribuye mal a la consecución de los otros objetivos de la política fiscal por su carácter indiscriminado y regresivo (la proporción de renta dedicada a consumo por la población situada en los estratos económicos bajos es mayor que la que dedican los estratos económicos altos, por ende, el impuesto al consumo supone también una mayor proporción de sus rentas.

Como tendremos ocasión de comprobar, la búsqueda de la imposición óptima y del equilibrio entre recaudación y consecución de objetivos extrafiscales es un camino salpicado de paradojas y contradicciones entre la necesidad de garantizar suficiencia y equidad.

1.4. Fines extrafiscales de la política tributaria

Corresponde a la política tributaria el aseguramiento de ingresos para sufragar los gastos inherentes a la actividad pública. Además, si existe un adecuado diseño

---

8 La imposición directa suele requerir de períodos anuales de declaración para cuantificar la renta o el patrimonio, máxime si esta prevé tarifas progresivas que deben aplicarse a la riqueza global para que cumplan su cometido.

9 Esto explica también por qué en casos de crisis de liquidez los impuestos al consumo son los primeros en ser reformados: esa inmediatez garantiza también un flujo de recursos más ágil que el que procura el impuesto a la renta y, además, la hace menos vulnerable a la regla de irretroactividad de la norma tributaria.

10 Los artículos 285 y 300 de la Constitución se expresan en términos parecidos para referirse a las funciones de los sistemas fiscal y tributario.

y control, los impuestos coadyuvarán —desde el lado del ingreso— a la consecución de los objetivos de redistribución de riqueza que propugnan los principios de la imposición. Para Checa González[11], aun cuando los móviles recaudatorios son los que legitiman la adopción de instrumentos impositivos, es perfectamente posible que la obtención de ingresos públicos no sea la motivación directa —o al menos no la única— perseguida con la implantación del impuesto.

En efecto, la incidencia en otras políticas sectoriales es explícita en la Constitución ecuatoriana cuando el artículo 300 señala que la política tributaria "promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables", y tuvo ocasión de ensayarse con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (RO 24/11/2011), que introdujo sendos impuestos ambientales a la contaminación vehicular y a las botellas plásticas.

Un caso especial de impuesto con finalidad extrafiscal lo constituye el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), cuya finalidad sustancial es atenuar la salida de capitales para preservar el nivel de reservas monetarias del país en un contexto de dolarización económica.

1.4.1. El papel del Impuesto a la Salida de Divisa en la singularidad monetaria ecuatoriana

El ISD fue una de los creaciones más destacadas de la Ley de Equidad Tributaria y surge como respuesta al *handicap* monetario que padece el Ecuador como consecuencia de la dolarización de su economía desde el año 2000. Un sistema dolarizado depende de la sostenibilidad de la masa monetaria, de suerte que un flujo neto negativo permanente conllevaría la drástica salida de la dolarización por la imposibilidad de llevar a cabo los intercambios económicos. Por tanto, y más allá de otras consideraciones macroeconómicas, el equilibrio de la balanza por cuenta corriente se impone como prioridad en un país cuyo circulante monetario depende de la entrada de capital de sus exportaciones. Así las cosas, la dolarización explica por qué la cuestión aduanera y monetaria es uno de los centros de gravedad del debate sobre integración regional, explica el valor estratégico que adquiere el ISD desde su implantación, y explica también el paulatino incremento experimentado por su alícuota, que ha conocido cuatro incrementos desde que se fijara en el 0,5% de los flujos monetarios que abandonan el país (diciembre de 2007) hasta el 5% en que quedó establecido en la reforma de noviembre de 2011.

---

11 CHECA GONZÁLEZ, Clemente: "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional". *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 2, 1983, pág. 446.

En el contexto del artículo 300 de la Constitución, el ISD es el corolario de impuesto llamado a promover las "conductas económicas responsables", al operar como desincentivo a la salida de capitales y constituir una señal a los productores locales para que incrementen el componente nacional y abastezcan el mercado interior de bienes y servicios de producción nacional. Sin embargo, su éxito recaudatorio (es ya el tercer impuesto del país por niveles de recaudación, solo por detrás del IVA y el Impuesto a la Renta) pone en evidencia que lo que comenzó siendo un instrumento de política monetaria es hoy, también, una pieza muy importante de la política fiscal.

1.4.2. Beneficios e incentivos fiscales

El mecanismo secular que permite orientar el tributo hacia otros fines es el sistema de beneficios o gastos fiscales que se aplican sobre determinados hechos imponibles. Estos constituyen un heterogéneo conjunto de técnicas desgravatorias que van desde la exención a los diferimientos de pago, pasando por deducciones, tipos de gravamen cero por ciento, y otros supuestos de bonificación que reducen o incluso eliminan alguno de los elementos cuantitativos del tributo (base imponible, tipo impositivo, impuesto causado).

Sin embargo la praxis legislativa ecuatoriana muestra un escaso celo a la hora de velar por las razones de interés general que justifican la excepción singular de la obligación de contribuir. Antes al contrario, la "confianza" depositada en estos instrumentos queda patente en la magnitud del gasto tributario[12] asociado, que en el ejercicio 2012 —y solo por IVA e Impuesto a la Renta— alcanzó el 4,9% del PIB[13]. Como veremos, el uso indiscriminado de incentivos fiscales da como resultado vacíos normativos fuera de toda racionalidad que obligan a fuertes desequilibrios en el reparto de la carga tributaria e introducen un factor de complejidad en el ordenamiento jurídico tributario.

2. AMENAZAS AL DISEÑO CONSTITUCIONAL

2.1. La estructura recaudatoria ecuatoriana

Los sistemas tributarios latinoamericanos se caracterizan por la prevalencia de los impuestos indirectos en la composición de su recaudación, un reflejo —quizá

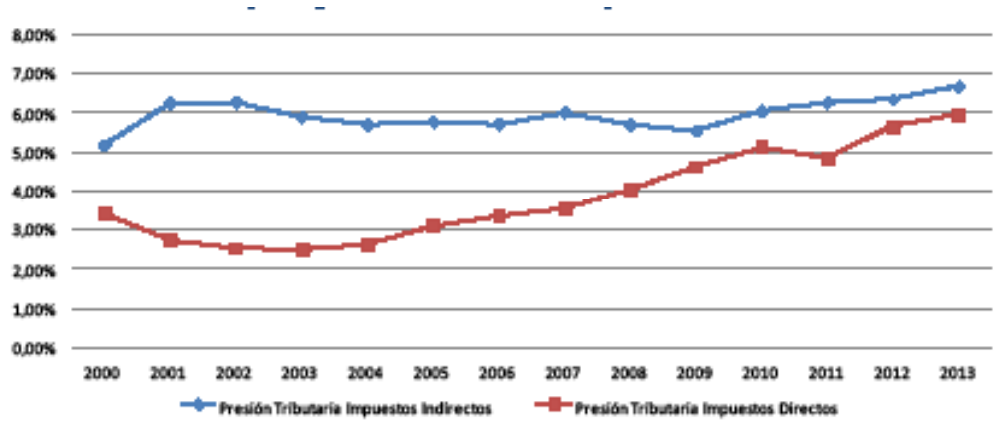
---

12 De acuerdo con el artículo 94 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas, la "renuncia de ingresos por gasto tributario" constituye un anexo del Presupuesto General del Estado.

13 CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR: *Manual de Gasto Tributario 2012*. Quito, 2014.

una consecuencia— de la desigualdad de sus sociedades[14]. Ecuador no ha sido ajeno a este paisaje. La concentración de riqueza en las élites extractivas, sus vínculos con el poder político y la disponibilidad de renta petrolera con que hacer frente las mínimas funciones del estado liberal explican el secular desaliento para abordar una verdadera modernización del sistema tributario y del sistema legal que debe proyectarlo.

Gráfico 1. Presión fiscal por impuestos directos e indirectos, 2000-2013



Fuente: SRI, Banco Central del Ecuador.

Elaboración: autor

En efecto, la serie temporal de recaudación de impuestos del Gobierno Central muestra, amén de un pobre desempeño fiscal, la enorme brecha que ha separado la presión impositiva directa e indirecta y el punto de inflexión que se inicia con las reformas estructurales de 2007 y 2008. Baste señalar que el promedio de la presión fiscal directa en el quinquenio 2002-2006 alcanzó apenas el 2,82%, mientras que la correspondiente a impuestos indirectos llegó al 5,88%. El mismo promedio para el periodo 2008-2012 (una vez entraron en vigor las reformas constituyentes) fue del 4,86% y 5,99% respectivamente[15], lo que refleja un rumbo coherente con el mandato constitucional de priorizar la imposición directa y pro-

14 Para examinar el contraste entre los sistemas tributarios latinoamericanos y el español, nos remitimos a obras recientes de alcance general sobre el sistema tributario en España: CUBERO TRUYO, Antonio (Dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Aranzadi, Navarra, 2013; ADAME RODRÍGUEZ, Francisco y RAMOS PRIETO, Jesús (Coords.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

15 Hay que advertir que las estadísticas oficiales configuran como directo el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), que aportó en torno al 5% de la recaudación del SRI en 2010 y 2011, y en

gresiva. En efecto, las medidas introducidas en la Ley de Equidad —incorporación de nuevos tramos gravados al 30 y 35% en la tarifa del IRPN y del régimen de precios de transferencia; aprobación de nuevos tributos directos como el impuesto a los ingresos extraordinarios; a los activos al exterior y a las tierras rurales—, así como el impulso de la administración tributaria y de los instrumentos de control permitieron a la imposición directa ganar terreno muy rápidamente. Sin embargo, la ralentización del ritmo de aproximación a la indirecta a partir del año 2010 sugiere que la estructura resultante de aquellas reformas germinales ha agotado su capacidad. Pensamos con Roca[16] que la presión tributaria en Ecuador está por debajo de la potencial y que, en efecto, persiste un margen amplio de incidencia sobre los impuestos a la riqueza para acometer, y consolidar, un *sorpasso* de la recaudación indirecta, un objetivo explícito de los sucesivos programas de gobierno aprobados desde 2007 que permitiría profundizar en la suficiencia y equidad del sistema tributario.

2.2. La erosión de las bases contributivas del Impuesto a la Renta de las Personas Naturales

Si hay un impuesto llamado a hacer efectivo el mandato de progresividad del sistema es el IRPN. Tanto su alcance —en términos de generalidad— como su importancia recaudatoria lo erigen como el tributo con mayor capacidad redistributiva y, por tanto, en el ámbito natural de la progresividad. Pero su efectividad está supeditada a que exista una base ancha de contribuyentes —dotados de capacidad económica— llamados a soportar el gravamen y no se produzca una defraudación significativa del impuesto. En efecto, el IRPN grava (debería gravar) las diversas fuentes de renta, procedan del factor capital, del factor trabajo, o de la combinación de ambos (actividades económicas), y hacerlo a partir del momento en que estén plenamente cubiertas las necesidades básicas, sin otras exclusiones que amenacen su integridad.

De acuerdo con este razonamiento, el cumplimiento del mandato constitucional depende de un sólido Impuesto sobre la Renta que combine dos factores: a) una base imponible que permita una adecuada medición de la capacidad económica del contribuyente y b) una base amplia de contribuyentes que lo sostengan. Un sencillo ejercicio estadístico permitirá concluir que el IRPN ecuatoriano vacila en ambas premisas.

---

torno al 10% en 2012 y 2013. La aproximación hubiera sido muy débil si descontamos la aportación del ISD a la recaudación directa.

16 ROCA, Jerónimo: *Tributación directa en Ecuador. Evasión, equidad y desafíos de diseño*. CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo, núm. 80, Santiago de Chile, 2009, pág. 13.

2.2.1 Distribución de contribuyentes a lo largo de la tarifa del IRPN

La tarifa del IRPN vigente en 2013 presentaba nueve tramos, con alícuotas entre el 0% (para los primeros USD 10.180) hasta el 35% (para los ingresos excedentes de USD 103.810). Hasta la Ley de Equidad Tributaria, el tipo impositivo superior que contemplaba la tarifa del impuesto era del 25%.

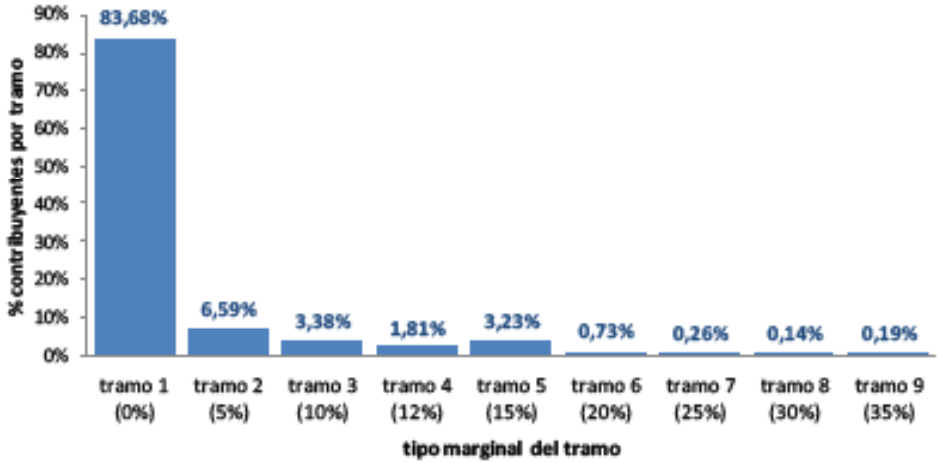
Tabla 1. Tarifa del IRPN (2013). Artículo 36 LRTI

Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Impuesto Fracción Excedente
0	10.180	0	0%
10.180	12.970	0	5%
12.970	16.220	140	10%
16.220	19.470	465	12%
19.470	38.930	855	15%
38.930	58.390	3.774	20%
58.390	77.870	7.666	25%
77.870	103.810	12.536	30%
103.810	en adelante	20.318	35%

Pues bien, en el ejercicio fiscal 2013, el 83,7% de los contribuyentes ecuatorianos (2.437.00 de un total de 2.910.000, entre declarantes y asalariados sujetos de retención) se situaron en la primera franja de la tarifa del impuesto[17] —la llamada "franja exenta"—. Quienes la superan comienzan a tributar a un tipo de gravamen del 5% por el exceso sobre la franja exenta, y solo 1,29% de los contribuyentes alcanzan los marginales más altos de la tarifa con alícuotas del 20% al 35%.

17 @@@@@@

Gráfico 2. Distribución de contribuyentes por tramos del IRPN (2013)



Fuente: Centro de Estudios Fiscales - SRI

Elaboración: autor

Esta distribución polarizada hasta el extremo pone de manifiesto una muy escasa capacidad redistributiva y una limitada incidencia de la progresividad, pues son muy pocos los contribuyentes netos que se reparten a lo largo de la tarifa del impuesto y muy débiles los tipos efectivos que presentan.

2.2.2. Volatilidad de la capacidad económica

La doctrina especializada sitúa al fraude fiscal como causa principal de la debilidad de la imposición a la renta en América Latina[18]. También las profundas desigualdades que han padecido las sociedades latinoamericanas y la hiperconcentración de riqueza en manos de unos pocos aportan explicaciones para la distribución anterior, que se justificaría por la exención de un amplio segmento de la población con rentas muy bajas.

Por lo que aquí interesa referiremos brevemente otros problemas en el diseño del impuesto que menoscaban su papel redistribuidor y que, nos parece, esclarecen la debilidad que presentan las bases tributarias y los tipos efectivos de gravamen:

---

18 CETRÁNGOLO, Óscar, y GÓMEZ-SABAINI, Juan Carlos: *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*. CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo, núm. 60, Santiago de Chile, 2007, págs. 82-89.

a) Existe una cúmulo de deducciones a la renta vital familiar.

Además de la franja exenta que alcanzó los USD 10.180 en 2013, el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) prevé la exención del salario extraordinario (décimo tercera remuneración) y la deducibilidad de los gastos personales (que pueden alcanzar los USD 13.000 aproximadamente)[19]. Concebidos separadamente, todos y cada uno de ellos pretenden aislar del gravamen una renta vital para atender necesidades familiares. Sin embargo operan por acumulación, sobredimensionando la exención mucho más allá de lo que parece razonable[20].

b) Ausencia de límites cuantitativos a las deducciones.

Muchas de las deducciones que proliferan en la legislación carecen de límites cuantitativos. Sin ánimo exhaustivo podemos citar la exención de dietas y gastos de viajes sin más restricción que su respaldo documental (artículo 9.11 LRTI), o de las prestaciones sociales —en cualquier cuantía— pagadas por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas y el Instituto de Seguridad Social de la Policía Nacional (artículo 22 del Reglamento del IRPN). Particularmente grave es la dispensa de determinadas rentas de capital. Así, la LRTI exonera los intereses del ahorro y las ganancias patrimoniales "ocasionales"[21] provengan de operaciones inmobiliarias, de la venta de acciones o de participaciones en otros productos de inversión (artículos 9.6 y 9.14).

c) Regresividad de las deducciones en la base.

En efecto, en el sistema tributario ecuatoriano los beneficios fiscales se aplican sobre la base gravable ("renta gravable", en el caso del Impuesto a la Renta), para así obtener la base imponible. En impuestos progresivos como el IRPN este esquema se traduce en que las bases imponibles obtienen un ahorro fiscal que representa aproximadamente un porcentaje de la deducción igual al tipo marginal de la tarifa progresiva que aplicaría el contribuyente en caso de no existir la deducción,

---

19 La Ley de Equidad Tributaria amortiguó el efecto de la incorporación de tipos marginales del 30 y 35% con el reconocimiento de la deducción de los gastos familiares del contribuyente en vivienda, vestido, alimentación, educación y salud. La deducción de estos gastos se ha pretendido justificar en la ausencia de un esquema de tributación familiar en el IRPN, de modo que aquélla vendría a suplirlo por la vía de hecho: las familias consumen más cuanto más miembros componen su núcleo, por tanto, las familias más amplias terminarán aplicando una deducción mayor. El silogismo no se cumple. Los límites de deducción son comunes a todas las unidades familiares, y la realidad muestra que quienes la agotan son los contribuyentes con más renta y más capacidad de gasto, sea cual sea el número de miembros de la familia.

20 Para entender el alcance de la exención puede servir de referencia el valor de la canasta básica (el conjunto de bienes y servicios de los hogares que sirve para calcular el valor mensual del Índice de Precios al Consumo): En valor anual, en 2013 dicha canasta alcanzó los USD 7.923,18, frente a los USD 10.180 de la franja exenta, o los USD 13.234 que puede alcanzar la deducción por gastos personales.

21 Las ganancias patrimoniales, por definición, son ocasionales.

esto es: 5% de quien se sitúe en el segundo tramo, 35% de quien se sitúe en el último. Dicho en otros términos, la tarifa por tramos tiene un comportamiento progresivo sobre los ingresos, pero regresivo sobre las deducciones, relación que no se produce (o al menos no en la misma medida) cuando las deducciones se aplican sobre el impuesto causado o cuota tributaria.

Aunque existe una "tendencia doctrinal a mantener depurada la base imponible de todo tipo de deducciones" por el freno a la progresividad que suponen[22], la legislación ecuatoriana desconoce esta solución, de modo que aquellos impuestos que aplican tarifas progresivas premian con un beneficio nominal mayor a las bases imponibles más altas[23]. La distribución en tramos del beneficio fiscal por gastos personales del ejercicio 2013 (tabla 2) servirá para ilustrar este comportamiento: El 83,68% de los contribuyentes se situaron en la franja exenta pero solo el 10% aplicaron la deducción de gastos personales (probablemente esa deducción les permitió "caer" a esa franja) obteniendo un ahorro nominal promedio de USD 147,86. Los que se situaron en la última franja obtuvieron un ahorro 25 veces mayor, USD 3.646,76 en promedio.

Tabla 2. Distribución del beneficio fiscal por gastos personales, por tramos de IRPN (2013)

Tramo	Número de contribuyentes en el tramo	Número de contribuyentes que declaran GP	GP declarado en el tramo (millones USD)	Beneficio fiscal obtenido por el tramo (millones USD)	Promedio del beneficio obtenido por los contribuyentes del tramo (USD)	Promedio del beneficio obtenido por cada declarante de GP (USD)	% de beneficio respecto del GP declarado
1	2.437.431	247.661	1.018,02	36,62	15,02	147,86	3,60%
2	191.930	88.950	469,64	44,69	232,85	502,42	9,52%
3	98.532	58.219	358,49	44,82	454,88	769,85	12,50%
4	52.607	35.420	242,8	34,66	658,85	978,54	14,28%
5	94.041	70.599	574,1	90,69	964,37	1.284,58	15,80%
6	21.230	17.181	160,91	33,8	1.592,09	1.967,29	21,01%
7	7.585	6.111	61,37	16,02	2.112,06	2.621,50	26,10%
8	4.156	3.392	34,68	10,7	2.574,59	3.154,48	30,85%
9	5.433	4.286	44,65	15,63	2.876,86	3.646,76	35,00%

Fuente: CEF - SRI.

Elaboración: autor

22 GARCÍA NOVOA, César: "Beneficios fiscales y libre competencia", en HOYOS JIMÉNEZ, Catalina y GARCÍA NOVOA, César (Eds.): *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 758.

23 La fuerte desigualdad en las rentas distorsiona la regresividad medida en términos relativos: Una pequeña deducción puede representar un gran porcentaje de la renta para un ingreso familiar pequeño, mientras que una deducción de importante valor nominal puede representar un pequeño porcentaje de renta en otro caso.

2.3. La infraimposición en torno a la propiedad privada

Junto al mandato de priorizar la imposición directa y progresiva (art. 300), la Constitución contempla otros como el de redistribuir la tierra, los bienes de producción y la riqueza (arts. 256, 281 y 282) y contempla, desde luego, la función social de la propiedad (art. 321, entre otros). Semejante marco constitucional parecería propicio para que se desenvuelva el potencial redistributivo y de valorización de esa función social que representan los impuestos. La estadística, empero, demuestra otra vez que una cosa es el deseo dimanante de los principios constitucionales y otra la realidad de las cifras de recaudación.

La Tabla 3 refleja la recaudación acumulada por el conjunto de tributos que recaen sobre alguna de las fases de la propiedad inmobiliaria (la más sencilla de gravar por su carácter estático y la más segura fuentes de ingresos tributarios para las administraciones locales) donde predominan las manifestaciones directas de capacidad económica. La recaudación por todos los impuestos de la selección, que comprende cuatro tributos de ámbito nacional y cuatro de ámbito subnacional, alcanza unos exiguos USD 290,3 millones en 2013. Como elemento de comparación sirva el siguiente dato: un impuesto de carácter indirecto e importancia menor como el Impuesto a los Consumos Especiales duplicó esta recaudación con USD 568,7 millones.

Tabla 3. Tributos susceptibles de gravar la propiedad y sus manifestaciones de riqueza

Impuesto	Materia imponible	Sujeto pasivo	Naturaleza / Competencia Territorial	B. I.	Tarifa	Recaudación 2013 (millones USD)
Impuesto predial	Patrimonio	Propietario	Directa / Subnacional	Valor catastral del predio	0,1 a 0,5 por mil	113,2
Impuesto a las tierras rurales	Patrimonio	Propietario	Directa / Nacional	Valor del predio	1 por mil por ha que exceda de 25 ha	5,9
Transferencia de inmuebles (alcabala)	Inversión	Adquirente	Indirecta / Subnacional	Valor de compra	1%	61,6
Impuesto Municipal a la utilidad y plusvalía	Renta (incremento patrimonial)	Vendedor	Directa / Subnacional	Incremento de valor	10%	41,6
Impuesto Ganancia Patrimonial	Renta (incremento patrimonial)	Vendedor	Directa / Nacional	Ganancia patrimonial	Exenta	-
Contribución especial de mejora	Incremento patrimonial	Propietario	Directa / Subnacional	Costo de la inversión pública por el valor proporcional imputable al predio	según municipio	59,0*
Impuesto a la herencia	Incremento patrimonial	Adquirente	Directa / nacional	Valor de la participación hereditaria	Progresiva, del 0 al 35%	9,0

* El dato de recaudación por contribuciones de mejora corresponde al ejercicio 2011.

Elaboración: autor

La desregulación de hechos gravados y la profusión de exenciones explican una vez más esta verdadera infraimposición de la propiedad privada inmobiliaria. Así, por el lado de la renta que aflora en la transmisión, ya nos hemos referido a la exención de la ganancia patrimonial ocasional (art. 9.14 de la LRTI), un espacio que el Impuesto Municipal a la Utilidad y Plusvalía tampoco ha sabido aprovechar por la errática regulación que presenta, así como la debilidad institucional y la escasa voluntad política de los gobiernos subnacionales. Por el lado del patrimonio que se detenta por su posesión a título de dominio, partimos de una innata debilidad de los Impuestos Prediales (urbano y rústico) asociada a la del propio catastro inmobiliario —que depende de cada municipio y cada uno cuenta con sus propios sistemas de gestión y criterios de valoración—, de la inexistencia de un Impuesto al Patrimonio de ámbito nacional, y del escaso protagonismo del Impuesto a las Herencias, relegado como un hecho gravable menor del IRPN. Finalmente, por el lado de la riqueza que se manifiesta en la inversión y el consumo, tropezamos con la no sujeción a IVA de la transmisión de inmuebles de nueva construcción (art. 52 de la LRTI), y de un Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (Impuesto de Alcabalas) que aplica un gravamen casi testimonial (1%).

Ello también refleja un desequilibrio en el modelo de financiación territorial[24]: los gobiernos subnacionales participan en el 21% de la recaudación tributaria del Gobierno Central para financiar sus competencias, pero han mostrado una escasa corresponsabilidad fiscal para obtener sus propias fuentes de ingresos tributarios y así consolidar su autonomía y suficiencia financiera.

3. BREVE RECAPITULACIÓN

Este capítulo ha intentado un acercamiento muy general a los principios que emanan del diseño tributario de Montecristi y ha tratado de poner de relieve que su penetración al sistema tributario está inconclusa. La principal razón la encontramos en una legislación tributaria heredada que las sucesivas reformas —quizá con la excepción que supuso durante el periodo constituyente la Ley de Equidad— no han sabido adaptar a los designios constitucionales. Los esfuerzos más notables desde entonces han estado dirigido a la modernización de la administración tributaria y a lucha contra la evasión fiscal; y es patente que las ideas de "cultura tributaria" y "pacto fiscal" ha calado en los discursos oficiales y de ahí entre la ciudadanía ecuatoriana.

---

[24] El modelo de descentralización territorial propuesto en la Constitución está desarrollado por el Código Orgánico de Planificación y Finanzas, un mayúsculo cuerpo legal que comprende las normas de financiación territorial y la regulación de los tributos de competencia subnacional.

Quedan aún por emprender importantes tareas: una vasta revisión de la legislación que adecúe las estructuras, conceptos y procedimientos del derecho tributario, lo que redundará en una mejor pedagogía del tributo así como en una mejora de las fuentes de información tributaria estadística y de catastros; y es crucial cubrir los agujeros de recaudación ocasionados por espurios intereses y por el abuso de incentivos y beneficios fiscales, en la creencia de que el tributo —sin aún haber cubierto las necesidades financieras de la nación— puede erigirse como herramienta decisiva de otras políticas públicas.

El mandato de priorización de la imposición directa y progresiva requiere una evaluación integral de aquellas reformas germinales en clave de equidad y queda, desde luego, la maduración de las haciendas subnacionales en aras de procurar su autonomía financiera.

BIBLIOGRAFÍA

ADAME RODRÍGUEZ, Francisco y RAMOS PRIETO, Jesús (Coords.): *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR: *Manual de Gasto Tributario 2012*. Quito, 2014.

CETRÁNGOLO, Óscar, y GÓMEZ-SABAINI, Juan Carlos: *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*. CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo, núm. 60, Santiago de Chile, 2007.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente: "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional". *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 2, 1983.

CUBERO TRUYO, Antonio (Dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. Aranzadi, Navarra, 2013.

GARCÍA NOVOA, César: "Beneficios fiscales y libre competencia", en HOYOS JIMÉNEZ, Catalina y GARCÍA NOVOA, César (Eds.): *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Civitas. Navarra, 2014.

ROCA, Jerónimo: *Tributación directa en Ecuador. Evasión, equidad y desafíos de diseño*. CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo, núm. 80, Santiago de Chile, 2009.

Legislación antiparaísos fiscales en el Perú

JORGE PICÓN

Abogado. Programa de Doctorado en Derecho Empresarial de la Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN

El régimen tributario peruano ha adoptado desde el ejercicio 2001 importantes medidas antiparaísos fiscales, la mayoría de ellas tomada de la legislación comparada. Más allá de la operatividad y control práctico de dichas normas por parte de la administración tributaria peruana, el objetivo del presente trabajo es mostrar y analizar dichas normas.

Dichas normas anti-paraísos fiscales parten por la difícil tarea de definir qué países o territorios son considerados paraísos fiscales

2. DEFINICIÓN DE PARAÍSO FISCAL EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

La tarea de determinar en qué casos nos encontramos ante paraísos o escondites fiscales es uno de las más complejas por los diversos criterios que se pueden tomar para dicha tarea (intercambio de información, tasa impositiva, tributación relativa en comparación con el país, entre otros), así como el constante cambio de las figuras y legislaciones que ofrecen ventajas tributarias en medio de una competencia fiscal predatoria entre países.

Las distintas legislaciones ofrecen opciones para establecer la definición de los paraísos fiscales. Es así que su definición se basa, principalmente, en dos técnicas:

(i) De acuerdo a una lista taxativa o también conocida como *lista negra*[1].

(ii) De acuerdo a la tasa efectiva de imposición, estableciendo una tasa mínima que puede ser específica o en base a la imposición doméstica.

---

[1] La lista negra es una técnica frecuentemente usada por los países para agrupar a los países que se consideran paraísos fiscales y cuya principal característica consiste en su carácter taxativo. En oposición a la lista negra, existe también la denominada "lista blanca" la cual usa una fórmula negativa al enumerar a los países que no se considerarán como paraísos fiscales.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)[2] identifica un paraíso fiscal en función a la concurrencia de (i) la existencia de una baja o nula imposición, (ii) ausencia de intercambio de información efectivo, (iii) ausencia de transparencia y (iv) ausencia de substancia; Perú recoge tales criterios en su propia legislación como se verá más adelante.

La normativa tributaria peruana, ha recogido una solución mixta al optar por una lista que si bien enumera los países que se consideran como paraísos fiscales, no los limita únicamente a ellos, agregando una definición genérica basada en la tasa efectiva en base a la imposición peruana.

Para el tema de los paraísos fiscales cobra relevancia la legislación existente dentro de la Ley del Impuesto a la Renta y el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, el "RLIR") y es precisamente sobre este último que incorpora un capítulo denominado *"De los países o territorios de baja o nula imposición"*[3] en el que se concreta la opción normativa adoptada.

Al revisar el RLIR, tenemos que por un lado, se tiene la definición genérica de los paraísos fiscales contenida en el artículo 86º refiriéndose a ellos como "países o territorios de baja o nula imposición" y por otro lado una lista abierta de cuarenta y tres (43) países contenida en el Anexo del Reglamento.

2.1. Definición reglamentaria de los Paraísos Fiscales

De conformidad con la definición recogida en el artículo 86º, para que la legislación peruana considere a un país o territorio como de baja o nula imposición, éste debe cumplir con dos requisitos:

Se consideran países o territorios de baja o nula imposición a los incluidos en el Anexo del presente reglamento.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, también se considera país o territorio de baja o nula imposición a aquél donde la tasa efectiva del Impuesto a la Renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento (50%) o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza, de acuerdo con Régimen General de Impuesto, ***y*** *que, adicionalmente, presente al menos alguna de las siguientes características:*

a) Que no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo.

---

2 OCDE: "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue". 1998

3 Capítulo incorporado por el artículo 11º del Decreto Supremo N.º 045-2001-EF, publicado el 20/03/2001 en el Diario Oficial "El Peruano"

b) Que en el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes.

c) Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio.

Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen de su país de residencia.

En caso que el Perú suscribiera con algún país o territorio de baja o nula imposición un Convenio para evitar la doble imposición que una cláusula de intercambio de información, la calificación de dicho país o territorio como de baja o nula imposición dejará de tener efectos desde que entra en vigor dicho convenio.

2.2. Listado

El Anexo al que se refiere el primer párrafo del artículo 86º es el que contiene una lista de 43 países o territorios que, según la legislación tributaria peruana, se considerarán como paraísos fiscales pese a que no se ajusten a la definición genérica o estándolo, queden fuera del supuesto de hecho debido a una modificación legislativa, si y solo si, se mantengan en la lista del Anexo.

Cabe señalar que el anexo fue incorporado mediante el Decreto Supremo Nº 45-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001 y no ha sido modificado desde entonces, lo cual denota un aspecto desfasado de la legislación vigente al 2015, creando una inseguridad jurídica que alcanza a la Administración Tributaria a nivel operativo al impedirle calificar con certidumbre a una jurisdicción como un paraíso fiscal.

N°	Paraísos Fiscales Decreto Supremo 045-2001-EF	Ubicación Geográfica
1	Alderney	Europa
2	Andorra	Europa
3	Anguila	América
4	Antigua y Barbuda	América
5	Antillas Neerlandesas	América
6	Aruba	América
7	Bahamas	América
8	Bahrain	Asia
9	Barbados	América
10	Belice	América
11	Bermuda	América
12	Chipre	Europa

13	Dominica	América
14	Guernsey	Europa
15	Gibraltar	Europa
16	Granada	América
17	Hong Kong	Asia
18	Isla de Man	Europa
19	IslasCaimán	América
20	Islas Cook	Oceanía
21	Islas Marshall	Oceanía
22	Islas Turcas y Caícos	América
23	IslasVírgenesBritánicas	América
24	IslasVírgenes de Estados Unidos de América	América
25	Jersey	Europa
26	Labuán	Asia
27	Liberia	Africa
28	Liechtenstein	Europa
29	Luxemburgo	Europa
30	Madeira	Europa
31	Maldivas	Asia
32	Mónaco	Europa
33	Monserrat	América
34	Nauru	Oceanía
35	Niue	Oceanía
36	Panamá	América
37	Samoa Occidental	América
38	San Cristóbal y Nevis	América
39	San Vicente y las Granadinas	América
40	Santa Lucía	América
41	Seychelles	Oceanía
42	Tonga	Oceanía
43	Vanuatu	Oceanía

2.3. Propuesta de definición

Según nuestro criterio propio, un "Paraíso Fiscal" puede ser un país, un territorio, una determinada región o también una determinada actividad económica dentro de una jurisdicción, la cual se busca privilegiar frente al resto, con la finalidad de captar fuertes inversiones, constituir sociedades, acoger personas físicas con grandes capitales, etc. con la finalidad de estructurar un pago menor de tributos de forma legal. Conforme se puede apreciar, el término "Paraíso Fiscal" admite múltiples posibilidades, por ello es recomendable utilizar el término "países o zonas de baja tributación".

3. NORMAS ANTI-PARAÍSOS FISCALES. NORMATIVA DE CARÁCTER GENERAL

Norma VIII: Interpretación de Normas Tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria —SUNAT — tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a persona o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos

arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Esta norma es parte del Título Preliminar del Código Tributario y cuya relevancia radica en el hecho de que contiene una cláusula antielusión cuyo ejercicio se reserva únicamente a la Administración Tributaria, SUNAT. Mediante esta cláusula, SUNAT ostenta la facultad de calificación de las situaciones y relaciones del contribuyente para combatir la elusión tributaria.

Es preciso resaltar que esta facultad de calificación otorgada a la Administración no implica que esta tenga la potestad de determinar qué camino debe utilizar el contribuyente, de ser así, se verificaría continuamente el hecho generador de la obligación tributaria. Esta facultad permite a la Administración calificar los actos del contribuyente y determinar a partir de ellos si se encuentran dentro de los supuestos generadores de la obligación.

4. NORMAS ESPECÍFICAS. MEDIDAS ANTIPARAÍSOS

4.1. Transparencia Fiscal Internacional

El régimen de transparencia fiscal internacional tiene origen en 1962, en Estados Unidos cuando se introduce la subparte F del Código de Rentas Internas (sección 951)[4].

Para la legislación peruana, el régimen de transparencia se introduce a partir del 1 de enero del ejercicio 2013[5].

El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional consistirá en una medida anti-elusiva dado que evitaría el diferimiento de rentas por los domiciliados al establecer entidades cuyo control posee, percibiendo rentas de fuente extranjera

---

4 Reconocido por el Comité de Finanzas del Senado de Estados Unidos en la Explicación General de su Reforma de 1987 en BITKER, Boris y Lawrence LOKKEN, " Fundamentals of International Taxation" en VILLAGRA CAYAMANA, Renée. "Análisis crítico del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional vigente en el Perú a partir del 2013". THÉMIS – Revista de Derecho 64. 2013. Pág. 2

5 El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional se incorpora mediante el artículo 4º del Decreto Legislativo Nº 1120, publicado el 18 de julio de 2012, estableciéndose en el Capítulo XIV de la Ley del Impuesto a la Renta. Este régimen se aplica a las rentas pasivas obtenidas por las ECND a partir del 1 de enero del 2013.

mediante estos vehículos y evitando que se le atribuyan, disminuyendo considerablemente su base imponible en su país de residencia, Perú.

Es también de conocimiento de toda la comunidad tributaria que la Acción 5 del Plan de Acción BEPS se encuentra enfocada a desarrollar herramientas que permitan evitar los efectos de los usos de los regímenes tributarios dañinos[6]. Por lo tanto, queda muy claro que los paraísos fiscales juegan un papel de gran relevancia en la lucha contra la elusión fiscal y es por ello que dentro de los artículos

---

[6] De acuerdo al informe BEPS, que expone los aspectos principales de los reportes del 98, 2000 y subsiguientes que tratan sobre las prácticas tributarias dañinas, los regímenes tributarios dañinos no serían directamente los paraísos fiscales, sino que serán aquellos regímenes preferenciales que cumplan con los 4 aspectos clave para determinar si un régimen es dañino (los 8 aspectos descritos en el reporte del 98 de ser aplicables, también se considerarán) y que además cumplan con los requisitos para considerar que los efectos económicos del régimen hacen que este sea realmente dañino. En este orden, un régimen debe pasar por un test que constaría de los siguientes requerimientos:

(i) El régimen debe ser preferencial. Para ello, deben cumplirse los siguientes requisitos:

a. La renta que se genere debe provenir de actividades móviles

b. Para la calificación del régimen como preferencial, se debe considerar únicamente la tributación empresarial.

c. Debe existir un tratamiento preferencial a nivel tributario.

(ii) El régimen preferencial debe calificar, al menos inicialmente, como dañino. Para ello, se tomará en cuenta los factores expuestos previamente en el Informe del 98.

a. Cuatro (4) factores clave:

a.1. Nula o baja imposición de tasas efectivas sobre actividades geográficamente móviles financieras y otras actividades de servicios.

a.2. Estanqueidad (Ring-fencing)

a.3. Ausencia de transparencia

a.4. Ausencia de intercambio de información sobre los regímenes.

b. Ocho (8) factores adicionales:

b.1. Existencia de una definición artificial de base tributaria

b.2. Fracaso al adherirse a los principios de Precios de Transferencia.

b.3. La renta de fuente extranjera se encuentre exonerada de la tributación doméstica.

b.4. La base tributaria o la tasa del impuesto es negociable

b.5. Existencia de disposiciones sobre el secreto

b.6. Existencia de un acceso a una red amplia de convenios tributarios

b.7. El régimen sea utilizado como un vehículo de minimización fiscal

b.8. El régimen aliente operaciones y acuerdos a que sean celebrados únicamente por consideraciones fiscales y que no envuelvan una actividad substancial.

(iii) El régimen debe tener efectos económicos que permitan calificarlo como efectivamente dañino. Para ello, se consideraría lo siguiente:

a. El régimen tributario solo debe trasladar una actividad de un país a otro aplicando un régimen preferencial en vez de crear una nueva actividad significante.

b. Que la presencia y el nivel de actividades en el otro país (host country) no sea proporcional al monto de la inversión de la renta.

c. Que el régimen preferencial sea la principal motivación para la ubicación dentro de la jurisdicción del régimen preferencial.

111º al 116-B, articulado que compone el Capítulo XIV de la LIR, se hace referencia a disposiciones específicas a los países o territorios de baja o nula imposición.

Es así que como herramienta anti-elusión es conocida alrededor del mundo manteniéndose un criterio generalmente uniforme. Sin embargo, dado que nos encontramos ante la potestad tributaria basada en la soberanía de cada país, es perfectamente posible, y en la práctica así sucede, que cada país por opción legislativa según sus intereses y los criterios que considere los más adecuados, varíe en la definición de los conceptos clave de este régimen, así como los requisitos y porcentajes aplicables.

De este modo, Perú ha optado por un sistema basado en los siguientes criterios:

¿A quiénes se aplica este régimen?

El régimen de transparencia será aplicable sólo a los que califiquen como domiciliados, pues serán ellos los que se encuentren sujetos a imposición también en relación a su renta de fuente extranjera y que sean propietarios de entidades controladas no domiciliadas (ECND).

¿Qué rentas serán atribuidas bajo este régimen?

Se consideran únicamente las rentas pasivas, para lo cual la LIR ha dispuesto una fórmula en forma de lista que permite identificar las rentas atribuibles a los domiciliados que sean propietarios de ECND, como por ejemplo lo dividendos y otras formas de distribución de utilidades, los intereses y demás cargas financieras, las regalías o las ganancias de capital provenientes de los derechos regalías, inmuebles no destinados a la actividad empresarial o valores mobiliarios.

Un aspecto crítico sobre este régimen es el hecho que, dentro de una planificación fiscal, es perfectamente posible evitar configurar el hecho imponible mediante el manejo de la definición de la ECND, o CFC como es conocido en sus siglas en inglés, con la plena conciencia de los requisitos que determinan cuando un domiciliado tiene un ECND, lo cual sucede en los artículos 112º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 62º numerales 1,2 y 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se posee la herramienta perfecta para constituir entidades que no califiquen como controladas.

4.2. Subcapitalización

El régimen de subcapitalización consiste, en términos simples, en el establecimiento de un límite a la financiación excesiva por parte de empresas vinculadas basado en un ratio entre el patrimonio de la empresa prestamista y la financiada obligada a pagar intereses.

No fue hasta el año 2001 que las reglas de subcapitalización fueron incorporadas en la legislación tributaria peruana. A través de la incorporación/ modifi-

cación del artículo 37º inciso a), referidos a los gastos deducibles a efectos de la determinación de la renta neta se establece que:

Serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos de contribuyentes ***con partes vinculadas*** *cuando dicho endeudamiento no exceda del resultad de aplicar el coeficiente que se determine mediante decreto supremo sobre el patrimonio del contribuyente; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles.*

Es así que mediante el numeral 6 del inciso a) del artículo 26º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se señala que el coeficiente referido en el artículo de la ley es de 3. Lo que se traduciría en que en el supuesto que una vinculada, sea domiciliada o no domiciliada, realice un préstamo a favor de su vinculada domiciliada en Perú, dicho préstamo no podrá exceder tres (3) veces el patrimonio del domiciliado al cierre del ejercicio anterior.

Ahora bien, el establecimiento del límite traería como consecuencia el reconocimiento del gasto por intereses solo si se cumple el límite mencionado, e incluso cuando el préstamo excediese el ratio establecido, se reconocerán los gastos por los intereses del préstamo hasta el monto en el que se cumple el ratio límite, no reconociéndose el gasto por el monto excedente. Se aprecia entonces que el mero hecho de exceder el límite no perjudicaría la totalidad de los intereses pagados, siendo válidamente reconocidos para la determinación de la renta, incidiendo directamente sobre la base imponible.

Como se puede observar en el segmento resaltado en el texto del último párrafo del artículo 37º, el supuesto de hecho que prevé la regla e subcapitalización es el caso de las operaciones de financiamiento entre vinculadas, más no se hace mención alguna de los paraísos fiscales.

Pese a que en la actualidad la legislación peruana no ha incorporado expresamente el régimen de subcapitalización respecto a las operaciones de financiamiento desde o a través de los paraísos fiscales, es posible aplicar las reglas de subcapitalización cuando las empresas vinculadas sean sociedades residentes en jurisdicciones que califican como paraísos fiscales.

4.3. Prohibición de gastos

Otra de las medidas específicas consiste en la prohibición de los gastos, en general, que provengan de operaciones que se vinculan con los países o territorios de baja o nula imposición en tres supuestos. Es así que el artículo referido a los gastos que no podrán ser deducidos de la renta bruta, establece lo siguiente:

Inciso m) del Artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

m) Los gastos, incluyendo la pérdida de capital, provenientes de operaciones efectuadas con sujetos que califiquen en alguno de los siguientes supuestos:

1) Sean ***residentes*** *de países o territorios de baja nula imposición;*

2) Sean ***establecimientos permanentes situados o establecidos*** *en países o territorios de baja o nula imposición; o,*

3) Sin quedar comprendido en los numerales interiores, obtengan rentas, ingresos o ganancias ***a través de un país o territorio de baja o nula imposición.***

Mediante Decreto Supremo e establecerán los criterios de calificación o los países territorios de baja o nula imposición para efecto de la presente Ley; así como el alcance de las operaciones indicadas en el párrafo anterior entre otros.

La legislación existente al año 2001, impedía la deducción de todos los servicios de intangibles adquiridos a residentes de paraísos fiscales, así como la aplicación de las reglas de precios de transferencia a todos los bienes físicos que se adquirieran en los paraísos fiscales. En general, se prohibía la deducción de gastos que se "realizaran en" una jurisdicción calificada como lugar de baja o nula imposición.

En la actualidad, la norma no menciona criterios específicos sobre el componente objetivo de la prohibición, es decir, las operaciones que no son deducibles; por el contrario, se aprecia que el aspecto que prevalece para la prohibición del gasto es únicamente el subjetivo, es decir, los sujetos con los que el contribuyente debe realizar las operaciones para que estas no sean deducibles.

En términos prácticos, el criterio que determinaría la aplicación de la prohibición de la deducción de los gastos será según quién le factura al contribuyente los bienes o servicios y dicha situación se reduciría a tres posibles opciones que son los sujetos vinculados a los paraísos fiscales:

(i) En la primera opción, quien factura son sujetos *residentes* de países o territorios de baja o nula imposición.

(ii) En la segunda opción, quien factura ya no son los sujetos residentes, sino a los *establecimientos permanentes* que se encuentren no solo *constituidos*, sino también *establecidos* en los países o territorios de baja o nula imposición.

(iii) Por último, la tercera opción se refiere a los supuestos en los que no encajando en ninguna de las opciones anteriores, se obtengan *ingresos a través de los países o territorios de baja o nula imposición.*

Finalmente, la prohibición de gastos en los supuestos previstos en el inciso m) del artículo 44º incluye también casos excepcionales en los que sí se admitirán,

siempre que se cumplan las reglas de los precios de transferencia, las deducciones de los siguientes gastos:

a. Créditos: Es decir, serán deducibles los intereses, comisiones y cargas financieras derivadas de los préstamos de dinero desde un paraíso fiscal.

b. Seguros o reaseguros: Se debe tener presente que aun cuando no se encuentre dentro de la prohibición indicada, deberá acreditar la causalidad, mediante la identificación de la materia o los sujetos asegurados, y estableciendo su relación con la generación de rentas gravadas.

c. Cesión en uso de naves o aeronaves: Es decir, será deducible el alquiler de dichos medios de transporte

d. Servicio de transporte desde o hacia el Perú: Es decir, será deducible el servicio de transporte que la empresa pueda contratar para mercancías en rutas que salgan o lleguen al Perú. Sin embargo, el contribuyente no podrá deducir el valor del servicio de transporte realizado entre puntos que no tengan como origen o destino nuestro país.

e. Derecho de pase por el canal de Panamá

4.4. Enajenación indirecta de acciones

Otra de las medidas específicas incluidas en la legislación anti-paraíso se refiere a la enajenación indirecta de acciones por la que se ha establecido una presunción iuris tantum en el caso de la enajenación indirecta cuando el enajenante es un residente de un paraíso fiscal.

En el caso de la enajenación indirecta de acciones, se tiene:

(i) una enajenante no domiciliado

(ii) una sociedad domiciliada que a la vista de la legislación peruana es la empresa cuyas acciones son enajenadas indirectamente

El modus operandi de la enajenación se da en una cadena que va de dos a más intervinientes; en un primer plano se encuentra el enajenante no domiciliado cuyas acciones enajena directamente, en un segundo plano se encuentra la empresa domiciliada que se ve afectada por la enajenación ya que parte de su accionariado es de propiedad, de manera directa o indirecta, del no domiciliado enajenante; de modo que el adquirente de las acciones sería el nuevo propietario de las acciones de la empresa peruana.

Bajo este línea de hechos, se entiende que al enajenarse de manera "indirecta" las acciones de una empresa domiciliada, el enajenante percibe una rente de fuente peruana por la que debe de ser gravada con el Impuesto a la Renta.

Así, para considerar que se efectúa una enajenación indirecta de acciones se establecen dos requisitos: (i) el valor de mercado de las acciones de la empresa peruana debe equivaler al menos al 50% del valor de mercado del no domiciliado, en cualquiera de los doce meses anteriores a la enajenación; y, (ii) las acciones enajenadas deben representar al menos el 10% del capital del no domiciliado.

Sin embargo, la medida anti-paraíso fiscal entra a tallar con el establecimiento de una presunción por la que cuando el enajenante sea un residente en un paraíso fiscal, ya no se requerirá la concurrencia de los dos requisitos establecidos y se tomará por realizada la enajenación indirecta de acciones.

En defensa del contribuyente, éste podrá negar la incidencia del hecho imponible mediante la acreditación fehaciente de que la enajenación no cumple con los requisitos de los porcentajes del valor de mercado de las acciones y su equivalente en el capital del no domiciliado.

4.5. Precios de Transferencia

Otra medida específica a tomarse en cuenta es la exigenciaa las operaciones que se realicen con lugares de baja o nula imposición,condicionándolas a las reglas de los Precios de Transferencia.

Artículo 32º numeral 4 de la LIR

Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32º -A.

4.6. No compensación de pérdidas

Finalmente, el último párrafo del artículo 51 de la LIR establece que las pérdidas obtenidas en los países o territorios de baja o nula imposición no se tomarán en cuenta para el cálculo de la compensación de resultados.

De este modo, descarta de plano la posibilidad de disminuir el monto de la base imponible como consecuencia de las pérdidas que se creen intencionalmente en los paraísos fiscales.

5. CUADRO COMPARATIVO DE MEDIDAS ANTI-PARAÍSO FISCAL EN PERU

Medida anti-paraíso fiscal específica	Base Legal	Mecanismo de elusión	Medida respuesta
Instrumentos Financieros Derivados	Artículo 5-A de la LIR		
Subcapitalización	Artículo 37º inciso a) último párrafo, artículo 26º inciso a) numeral 6	Financiamiento mediante vinculadas	Establecimiento de un ratio de endeudamiento en base al patrimonio de la vinculada prestamista y el domiciliado obligado a pagar intereses.
Precios de Transferencia	Artículo 32º numeral 4 de la LIR	Control del valor de transacción de los bienes y servicios	Exige el cumplimiento del Principio de Libre Concurrencia.
Prohibición de deducción de gastos	Artículo 44º inciso m) de la LIR	Deducción de gastos por operaciones con vinculadas a paraísos fiscales: (i) residentes, (ii) establecimientos permanentes, (iii) paraísos fiscales como canales	Prohibición de deducción de los gastos por los financiamientos provenientes de paraísos fiscales.
Transparencia Fiscal Internacional	Capítulo XIV de la LIR	Diferimiento de rentas mediante ECND.	Atribución de las rentas pasivas generadas por las ECND al propietario domiciliado en Perú.
No compensación de pérdidas.	Artículo 51º último párrafo de la LIR	Disminución de la base tributaria compensando pérdidas en paraísos fiscales	Prohibición de la compensación de pérdidas.

BIBLIOGRAFÍA

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE). "Adressing Base Erosion and ProfitShifting 2013".

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE). "Action Plan on Base Erosion and ProfitShifting 2013".

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO (OCDE). "Countering Harmful Tax Practices more effectively taking into account Transparency and Substance".

PALAN Ronen, MURPHY Richard and CHAVAGNEUX Christian. "Tax Havens: How Globalization Really Works". CornellUniversityPress. United States of America. 2013.

VILLAGRA CAYAMANA, Renée. "Análisis crítico del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional vigente en el Perú a partir del 2013". THÉMIS – Revista de Derecho 64. 2013.

La tributacion de la asistencia técnica prestada por sujetos no domiciliados. La experiencia peruana

JORGE BRAVO CUCCI

Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Maestría de Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima

1. INTRODUCCIÓN

A raíz de las modificaciones introducidas a la Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Legislativo 945, y de conformidad con el texto actual del artículo 9 inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta (IR), se considera renta de fuente peruana, a la obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país. Ello significa que las rentas provenientes de tales actividades que correspondan a sujetos no domiciliados, calificarán como rentas gravadas y se someterán al régimen de retención en la fuente, correspondiendo al pagador de las mismas efectuar la retención del 30% respecto de las sumas que retribuyan tales actividades. Cabe indicar que no se define lo que es asistencia técnica ni cuando ella se entiende utilizada económicamente en el país.

Como era previsible, el texto de la referida norma generó diversas interpretaciones en el medio especializado, lo que a su vez, ha creado gran inseguridad entre aquellos contribuyentes que mantienen contratos con sujetos no domiciliados, dada la diversidad de opiniones que vienen circulando. Muchos reclamaron la necesidad de incorporar a nivel normativo, un concepto de asistencia técnica, lo que en efecto aconteció en abierta violación al principio de reserva de ley y sin que a la fecha instancia jurisdiccional alguna se haya pronunciado sobre ello. Otros sostuvieron que era imprescindible definir cuándo un servicio es utilizado económicamente en el país. Por su parte, hay quienes concluyeron que la norma en cuestión era inaplicable, dada la falta de definición anteriormente advertida. Otra corriente interpretativa, sostuvo que el término asistencia técnica se asemeja al de servicios técnicos. Finalmente, hay una posición que asimila la asistencia técnica a la transferencia de know-how (conocimientos secretos no patentados).

A continuación, trataremos de abordar los aspectos teóricos que, a nuestro juicio, sirven para desvirtuar las interpretaciones antes referidas, y que nos permiten arribar a una interpretación más consistente.

2. LAS DEFINICIONES Y LAS NORMAS JURÍDICAS

¿Es función de una norma jurídica contener definiciones? Si entendemos que una norma es un juicio hipotético condicional, cuya función es prescribir conductas a través de su mandato (consecuencia normativa), advertimos que no corresponde al derecho positivo, entendido como un conjunto de normas insertadas en el ordenamiento jurídico a través de sus vehículos pertinentes, servir de medio para definir aquello que es materia de regulación. Estamos frente a la diferencia entre Derecho positivo y Ciencia del Derecho: el primero, cuya función consiste en dirigir las conductas orientándolas en trayectoria a los valores que la sociedad pretende implantar; la segunda descriptiva de su objeto de estudio, vale decir, del Derecho positivo[1].

El propio Geraldo Ataliba, con apoyo en Sainz De Bujanda, es del entendimiento que el artículo 3° del Código Tributario del Brasil que define el concepto de tributo, es un mero precepto didáctico, pues "no es función de la ley formular conceptos teóricos"[2]. En esa misma línea, De Brito Machado también afirma "que, en principio, no es función de la ley conceptuar"[3].

Que una norma jurídica contenga definiciones para permitir su mejor interpretación y aplicación, no significa que sea imprescindible que las tenga. Por lo tanto, no podrá sostenerse científicamente que si una norma no define alguno de sus aspectos regulados, deviene en inaplicable. Piénsese sino en la innumerable cantidad de normas jurídicas que serían inaplicables en el país ante la falta de definiciones. Los propios principios constitucionales, recogidos en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, al no estar definidos, tampoco serían aplicables. Si una norma jurídica no contiene una definición, corresponderá al intérprete, valiéndose de los métodos de interpretación de los cuales dispone, y amparándose en la Ciencia del Derecho, arribar al contenido de significación de la norma.

Claro está que no desconocemos que el Derecho crea sus propias realidades, y que es factible que cierta rama del mismo pueda tener definiciones particulares, pero de allí a sostener que todo término o expresión deben encontrarse previamente definidos para ser aplicables hay mucha distancia.

---

1 BRAVO CUCCI, Jorge: *Fundamentos de Derecho Tributario*. Palestra 2003. Pág. 127-128.
2 ATALIBA, Geraldo: *Hipótese de incidência tributária*. Malheiros Editores, 2000. Pág. 32.
3 DE BRITO MACHADO, Hugo: *Curso de direito tributário*. Pág. 37.

3. LA NORMA JURÍDICA Y LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS

La norma tributaria como toda norma jurídica, no escapa de la indeterminación de los términos y signos lingüísticos que la expresan, o de lo que viene a denominarse en doctrina como los conceptos jurídicos indeterminados. Cierto es que lo indeterminado no significa que sea indeterminable, siendo dicha técnica necesaria cuando el legislador no determinó con absoluta nitidez el ámbito de aplicación, por considerar necesario contar con datos empíricos, fácticos, técnicos o científicos de los que solamente el interprete y el aplicador de la norma en cada hipótesis de incidencia dispondrán. A la indeterminación inicial, se sobrepone la determinación final producto de la labor del intérprete.

El empleo de la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados, que proviene del derecho Alemán[4], presupone ***a)*** un concepto base determinado o núcleo fijo (*Begriffkern*), ***b)*** un contorno o halo difuso (*Begriffhof*) y ***c)*** una zona de certeza negativa, en la que hay certeza respecto de aquello que no está contenido en el concepto. Los problemas en el empleo de tal técnica jurídica se suscitan precisamente en aquel halo difuso, en el que es difícil distinguir la correspondencia entre el objeto y el concepto. Pero esa situación de indeterminación terminológica será necesariamente solucionada a través de la interpretación de la norma y su posterior aplicación.

Debe ser dicho, el empleo de dicha técnica, presenta el problema de si existe una única interpretación válida del sentido de la norma[5], o si la indeterminación terminológica permite más de una interpretación posible[6]. Lidiamos aquí con un problema propio de la ambigüedad del lenguaje que debe ser solucionado a través de los métodos de interpretación admitidos por el derecho. En ese sentido, pretender que en todos los casos podremos alcanzar la "única interpretación correcta", es no comprender en qué consiste la interpretación.

---

4 Ver, entre otros autores a Ehmke, Forsthoff, Wolff, Landmann-Giers-Proksch y Koellreuter.

5 "El concepto indeterminado no encierra una opción o libertad de elección entre varias soluciones o actividades posibles. Por el contrario, al establecerlo, quiere el legislador que una única solución sea adoptada, la que resulta del comando legal traducido por el concepto indeterminado: el problema en el caso, para la concreta determinación del concepto, es apenas, como efectúan los autores la interpretación". Amilcar de Araújo Falcao. *Fato gerador da obrigação tributária*. Pág. 61.

6 "(…) en cada caso de interpretación, sobre todo de textos normativos que contengan 'conceptos indeterminados', no existe una interpretación verdadera (única correcta); la única interpretación correcta —que habría entonces de ser exacta— es objetivamente incognoscible". GRAU, Eros Roberto: *Conceitos indeterminados*. 1° Congresso Internacional de Direito Tributario – IBET. Pág. 124.

¿Es el concepto de asistencia técnica un concepto jurídico indeterminado? Definitivamente nos pronunciamos por una respuesta afirmativa. A nuestro modo de ver, hay una zona de certeza positiva, en la que no cabe duda de qué califica como asistencia técnica. Ese es el caso de un servicio de mantenimiento prestado al adquirente de determinado equipo. Ciertamente hay una zona de certeza negativa, en la cual hay igual contundencia respecto a lo que no encuadra en tal concepto, como es el caso de los servicios profesionales prestados por abogados o publicistas. Como no podría ser de otra manera, hay una zona de incertidumbre o halo difuso, que es menester desentrañar caso por caso.

4. ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR ASISTENCIA TÉCNICA?

Una corriente de opinión que no compartimos, entiende por asistencia técnica a cualquier prestación de servicios, sea ella de índole técnico, profesional o administrativo. En tal línea interpretativa, y en un entendimiento literal del artículo 12º del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE, Cruz Padial sostiene que si el cedente se obliga a suministrar información, consejo técnico necesario, garantizando el resultado, y comprende una obligación de hacer, entonces el contrato calificará como una asistencia técnica[7].

En posición contrapuesta a la anterior, Carmona Fernández, sostiene que cuando en un Convenio se menciona a la "asistencia técnica", se hace en la inteligencia de que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc.), y que, en suma, se trata de rentas "activas", que derivan de prestaciones de servicios, de obligaciones de "hacer", no de "ceder" o de "dar"[8].

Por nuestra parte, por asistencia técnica entendemos a las prestaciones de servicios consistentes en la aplicación de conocimientos tecnológicos. Por tanto, en una primera caracterización se advierte que su objeto es la prestación de servicios, pero no de cualquier servicio en sentido amplio, sino aquellos en los que hay involucrada cierta aplicación de tecnología.

¿Qué debe entenderse por tecnología? Pues por tal entendemos a los resultados de investigaciones relacionadas a ingeniería básica, ingeniería de procesos, procesos de producción, mantenimiento, así como cualquier otro conocimiento

---

7 CRUZ PADIAL, Ignacio: "Cánones: su concreción y sus implicancias tributarias". *Estudios Financieros*, núm. 232. Pág. 78.

8 CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor: "Fiscalidad de las transferencias de tecnología y Jurisprudencia". *Crónica Tributaria*, núm. 98. Pág. 11.

técnico que directa o indirectamente importe un aumento de la cualidad y de la productividad de los productos o servicios comprendidos por las actividades del receptor de la tecnología recibida, o como lo prefiere Slame "es el conjunto ordenado, organizado y sistematizado de conocimientos, empleados en la producción y comercialización de bienes y servicios, y que está integrado no sólo por conocimientos, sino también por conocimientos empíricos"[9].

En segundo lugar, al igual que un sector de la doctrina[10], consideramos que no todo servicio que conlleve una aplicación tecnológica calificará como asistencia técnica. En efecto, la asistencia técnica es una prestación de servicios que es accesoria a una prestación principal en la que puede haber involucrada la transferencia de equipos, instalación de sistemas o de cualquier otra modalidad de bien o servicio que merezca acompañamiento técnico especializado. Así, como lo asevera Xavier[11], la simple expresión "asistencia" revela que la prestación de servicios que es objeto del contrato no tiene carácter de autónomo e independiente, mas sí de complementario y accesorio de otra operación principal prevista en el mismo contrato, generalmente de venta de equipos y bienes de capital en general. En ese mismo sentido, Carmona Fernández señala que la empresa que presta a otra asistencia técnica, no se obliga a efectuar por medio de su personal los correspondientes servicios, sino únicamente a facilitar los conocimientos necesarios y las informaciones de base[12].

La asistencia técnica se distingue del contrato de prestación de servicios en general, pues en éste último la prestación del servicio es objeto principal del contrato, mientras que en la primera, la prestación del servicio es meramente instrumental. En un contrato de prestación de servicios en general, las partes quieren la propia ejecución de un determinado servicio y no una simple asistencia[13].

En ese mismo sentido, Rossetto[14] afirma que aunque la asistencia técnica implica una forma de asesoramiento, no todo asesoramiento es asistencia técnica; siendo la principal diferencia aquella que pregona que la asistencia técnica es una forma de transferencia tecnológica, lo cual implica que ella "***no consiste en la ejecución de una tarea u obra específica sino en el asesoramiento o enseñanza a***

---

9 SLAME, María Cristina: *Transferencia de Técnología*. Depalma. Pág. 6.

10 TÓRRES TAVEIRA, Heleno: *Parecer/Ipiranga Petroquímica S.A.* Pág. 78. XAVIER, Alberto: *Direito Tributário Internacional do Brasil.* Forense 1998, pág. 629.

11 XAVIER, Alberto. Ob. Cit. Pág. 629-630.

12 CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa.* Pág. 274.

13 VOGEL, Klaus: *On Double Taxation Conventions*. Pág. 706. Afirma dicho autor: "between advisory services (…) and the services rendered by the grantor of know-how when he does no more than continue to keep the recipient of the know-how informed of the most recent developments of knowledge in the specialist field concerned".

14 ROSETTO, Jorge: *Temas Tributarios*. Fundación de Cultura Universitaria. Pág. 86.

quienes deben realizar dicha tarea u obra"; mientras que el asesoramiento propiamente dicho, ***al integrarse al proceso productivo para ejecutar tareas relativas a dicho proceso, no efectúa transferencia tecnológica alguna***; es decir, mientras la asistencia técnica transfiere tecnología, la asesoría se limita a la prestación de un servicio.

5. ASISTENCIA TÉCNICA Y KNOW-HOW

Es conveniente señalar que el concepto de asistencia técnica no es asimilable al de know-how. Como bien lo asevera Shaw:

> *"Lo que diferencia a ambas figuras no es, en lo fundamental, la naturaleza sustancial de las mismas (pues ambas son modalidades de transferencia tecnológica) sino la modalidad de la adquisición y transferencia de los conocimientos tecnológicos involucrados, ya que mientras la primera (regalías) implica la* ***transferencia de conocimientos previamente adquiridos que constituyen un valor capitalizado****, que genera rentas que derivan de un capital intangible, la segunda (asistencia técnica) implica* ***la prestación de un servicio actual de asesoramiento, concomitante o contemporáneo a la respectiva contraprestación****, que produce rentas que son generalmente de naturaleza persona o derivadas del trabajo"*[15].

Como puede advertirse, las regalías que retribuyen un know-how, se derivan de fuentes productoras de renta de *tipo pasivo*, vale decir, generadas por la explotación de un bien o conjunto de ellos que tienen la naturaleza de intangibles (conocimiento secreto no patentado). Mientras en el know-how se transfiere la tecnología (*supplying know-how*) en la asistencia técnica hay una aplicación de dicha tecnología (*applying know-how to guide the company*)[16].

Las características que sirven para identificar a un contrato know-how son las siguientes[17]:

a) Se deben transmitir conocimientos y experiencias particulares no reveladas al público, ni capaces de obtenerse por el solo examen del producto o el mero dominio de la técnica usual. No se trata pues de cualquier conocimiento: el know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica.

---

15 SHAW, Jose Luis: *Manual de Derecho Financiero*. Fundación de Cultura Universitaria. Pág. 140.

16 BAKER, Philip: *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. Pág. 27.

17 DE ARESPACOCHAGA, Joaquín: *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 1996, pág. 258.

b) El cedente no tiene que intervenir en la utilización de los conocimientos cedidos. Su intervención en el contrato implicaría una prestación de servicios.

c) El cedente no garantiza los resultados ni se responsabiliza de ellos. Contrariamente, en el caso de una prestación de servicios, el prestador responde por los daños causados al usuario del servicio, si en la ejecución del mismo obró con dolo o culpa inexcusable (artículo 1762° del Código Civil).

Las regalías no se derivan de *fuentes activas*, como es el caso de los servicios, pues en ellos la retribución (honorario) proviene de una actividad desplegada a favor del destinatario del servicio. Cualquier evidencia de actividad del cedente desvirtúa su condición de transferencia de know-how. Por tanto, para la Ley del IR sólo son regalías las sumas que retribuyen la pura transferencia de conocimientos especializados[18], que no implique una prestación de servicios.

6. UTILIZACIÓN ECONÓMICA DE LA ASISTENCIA TÉCNICA

Otro de los extremos controvertidos de la norma comentada, es el entendimiento que debe tenerse por la expresión utilización económica de la asistencia técnica, que como puede ser advertido, se trata de un criterio de conexión territorial. Pues bien, bajo tal criterio, no importará el lugar de ubicación de la fuente productora de la renta, sino el lugar donde el servicio es empleado, aprovechado, o si se quiere utilizado, siendo que, si dicha utilización se produce en el país, se habrá configurado el supuesto de hecho previsto por el legislador.

---

18 Al respecto, la Administración Tributaria, a través del Informe N° 070-2001-SUNAT/K00000, comentando el artículo artículo 27° de la Ley del IR y el artículo 16° de su norma reglamentaria, entiende que:

"Los servicios técnicos son supuestos distintos al de la transmisión de conocimientos que generan el pago de regalías, pues suponen la aplicación (no su transferencia) de conocimientos especializados que requieren el ejercicio de actividades que configuran la prestación de servicios al usuario.

(…) En cuanto a la transferencia de conocimientos, se puede afirmar que la misma se limita a la pura transmisión de conocimientos especializados de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial, técnico o científico que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas y no implica que el cedente intervenga en la aplicación por el cesionario de los conocimientos transmitidos, pues dicha transmisión es para que éste pueda utilizarlo por cuenta propia.

En cambio, cuando una de las partes se obliga a utilizar sus conocimientos industriales, técnicos o científicos a fin de ejecutar actividades a favor de la otra parte, estamos frente a una prestación de servicios, pues ésta no recibe la transferencia de los conocimientos o aptitudes subyacentes en la prestación de los mismos".

Ahora bien, la precisión de que dicha utilización sea "económica" en apariencia pareciera estar dirigida a que el beneficio de dicho servicio se aproveche en el territorio nacional, sin importar si el referido servicio fue prestado íntegramente en territorio extranjero y si el primer acto de disposición del servicio por el usuario, ocurrió también en territorio extranjero. Así por ejemplo, si una empresa no domiciliada en el país presta asistencia técnica a una empresa domiciliada que adquirió cierta tecnología de aquélla, la cual se materializa a través de un "training" al personal de la domiciliada que la operará, si dicha asistencia es prestada en el exterior al personal de la usuaria que ha viajado al exterior para recibirla, nos parece que la utilización económica se habrá producido en el país, sin perjuicio de que la prestación y disposición del servicio se han producido fuera de él.

7. EL CONCEPTO DE ASISTENCIA TÉCNICA ESTABLECIDO EN EL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú recoge como principio rector del ordenamiento tributario el de reserva de ley. De acuerdo a dicho precepto, los elementos esenciales del tributo deben ser fijados por Ley o norma con rango similar, como el Decreto Legislativo. Si bien se acepta la posibilidad de que el legislador delegue a normas reglamentarias la misión de completar o precisar el contenido normativo, aceptándose su carácter relativo y no absoluto, dicha delegación es aceptable con ciertos límites. El Tribunal Constitucional Peruano ha señalado que:

Exp. 2762-2002-AA/TC

"11. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional Español, en la STC 22/1992, ha establecido que "[…] la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos […]"(F.J. 7). De esa manera, se reconoce con ello la flexibilización de la reserva en determinadas situaciones y la importancia del análisis de concreción de la misma, en cada caso concreto.

12. La lógica de este doble dimensión de la reserva de ley se entiende por la propia razón de ser de este principio, pensada desde la voluntad del constituyente. Si históricamente nace de la necesidad de sustraer poderes de decisión al Monarca para otorgarlos al Parlamento —no taxation without representation—, oponiéndose a cualquier tipo de delegación, hoy en día, Parlamento y Gobierno responden a la misma legitimidad democrática, desarrollando las políticas de estado (entre ellas la política fiscal) en relaciones de coordinación, lo que hace entendible

que este nivel de colaboración se refleje en las relaciones de complementariedad entre los textos normativos de cada uno de estos poderes. Ello justificará que en algunos casos, por razones técnicas, se flexibilice la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la ley la que establezca los límites al Ejecutivo; caso contrario, estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la Constitución.

13. Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla."

El mismo Colegiado, para reforzar su criterio, ha sostenido en una diferente sentencia que:

Exp. N° 02724-2007-PA/TC

"10. De acuerdo con la Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado —central, regional y local—. Sin embargo, esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

11. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad.

El concepto de asistencia técnica impuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no ha sido autorizada por la propia Ley, a elaborar un concepto de servicio digital. Ello se colige de una simple lectura del artículo 9 literal i) de la Ley del Impuesto a la Renta, que prescribe lo siguiente:

"Artículo 9º.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

(…)

Como puede apreciarse del texto antes citado, el legislador no ha definido en la Ley el concepto de asistencia técnical, ni ha designado al reglamento para que trabaje tal definición.

El concepto de asistencia técnica que consta en el literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo 122-94-EF, disposición que, de manera evidente, desarrolla un concepto no autorizado por Ley, establece que constituye asistencia técnica todo servicio independiente, suministrado desde el exterior o en el país, mediante el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con la finalidad de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, necesarios en el proceso productivo, de comercialización, prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.

En adición a ello, la norma refiere que en cualquier caso serán considerados como asistencia técnica:

1. Servicios de ingeniería: la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las maquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las maquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y arquitectura.

2. Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.

3. Asesoría y consultoría financiera.

Puede apreciarse que no sólo existe una vulneración constitucional al principio de reserva de ley, sino que el concepto en sí mismo, se basa en una lamentable incomprensión de la situación que pretende definir, y en un mayúsculo desconocimiento de lo que supone un servicio. En ese sentido, podemos señalar que la asistencia técnica es una aplicación de conocimientos necesarios para la operación del usuario del servicio, pero no debe confundirse con la transferencia del conocimiento (propia del know-how). Que no suponeno la aplicación del mismo.

8. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

Pues bien, luego de este breve repaso conceptual, pueden ser extraídas las siguientes conclusiones: (i) No es imprescindible que la definición de asistencia técnica se encuentre recogida en una norma para que el precepto contenido en el artículo 9º literal j) sea aplicable, (ii) Apelando a la doctrina como fuente de interpretación, se tiene que la asistencia técnica es aquella prestación de servicios accesoria a una prestación principal, que conlleva necesariamente una aplicación de tecnología, (iii) La asistencia técnica no es asimilable a la transferencia de conocimientos secretos no patentados (know-how), (iv) El concepto de aprovechamiento económico de la asistencia técnica, puede ser entendido válidamente en el sentido de aprovechamiento del beneficio derivado del servicio.

Tratando de entender la razón de la modificación introducida y de la supresión de toda referencia a servicios técnicos, pareciera que con ella, el legislador pretendió dar a la asistencia técnica un alcance semejante o quizás mayor al de los servicios técnicos, pretendiendo alcanzar con el Impuesto a la Renta, a rendimientos que provenían de servicios prestados en territorio extranjero, variando el criterio de conexión preexistente (principio de territorialidad o de ubicación de la fuente) por el de aprovechamiento económico del servicio. Pues si ese fue el propósito, debemos decirlo, no ha sido conseguido, y por muy el contrario, el cambio sólo afectará a una cantidad muy limitada de servicios.

Finalmente, si el propósito fue incrementar recaudación a través de la ampliación de la base tributaria, no nos parece la forma más acertada de hacerlo, insertar como criterio de conexión la regla de aprovechamiento económico del servicio, pues es sabido que los sujetos no domiciliados difícilmente aceptan la retención del Impuesto a la Renta, el cual al ser asumido por el sujeto domiciliado en el país usuario del servicio, se transforma para él en un gasto no deducible.

La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales: consecuencias prácticas desde una perspectiva internacional y comparada

MARÍA BERTRÁN GIRÓN

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz

1. PRESENTACIÓN

El estudio de las cotizaciones sociales desde el punto de vista tributario puede enfocarse o realizarse por distintos motivos. Un análisis de las mismas puede atender a su auténtica naturaleza, a su configuración jurídica o a su regulación a efectos tributarios, así como a las consecuencias que tal análisis traería consigo. En el presente trabajo se pretende dar un paso más en una afirmación generalizada que reconoce la naturaleza tributaria a las mismas.

En efecto, en las siguientes líneas se estudia su tratamiento desde el Derecho Internacional, así como desde el Derecho Comparado con el objetivo de importar propuestas de reforma a nuestro ordenamiento jurídico.

En tiempos en los que esta materia está siendo objeto de continuas reformas y consideraciones hemos creído oportuno llegar más allá de una afirmación doctrinal y plantear las consecuencias jurídicas que derivarían de tal afirmación. Pero, para ello, se ha considerado oportuno un estudio de los países de nuestro entorno que nos permita analizar la cuestión con elementos adicionales de juicio.

A lo largo de las siguientes líneas se examina la naturaleza de las cotizaciones sociales a través del Modelo de Convenio OCDE, para pasar a su análisis desde las experiencia más significativas, en nuestra opinión, de Derecho Comparado, y concluir con un estudio de nuestro ordenamiento, así como, con la propuesta de reformas que creemos llevarían a un sistema más eficaz, eficiente y con menor índice de economía sumergida[1].

---

[1] El presente trabajo forma parte de la labor investigadora de la autora en los proyectos: Proyecto I+D:"*Economía sumergida, fraude y abuso en el derecho tributario: hacia un nuevo modelo de relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes (DER2012-39637-C02-01);* Proyecto de Excelencia Junta de Andalucía*; La colaboración privada e interadministrativa en la aplicación de los tributos a la luz de los principios de eficacia, eficiencia y economía.(SEJ 1927)*

2. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES A TRAVÉS DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE

La naturaleza de las cotizaciones sociales ha sido una cuestión debatida doctrinalmente a diversos niveles. Si bien es cierto que su configuración inicial fue más cercana a la línea de los seguros privados, al menos en nuestro ordenamiento, la evolución posterior y configuración actual la dotan, cada vez más, de características de naturaleza tributaria. En efecto, hoy por hoy es una cuestión bastante unánime atribuir tal naturaleza a las mismas. No sólo desde nuestro derecho interno sino también desde un punto de vista Internacional. Creemos que, como expondremos a continuación, se trata de una aseveración cuasi unánime, si bien no ha sido desarrollada hasta sus últimas consecuencias en lo que se refiere a consecuencias y efectos prácticos.

Desde el punto de vista del Derecho Internacional podemos afirmar sin temor a equivocarnos que el propio concepto no está claro. Podríamos partir del propio artículo 2 del MCOCDE, aunque otros artículos como el 24 son una muestra clara de que no existe un concepto unívoco del concepto genérico de "Impuesto". Dicha cuestión alcanza una relevancia práctica a nivel internacional en tanto en cuanto puede causar o un doble pago o doble beneficio en cotizaciones sociales para trabajadores y/ o empresas en actividades económicas *transfronterizas*[2]. En efecto, esta cuestión no debe ser ignorada como tampoco su relación con las rentas del trabajo, es más, puede que sea necesario en la medida que el tratamiento de las mismas puede acabar por distorsionar incluso las propias políticas de coordinación o armonización en esta materia. Si bien es cierto que el Derecho de la Unión Europea, a través de regulación específica[3], y en cuanto esta materia pueda afectar a las libertades fundamentales del Tratado está aportando limitaciones a la configuración de las mismas, la cuestión planteada en este trabajo va más allá. En efecto el régimen jurídico de dichas cotizaciones pueden influir en el comportamiento tanto de los trabajadores como de las empresas y ello, unido al tratamiento fiscal que se le dé a las rentas del trabajo puede implicar determinadas pautas de actuación a la hora de elegir el país donde establecerse. Por tanto la regulación diferenciada y separada de las rentas del trabajo respecto de las cotizaciones sociales puede ser una posibilidad pero desde luego no la más co-

---

2 En este sentido, vid. VAN THIEL "Income tax payments and social security contributions" at LANG.M. *Double Taxation Conventions and Social security Conventions*. Linde. 2006. Pág. 40.

3 En concreto y de manera específica el Reglamento (CEE) 1408/71 del Consejo de 14 de Junio de 1971, 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.

rrecta a nuestro juicio, por el contrario, un tratamiento conjunto, y más a nivel de Tratados podría ofrecer soluciones más que adecuadas a la situación planteada[4]. Como se ha manifestado por la doctrina el estudio comparado del tratamiento de materias intrínsecamente vinculadas a la rama del derecho laboral, ya no es solo una cuestión de curiosidad investigadora sino que deviene en una necesidad[5]. De ahí que desde el momento que nos encontramos ante una prestación coactiva, cuyo cálculo, en línea generales y desde un punto de vista internacional, se realiza en función de los ingresos y su recaudación se destina a financiar los gastos, entre otros, vinculados a personas que no trabajan, bien por jubilación, bien por desempleo, calificar las cotizaciones como un mero seguro privado sería incorrecto y, como afirma la doctrina, tal calificación no nos puede llevar a otra idea que no sea el concepto genérico de Impuesto[6].

Como hemos mencionado el art. 2 de Modelo de Convenio OCDE no precisa la definición del término impuesto (tax)[7]. De hecho, el artículo 2 "parece excluir"

---

4 En este sentido vid. BRAUNER, Y. "The International Tax Regime and Social Security" at at LANG.M. *Double Taxation Conventions and Social security Conventions*. Linde. 2006. Pág. 23.

5 GUTMANN, D. "Tax treatment of Pensions-A comparative analysis". European Taxation. Vol 41. Suppl. núm.1. December. 2001. Pág. 8.

6 BARKER, William b. "The concept of tax: a normative approach". At PEETERS, B. et alt *The concept of tax: 2005 EATLP Congress, Naples (Caserta)EATLP international tax series*. Pág. 22. El mismo autor incluso cita una sentencia del Tribunal Supremo de EEUU en la que entiende no existe necesidad de distinguir entre cotizaciones sociales y otro tipo de impuestos sobre las rentas (United States v. Lee, 455 U.S 252, 260. 1982). Sin embargo, nos encontramos ante una materia que debe ser estudiada caso por caso y en función de la configuración de tales prestaciones en cada país así la sentencia del United States Tax Court. 142 T.C núm. 11 en un caso sobre la cantidades pagadas por ciudadanos estadounidenses a *la contribution social généralisée(CSG)* y a *la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)* durante un periodo de trabajo en Francia considera que las mismas no son deducibles a los efectos del impuesto sobre la Renta estadounidense, por tanto, no equipara la naturaleza de unos y otros. Ahora bien la argumentación se basa en el significado de dichas cotizaciones en el ámbito del país donde se pagaron (Francia)y en el acuerdo existente entre ambos países(U.S-France Totalization Agreement) sin entrar en la naturaleza jurídica de las mismas aunque toda referencia a ellas en la sentencia es en base al concepto de "impuesto" (tax).

7 *Artículo 2.*
1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
a) (en el Estado A):.....

la regulación de cotizaciones sociales y por ello numerosos países tienen además de un convenio para evitar la doble imposición, otro en materia de seguridad social, pero llama la atención que sin embargo el número de Convenios firmados en esta materia es muy inferior al de los firmados para evitar la doble imposición. Así por ejemplo España, tiene firmados más de 80 Convenios para evitar la doble imposición y tan sólo 36 en materia de seguridad social. Y nuestro país no es la excepción sino que sigue la dinámica de la mayoría de los países OCDE. Por ejemplo EEUU tiene 25 convenios firmados en materia de Seguridad Social y 67 para evitar la doble imposición, o, el caso de Francia que tiene firmados más de 120 de estos últimos mientras que sólo 59 en materia de Seguridad Social.

Quizá esta situación pueda ser una muestra más de lo expuesto como punto de partida en este trabajo. No existe un concepto unívoco de Impuesto, ni mucho menos un consenso acerca de que las cotizaciones sociales no lo sean, por lo cual podríamos estar tratando una prestación coactiva de idéntica naturaleza desde dos regulaciones convencionales distintas.

Es cierto que los propios comentario (3) al Art. 2 del Modelo Convenio OCDE en relación con el apartado 2, establecen que "las cotizaciones a la seguridad social u otras cargas similares no tendrán la consideración de <impuestos sobre el importe total de los salarios> cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida." De hecho, existen algunos convenios españoles que excluyen expresamente las cotizaciones a la Seguridad Social de su ámbito de aplicación. Sin embargo, esa mención *a "cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida"* puede traer consecuencias más allá de las inicialmente observadas. En efecto en sistemas como el español en el cuál se trata de una modalidad, en numerosos casos, no contributiva en la que el dinero que una persona aporta no es destinado al futuro pago de la pensión de ese trabajador aportante, esta cláusula puede implicar que no apliquemos tal exclusión y volvamos de nuevo a su naturaleza tributaria[8]. Como se ha manifestado, la regulación de la materia impositiva (desde un punto de vista interno) conlleva el reconocimiento intrínseco de ser una normativa de carácter público que regula las relaciones entre los individuos y el

---

b) (en el Estado B):.....

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales

8 Como manifiesta la doctrina "los pagos por cotizaciones sociales no tienen como resultado un beneficio social. Por tanto dichos pagos deben ser considerados como impuestos". (traducción nuestra). MELZ at AULT/ARNOLD. Comparative income taxation: a structural analysis. Wolters Kulmer.2010. Pág.130.

gobierno y la sociedad, por lo cual, ¿Dónde encontramos la diferencia en esencia como la normativa laboral acerca de cotizaciones sociales? Volvemos de nuevo a nuestros principios, no existe un concepto unívoco de Impuesto. Podríamos en este punto utilizar la referencia al contexto que hace el párrafo 2 del artículo 3 del Modelo de Convenio OCDE pero tampoco existe una interpretación clara sobre el mismo[9].

Unido a lo anterior, nos encontramos ante una segunda problemática en relación con la cláusula expuesta, esto es, que ocurre con aquellos países en los que las contribuciones de la Seguridad Social se recaudan como "impuestos". Es cierto que normalmente se excluyen a través del propio convenio del ámbito objetivo o incluso dichas contribuciones van más allá y son objeto de acuerdos específicos entre los Estados pero, aun así, los problemas de calificación no estarán exentos de problemas. Si bien, en aquellos países donde el IRPF financia la Seguridad Social no debiera haber problema en aplicar tales Convenios[10].

Llegados a este punto de nuestro trabajo podría sernos de utilidad el análisis de otros artículos del Modelo de Convenio que nos pudieran servir para aclarar el concepto de impuesto. Para ello podríamos acudir al artículo 24. 6 del Modelo de Convenio OCDE que expresamente recoge. *"No obstante las disposiciones del Artículo 2, las disposiciones del presente Artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación"*[11]. Este artículo, por tanto está introduciendo un concepto más amplio de impuesto[12]. Ello nos envía de nuevo al art. 3 del Modelo de Convenio OCDE que, por su parte, nos reenvía a la legislación doméstica para su interpretación. Pero tampoco nos soluciona del todo el problema de conceptualización en tanto en cuanto nuestra legislación nos remitiría a la LGT y el concepto de Impuesto que excluiría tasa y contribuciones especiales, las cuales no deben entenderse excluidas de la aplicación de este principio, por lo que en palabra de MARTÍN JIMÉNEZ, "la finalidad del principio de no discriminación… así como la redacción literal del propio art. 24.6 MC OCDE

---

9 Como se ha manifestado por la doctrina "El párrafo 2 del artículo 3 del Modelo de Convenio de la OCDE está sujeto a varias interpretaciones que son objeto de controversia. Debería formularse de nuevo para eliminar cualquier equívoco o bien suprimirlo. Mientras tanto debería continuar la discusión científica para tratar de llegara una interpretación común". VOGEL/ PROKISCH. Informe general del Cahiers de droit fiscal international de la IFA (Volume LXXVIIIa). Interpretation of double taxation conventions. Netherlands. 1993. Pág. 157.

10 MARTÍN JIMÉNEZ, A. "Comentario al art. 2 MC OCDE" en RUIZ GARCÍA, J.R/CALDERÓN CARRERO, J.M *Comentarios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Fundación Pedro Barrié de la Maza. 2004. Págs. 150-151

11 Chile, Gracia, Irlanda y Reino Unido se reservan el derecho a restringir la aplicación de este artículo a impuestos comprendidos en el Convenio.

12 En el mismo sentido, AVERY JONES ET AL. The non discrimination article in Tax Treaties. 31 European Taxation 10(1991). Page 311.

(impuesto de cualquier naturaleza y denominación") nos debe llevar inmediatamente, pensamos, a la conclusión de que, en el contexto del CDI, no debemos únicamente atender a la definición de < impuesto> propia del ordenamiento interno, sino incluir dentro del concepto <impuesto> a los tributos en general o a las prestaciones patrimoniales coactivas de naturaleza no tributaria"[13].

En conclusión, como ha sido puesto de manifiesto en líneas anteriores, es sorprendente como el significado de la palabra "impuesto" puede tener diferentes acepciones en función el artículo del modelo de Convenio desde el que se enfoque y de la propia situación específica regulada en un Convenio bilateral entre dos países. Ello no es sino una muestra de que el ámbito del Convenio no está lo suficientemente claro con los problemas prácticos y jurídicos que ello puede conllevar[14]. Como ha sido recomendado por la doctrina: "los modelos de convenio y los demás convenios deberían definir expresamente y con mayor amplitud los conceptos que utilizan, contribuyendo así a la elaboración de una "terminología fiscal internacional[15]". Ello supondrían un paso más en la coordinación y tratamiento unificado de la materia cuyo mejor exponente es el respeto y garantía de la seguridad jurídica.

En tiempos en los que los desplazamientos de trabajadores de una país a otro están a la orden del día, llama la atención que si bien los Tratados sin recogen normativa específica en materia de pensiones no ocurre así en cuanto a cotizaciones, sobre todo en relación con la deducción de la mismas en las rentas del trabajo. Y a pesar de que la OCDE ha reparado en tal situación en determinados estudios sobre situaciones transfronterizas, los mismos no han tenido apenas reflejo en la normativa bilateral. En su trasfondo está el tratamiento de tales cotizaciones en el país de la fuente que el país de residencia considerará en función de que tales cotizaciones sean consideradas como gasto deducible o no en el correspondiente

---

13 MARTÍN JIMÉNEZ, A/ CALDERÓN CARRERO, J.M. "Comentario al art. 24 MC OCDE" en RUIZ GARCÍA, J.R/CALDERÓN CARRERO, J.M *Comentarios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Fundación Pedro Barrié de la Maza. 2004. Págs. 1174-1175. En el mismo sentido: "Como regla general, los métodos y criterios aplicados para interpretar los convenios de doble imposición no pueden ser los mismos que los utilizados para interpretar el derecho nacional. El enraizamiento de los convenios de doble imposición en el derecho internacional y su función internacional exigen un método de interpretación que combine el rigor con la flexibilidad y que sea por ello aceptable para todos los miembros de la comunidad internacional". VOGEL/PROKISCH. Informe general del Cahiers de droit fiscal international de la IFA (Volume LXXVIIIa). Netherlands. 1993. Pág. 155-156

14 En este sentido Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. "Defining the objective scope of income tax treaties: the impact of other treaties and EC law on the concept of tax in the OECD Model". In: Bulletin for international fiscal documentation. - Amsterdam. - Vol. 59 (2005), núm. 10; pág. 432-444. Pág. 443-444.

15 VOGEL/PROKISCH. *Informe general del Cahiers de droit fiscal international de la IFA (Volume LXXVIIIa). Interpretation of double taxation conventions*. Netherlands. 1993. Pág. 156.

impuesto sobre la renta[16]. Sin embargo tal situación no es del todo equiparable, si consideramos a las cotizaciones sociales como impuestos tal aportación no debería ser un mero gasto deducible para calcular las rentas del trabajo sino una deducción en cuota al pagar, en muchas ocasiones, doblemente por un mismo hecho imponible. Volveremos sobre esta cuestión en el siguiente epígrafe al analizar estas prestaciones desde el punto de vista del derecho interno.

En cualquier caso y, sea cual fueren la consecuencias jurídicas de nuestra afirmación, a nuestro juicio, la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales no plantea ninguna duda.

3. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES A TRAVÉS DEL DERECHO COMPARADO

Resulta complicado establecer un completo epígrafe de Derecho Comparado pues el tratamiento de las cotizaciones sociales por cada uno de los países de nuestro entorno exigiría un trabajo que excede de las características de esta publicación. Aun así queremos mencionar algunas experiencias de Derecho Comparado que pueden servirnos a la hora de enfocar un estudio de estas características.

En general, puede admitirse que la mayoría de los países de nuestro entorno tienen un sistema muy similar al nuestro en el que existe una cuota pagada por empresario y otra por trabajador, para el caso del trabajo por cuenta ajena, y una cuota única en el caso del trabajador por cuenta propia. La comparación podríamos centrarla en tres puntos básicos. El reconocimiento de naturaleza tributaria a las cotizaciones sociales siendo recaudadas a través de impuestos, y los que no; El modo de calcular la base a la que luego se le aplicará un tipo de cotización. Y, por último, las posibilidades de gestión conjunta de estas con otras figuras tributarias.

Hemos de manifestar que los países que reconocen naturaleza tributaria a las cotizaciones sociales son los menos. Australia[17], Finlandia, o Dinamarca[18] lo hacen, de una u otra forma,(A veces directamente como un impuesto sobre las nóminas). En países como Irlanda se crea un impuesto complementario para completar su financiación (Universal Social Charge).

---

16 En el mismo sentido, CYRILLE, D. National Report: France. European Taxation. Vol. 41. Suppl. núm. 1. December. 2001. Pág. 35- S.

17 No existen contribuciones sociales como tal. Existe una obligación de pagar un seguro médico y por otro lado el empresario debe pagar una contribución anual para el fondo de pensiones de loe empleados.

18 En el caso de Dinamarca aunque se denomina cotización social sin embargo su tratamiento como impuesto se deduce de la configuración e deducir en cuota las aportaciones realizadas.

Es cierto que si bien los sistemas de cada Estado son distintos, la estructura básica suele coincidir. En los trabajadores por cuenta ajena en una cuota, normalmente mayor, pagada por empresario, y otra por el trabajador. Si embargo en materia de cotizaciones de trabajador autónomo la disparidad en los regímenes de tributación es mayor. Hay países como Alemania que no lo establecen como obligatorio, o como Finlandia y Francia que hacen aportaciones a un sistema por separado. En Noruega se distingue que parte del ingreso deriva del trabajo personal y cuál de la explotación del negocio. En Suiza se hacen cargo de la cuota de empleado y empleador si bien se establece unas reducciones sobre la misma, o en Suecia se prevén unos tipos más reducidos que los del régimen general. Por lo que en este punto buscar un punto en común nos resulta más complejo. Si es cierto que en todos los casos y en ambos de trabajadores, cuenta propia y ajena, existe una cuota para cubrir una cobertura mínima.

Donde si encontramos una diferencia sustancial tanto en un trabajador como en otro es en el modo de calcular base a la que le aplicamos el porcentaje. En la mayoría de los países de nuestro entorno la misma se articula sobre el volumen de ingresos. Es más, es bastante frecuente que la base a efectos de IRPF sea coincidente con de la cotización social como ocurre en Italia y en Holanda. Como veremos en el próximo epígrafe, este no es el caso de nuestro sistema en el que la base se articulan en otros parámetros. La coincidencia de bases a efectos de IRPF y Cotización es una de la cuestiones que debieran importarse de la experiencia Comparada. Unido a ello, más importante en el caso de los trabajadores autónomos, deviene fundamental que las citadas bases de los trabajadores autónomos se calculen sobre el volumen de ingresos como ocurre en la mayoría de los países de nuestro entorno a excepción del nuestro.

Por último respecto a la gestión, puede ser también de gran utilidad mirar hacia el Derecho Comparado. Por ejemplo, llama nuestra atención la normativa de Holanda que respetando el principio de afectación, establece una gestión conjunta entre IRPF y cotizaciones sociales. En efecto, manteniendo la separación en el destino de la recaudación, integra la gestión y recaudación de la misma en un mismo impuesto. La gestión a la hora de retener y el establecimiento de la tarifa se hace dentro de su Impuesto sobre la Renta, estableciendo una tarifa compuesta por seguridad social y Renta. Los primeros tramos de la tarifa se destinan íntegramente a la recaudación de importes a la Seguridad Social y los últimos al impuesto sobre la Renta. De tal forma que las personas con menos ingresos contribuyen mayoritariamente a la Seguridad Social.El propio gobierno, de hecho, presentó tal reforma como un importante ahorro en costes de gestión y en ello justificó tal medida. O incluso, otra opción es integrar su gestión y tramitación tan sólo en el mecanismo mensual de retención como ocurre con el conocido “PAYE” (Pay as you earn) establecido en países anglosajones.

En esta línea la propia OCDE ha recomendado a diversos países, entre ellos a España, la integración en la recaudación de las cotizaciones sociales y el Impuesto sobre la Renta. Y ello al entender que supone una unificación de proceso, así como un uso eficiente de los recursos que supondría bajar el coste de la Administración al Gobierno, e incluso una reducción de costes y simplificación de procesos para los propios empleados de la Administración Pública[19]. En conclusión, el citado informe recomienda un acercamiento en reglas y competencias entre los órganos encargados de la materia impositiva y los de la Seguridad Social. Así lo han entendido también informes como el conocido Mirrlees en el que se estudian pautas para un "sistema tributario ideal"[20]. El mismo precisamente en sus conclusiones plantea integrar los impuestos sobre la Renta y los beneficios sociales estableciendo un único beneficio fiscal y aunque en nuestro sistema esta pretensión tiene muchas aristas por el sistema de prestaciones y subsidios, a lo mejor es el momento de plantearse algún cambio en esta línea. Es más, dentro de los trabajos preparatorios se ha hablado de la ilógica separación de la Administración Tributaria y la Seguridad Social, y de le necesidad de la interrelación de ambas, incluso desde el punto de vista de ahorro de coste[21].

Experiencias como las mencionadas podrían ser de gran utilidad para sistemas como el nuestro en los que una mejora en su regulación y gestión podría revertir en un sistema más efectivo, eficiente y colaboraría en gran medida en la detención de determinadas bolsas de fraude. Pero para ello analicemos nuestro sistema tributario a continuación.

4. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES EN EL DERECHO INTERNO ESPAÑOL

Podríamos definir a las cotizaciones sociales como una prestación coactiva que grava índices de capacidad económica, protegida por el principio de reserva de ley e indisponible por los particulares. Estas características genéricas básicas nos llevan a afirmar su naturaleza tributaria. En efecto las cotizaciones sociales son una manifestación más de la capacidad económica cuya naturaleza la afianza en esta categoría. Así lo de muestran sus caracteres tales como; su articulación para la

---

19 Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. OECD Report. Disponible en http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm

20 *Dimensions of tax desing. The Mirrlees Review.* MIRRLEES, J (Dir). Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press. Oxford, 2010. El citado informe fue encargado por el citado Instituto con la idea de abordar una omnicomprensiva reforma fiscal, y con esta se presenta el informe buscando sugerir el Sistema tributario ideal.

21 Precisamente en uno de los trabajos preparatorios del citado informe se llama la atención sobre esta cuestión SHAW,J/SLEMROD. J/WHITING, J. "Administration and Compliance". Ch. 12. Page 1184.

contribución en la financiación de gastos público, aunque estos estén determinados y cuantificados en una caja establecida al efecto; su naturaleza pecuniaria, su carácter de prestación coactiva no sancionatoria, su necesidad de establecimiento por ley y su utilidad no inmediata, como es bien sabido en nuestro ordenamiento se prevé un sistema mixto por el cuál el hecho de pagar una contribución no conlleva automáticamente que esa cantidad sea reservada para recibir una pensión individualizada en el futuro. Podría decirse que no tiene un carácter anual y que tampoco es no afecto pero existen categorías tributarias que tampoco gozan de estas dos características, por lo que tal afirmación no excluye nuestra aseveración. Por último, señalar que se cotiza en base a unas categorías profesionales, con independencia que puedan considerase más o menos adecuadas, cuyo establecimiento tiene como sustrato la capacidad económica.

De hecho, siguiendo a PÉREZ ROYO podemos identificar como hecho imponible el nacimiento y la obligación de cotizar derivada de la situación de alta de un trabajador realizada por un empresario (obligados) cuyo cálculo se establece en función de una base regulada por la normativa y un tipo impositivo que viene a ser un porcentaje calculado sobre la misma[22]. La obligación es exigible por día trabajado, constituyendo el devengo del tributo, a excepción de los trabajadores autónomos cuyo régimen presenta algunas particularidades.

Todas estas razones nos levan a ni siquiera dudar de su naturaleza tributaria. Un gran sector doctrinal así lo manifiesta[23]. Por su parte, el propio Tribunal Constitucional, si bien obiter dicta, en Auto núm. 306/2004 de 20 julio, parte sin lugar a dudas, y apoyándose también en el propio Tribunal Supremo de que estamos ante prestaciones coactivas de carácter público protegidas por la reserva de ley del art. 31.3 CE en el mismo sentido que la potestad tributaria refiriéndose al propio 133 CE. Quizá no corresponde en este momento detenernos en una categorización del mismo entre quién entiende que es una exacción parafiscal, o quién lo

---

22 PÉREZ ROYO, F "Ingresos tributarios de la Seguridad Social" en FERREIRO LAPATZA, J. J; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F; QUERALT, J.M; PÉREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular.* 5a. ed. Madrid. Marcial Pons, 1988. Pág.955.

23 Numerosos autores han atribuido tal naturaleza a las mismas. Como recogía PÉREZ ROYO, F. "Esta última tesis, la de la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales, es la admitida hoy de forma absolutamente mayoritaria en la doctrina española (Borrajo, Vicente-Arche, Almanasa, De la Villa, Mateo Rodríguez, Albiñana, Alonso Olea). PÉREZ ROYO, F "Ingresos tributaros…." Op.cit Pág.955. Más recientemente; "en nuestra opinión, tanto la cotización empresarial como la obrera, por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social, tienen naturaleza tributaria y su estructura genérica responde a la categoría impositiva, por lo que, pese a las particularidades y elementos específicos que, como a todo tributo, le son propios, nada impide su clasificación como tales y su inclusión sin ambigüedades en el sistema fiscal". MARTÍNEZ AZUAR, *Régimen Fiscal de las Cotizaciones a la Seguridad Social*. EDERSA. 2000.

define como un impuestos con sus propias características, pero si resulta clara su naturaleza tributaria y estructura como tal.

Sin embargo, admitida esta naturaleza tributaria, la propia doctrina acaba por reconocer que las consecuencias jurídicas de tal afirmación pueden llegar a ser "inasumibles". Como manifestaba en su momento MARTÍNEZ AZUAR "…desde la perspectiva jurídica, la cotizaciones, pese a ser, en general doctrinalmente reconocido su perfil tributario, han sido tradicionalmente excluidas del Derecho Tributario positivo. Creemos que los motivos de dicha exclusión tal vez hayan sido de carácter político o de oportunidad en la gestión, al mantener la recaudación obtenida por la cotización fuera de la competencia del Ministerio de Hacienda[24]". En efecto, a través de este trabajo no sólo queremos reafirmarnos en una posición doctrinal ya admitida sino, más bien, centrarnos en las consecuencias jurídicas que tal afirmación conlleva.

Para poder alcanzar tal pretensión hemos siquiera partir de la distinción entre dos tipos de trabajadores; por cuenta ajena y por cuenta propia. Dejando a un lado ciertos regímenes especiales cuyo estudio excedería de los objetivos del presente estudio.

La regulación del trabajador por cuenta ajena o asalariado, distingue dos tipos de cuotas, la del empleador y el empleado aunque en función de una misma base. En puridad no nos encontramos ante una única cuota sino ante tres: la cotización por contingencias comunes, la derivada de accidente de trabajo y enfermedad profesional y la de recaudación conjunta. Se produce, por tanto, una triple modalidad de cotización en el que las cuotas a ingresar se imputan, respectivamente, a los gastos generados por contingencias comunes, profesionales, o a la financiación del Desempleo, FOGASA y Formación Profesional (conceptos de recaudación conjunta).

Nos encontramos, por tanto, en el establecimiento de las mismas con unas bases de cotización a las que se le aplicará uno tipo dando como resultado la cuota a ingresar obligatoria. La base de cotización tiene tres modalidades según el riesgo para el que se cotiza[25] y el tipo tiene cuatro modalidades[26]. Pero los que nos interesa resaltar en este momento es que la base de cotización, como hemos mencionado, vendrá determinada en función de la categoría profesional. Esta particular regulación muestra, a nuestro juicio, uno de los problemas de nuestra actual normativa. Seguimos basándonos en esquemas, si se me permite la expresión,

---

24 MARTÍNEZ AZUAR, J.A *La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales*. REDF. Núm. 96/1997. Pág. 527.

25 Por contingencias comunes (BCCC), profesionales (BCCP), y horas extraordinarias.

26 Por contingencias comunes, profesionales, conceptos de recaudación conjunta (CRC), y horas extraordinarias.

anquilosados en el pasado en los que la contribución a la Seguridad Social se está midiendo por categorías profesionales en lugar de por niveles de ingresos, presumiendo, por ejemplo, que un licenciado siempre tendrá una mayor remuneración que un perito[27]. Ciertamente, en el momento que se creó el sistema de Seguridad Social pudo tener sentido esta articulación, pero hoy por hoy, quizá debamos plantearnos la revisión de ciertos esquemas preconcebidos[28].

En el caso del trabajador por cuenta ajena la cuestión más debatida radica en que si unimos los costes para empresario y el empleado a los impuestos hace que podamos ser de los ordenamientos jurídicos que llegan a tipos más altos de la UE (sumados ambos) a pesar de que, por el contrario, no se corresponda con una recaudación elevada[29]. De hecho, cuestiones como estas se han planteado por parte de empresarios de manera incesante e incluso el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* llega a plantear esta circunstancia[30]. Ahora bien hemos de admitir también, como se ha puesto de manifiesto en el epígrafe anterior, que mirando a países de nuestro entorno, dejando a un lado, por un momento, los tipos que podrán ser mayores o menores, la generalidad de estos países tienen un sistema similar de cotización entre el empresario, en su mayor parte, deducible en el correspondiente impuesto sobre Sociedades y el empleado, quién puede minorar el cálculo de su base.

Por último y relacionado con lo anterior, deberíamos tener en cuenta que al admitir la naturaleza tributaria de las cotizaciones estemos asumiendo un supuesto de plurimposición no deseable en nuestro ordenamiento jurídico en rentas del

---

27 Como límite mínimo, eso sí.

28 Si nos fijamos en la Exposición de Motivos de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, por la que se regulan las Bases de la Seguridad Social, el objetivo de la misma era suprimir la existencia de lucro mercantil en estas cotizaciones, fijar una bases tarifadas que dieran un trato igual e unitario, que permitiera que el tipo de empresa o empresario no pudiera decidir acerca del tipo de aportación que se realiza a favor del trabajador. En efecto, en el sistema de seguros sociales de regulación dispersa y desigual que existía se buscaba unidad y uniformidad. Se creyó que la mejor manera de obtenerla era a través de bases tarifadas en función de categorías profesionales. Ciertamente, entendiendo el momento en el que se plantea esta regulación quizá fue la opción más adecuada, pero ello no debiera conllevar que no seamos capaces de revisar ciertos esquemas creados en una coyuntura muy distinta a la existente en la actualidad. De hecho, es una de las propuestas contempladas (núm 107) en el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español.*

29 Si analizamos los datos presentados en el reciente *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* vemos que la conocida cuña fiscal muestra que si bien la imposición sobre el trabajo teniendo en cuenta ambas variables puede estar en la media UE, sin embargo, según este informe la parte pagada por los empresarios es más elevada. Pág. 67 y 371. Para hacer un comparativo entre diversos países puede consultarse el informe *Paying Taxes 2014. Pwc. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/*

30 *Informe de la Comisión de Expertos, op cit.*

trabajo. Para evitarlo debiera contemplarse la detracción de las cuotas a la Seguridad Social en cuota en lugar de en base.

Mención por separado merece la regulación del trabajador por cuenta propia o autónomo, y ello a pesar de que muchos de los argumentos expuestos hasta ahora son extensibles al mismo. Si bien por sus especiales características y regulación creemos necesaria una mención por separado.

La cotización a la Seguridad Social de un trabajador autónomo, básicamente, sigue el mismo esquema que el trabajador por cuenta ajena. Sobre la base de cotización se aplican distintos tipos constituyendo así la cuota. La base, con algunas limitaciones, es elegida por el trabajador autónomo entre unos límites mínimos y máximos al igual que puede escoger, hasta cierto punto, las coberturas de la prestación que abona, por ejemplo, la cobertura de las contingencias profesionales, si bien según los casos. De cualquier modo, lo que establece la regulación es una cotización mínima desde el primer día de alta en la Seguridad Social que coincidirá con el periodo de un mes. Es decir, en ningún caso, se admitirán cotizaciones parciales por día o semanas, con las consecuencias que a continuación destacaremos.

Si es necesario tener en cuenta que un trabajador que esté de alta en el Régimen General y decida, siquiera parcialmente iniciar una actividad deberá tramitar alta como trabajador autónomo(RETA) con independencia de que ya esté cotizando, si bien en estos casos si se ha admitido, recientemente, la posibilidad de cotización parcial[31].

Pero volviendo a la problemática que planteábamos con anterioridad, con la legislación actual una persona que decida iniciar la actividad va a tener un coste fijo mensual con independencia de que su trabajo se efectúe en un día o en los treinta del mes[32]. O simplemente, pensemos que no inicie sino que tenga trabajos temporales días discontinuos, como los mismos coincidan con un cambio de mes, a tenor literal de la ley, deberá pagar dos meses habiendo trabajado, por ejemplo, el 31 de agosto y el 1 de septiembre. Como rápidamente se puede comprender esta normativa es un claro influyente en esas "pequeñas bolsas de economía sumergida" que con tanto interés se pretenden atajar. En nuestra opinión, esto es una

---

31 La Ley 17/2012, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2013 aborda la pluriactividad de quienes hayan cotizado al Régimen General más de 11,633,68 € anuales. Recientemente dicha ley ha sido completada por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, estableciendo beneficios distintos y alternativos. Una de las cuestiones más destacables es la ampliación de tales medidas a todos los trabajadores y no sólo a aquellos de edad inferior a los 30 años.

32 Según la legislación vigente lo mínimo que pagará un trabajador será una cuota de 261, 83€. Si bien en la actualidad se han establecido diversas bonificaciones para primeras altas (o tras periodos de 5 años desde que estaba en situación de alta como autónomo) tanto para trabajadores hasta 30 años (más beneficiosas) como para el resto.

clara muestra de una afirmación a la que llegaremos más adelante; la necesaria relación e interconexión entre la materia laboral y tributaria. Lógicamente si un trabajador no se da de alta para hacer un trabajo puntual tampoco lo declarará a efectos de IRPF.

Si además esta situación la conectamos con casos, muy frecuentes en la actualidad, de personas que cobrando la prestación por desempleo barajan la posibilidad de crear una actividad, la normativa induce, si cabe aún más, a la llamada economía sumergida. Y ello debido a que la compatibilidad entre la prestación por desempleo y el alta en el RETA sólo está prevista para un colectivo especial, los menores de 30 años, por lo que aquel que tenga derecho a sus dos años de prestación por desempleo, que en muchos casos superará dicha la edad, si se da de alta pierde la citada prestación. Es cierto que podría solicitar la modalidad de pago único, pero la misma tiene unos requisitos taxativos, no se concede en un 100%, en la mayoría de los casos, y además exige una inversión, que en muchos casos, como es el de los profesionales no existe de inicio, unido a la vinculación del mantenimiento de la actividad, durante 5 años, para no perder la exención que operaría sobre esta renta del trabajo[33]. En estos supuestos el llamado "emprendedor" sólo podrá acudir a suspender el paro durante un periodo máximo de 24 meses, para recuperarlo en el caso de que la actividad no haya ido bien[34]. ¿Qué ocurre en la práctica? El que inicia la actividad lo hace "en la sombra" hasta que consiga algún ingreso por su actividad que pueda "compensar" la cuota de autónomo y el dejar de percibir la prestación por desempleo. Si bien es cierto, que la actualidad esta cuota de autónomo se ha bonificado para los primeros meses de actividad no lo es menos que el hecho de estar de alta un solo día hace que no se pueda volver a aplicar la misma. Es decir, en ningún caso será una opción suspender el paro un día para realizar un trabajo, por ejemplo, un informe, y volver a la prestación. Al haber estado dado de alta ya no serán aplicables las bonificaciones hasta que pase el periodo de cinco años. Al final, el cobro del citado informe entrará a formar parte, una vez más, de esa economía sumergida.

Y, por último, e introduciendo una variable más. Pongamos que el nuevo emprendedor decide crear una sociedad con un amigo que se encuentra en la misma situación. Para ello necesitará de un administrador al que la normativa exige estar dado de alta en el RETA, y por tanto renunciar a la prestación por desempleo. Quizá en estos caso la modalidad de pago único sea una opción más real pero en la práctica su taxatividad hace que en muchas ocasiones se deniegue y por tanto, ese alta del administrador impida crear y ejercer la actividad dentro de la legalidad.

---

33 En el Consejo de Ministros de 24 de abril de 2015 se ha anunciado la aprobación de algunas medidas que buscan paliar algunos de los efectos comentados.

34 Téngase en cuenta que en la hipótesis que se plantea partimos siempre de la idea de que el autónomo es mayor de 30 años.

En conclusión, a pesar de las medidas que se vienen aprobando, de una forma dispersa y asistemática, en busca de favorecer el famoso "emprendimiento[35]" la complejidad de la regulación hace de ello una cuestión muy complicada[36]. Situación que tiene sin duda, su otra lectura, a efectos tributarios, el incremento de la economía sumergida.

No podríamos terminar este epígrafe sin insistir en la idea, ya esbozada en líneas anteriores, de la necesidad de integración de las regulaciones de las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta de los trabajadores.

5. CONSECUENCIAS JURÍDICAS PRÁCTICAS DE LA NATURALEZA TRIBUTARIA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES. A MODO DE CONCLUSIÓN

A nuestro juicio no hay duda de la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales, otra cuestión es que las consecuencias prácticas de tal afirmación puedan llegar a ser asumidas. Sin embargo, no por ello debiera abandonarse el estudio del tratamiento de las mismas tanto desde el derecho internacional como desde nuestro ordenamiento interno.

En un mundo globalizado y de numerosos desplazamientos de trabajadores transfronterizos la búsqueda de un tratamiento unificado debiera ser tenida en cuenta por los Estados de nuestro entorno. Y, en cualquier caso, sistemas como el nuestro debieran mirar al Derecho Comparado para así importar esquemas que podrían ser más que útiles a la hora de establecer un sistema más eficaz, eficiente, controlado e uniforme.

En nuestra opinión quizá sería necesario revisar, como ya se ha mencionado, ciertos esquemas heredados del pasado y obsoletos en la actualidad. Debiéramos plantearnos crear un mecanismo de interrelación entre la normativa laboral y tributaria. Para ello sería recomendable, entre otras medidas, la unificación de bases a la hora de calcular la cotización social y por IRPF en general.

Para el caso de los trabajadores autónomos esta cuantía podría calcularse en función del volumen de ingresos del año inmediatamente anterior y estableciendo

---

35 La palabra emprendimiento si bien no estaba contemplada en el Diccionario de la Real academia está prevista su inclusión para la vigésimo tercera edición. (http://lema.rae.es/drae/?val=emprendimiento)

36 Para un análisis pormenorizado de las medias laborales aprobadas recientemente y en el mismo sentido expuesto Vid. SEMPERE NAVARRO, A.V/ FERNÁNDEZ ORRIC, F.J. "Emprendedores y reformas laborales". Revista Doctrinal Aranzadi Social num.8/2013 parte Tribuna. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2013.

en su caso, unos mínimos más razonables de los que se prevén en la actualidad. Téngase en cuenta que esta opción no sólo afectaría a la cuota mínima cuando se comienza la actividad sino también a los ingresos cuando las actividad tenga un mayor volumen, respondiendo de esta manera de una forma más acorde con el principio de capacidad económica. Unido a ello, debiera admitirse una cotización parcial que si bien a lo mejor podría no ser tan cuantiosa a efectos de recaudación de la Seguridad Social, si podría aumentar los ingresos declarado a efectos de la Administración Tributaria y a la sazón, una mayor información y por ende un mayor control tributario. De igual modo la compatibilidad de la prestación por desempleo con el trabajo como autónomo debiera ser una realidad, como por otro lado lo es para el trabajador por cuenta ajena o propia menor de 30 años.

Somos conscientes de que la admisión de la naturaleza tributaria llevaría a que los importes pagados por las mismas se dedujeran en cuota y no en base como se hace en la actualidad. Si bien por cuestiones, básicamente económicas, esta propuesta puede devenir de difícil cumplimiento, quizá sí debiéramos plantearnos la integración de la gestión de las cotizaciones sociales y las retenciones de IRPF a efectos de recaudación y, por qué no, un primer estadio de control.

Ciertamente, todas estas medidas significan, en cierto modo, una apuesta arriesgada y valiente que podría llevar otro tipo de fraudes pero, a nuestro juicio, no se puede legislar pensando en cómo evitar la utilización fraudulenta de las leyes en lugar de en el establecimiento de un ordenamiento jurídico acorde con nuestros principios constitucionales.

BIBLIOGRAFÍA

AVERY JONES ET AL. The non discrimination article in Tax Treaties. 31 European Taxation 10(1991).

BARKER, William b. "The concept of tax: a normative approach". At PEETERS, B. et alt The concept of tax: 2005 EATLP Congress, Naples (Caserta)EATLP international tax series.

BRAUNER, Y. "The International Tax Regime and Social Security" at at LANG.M. Double Taxation Conventions and Social security Conventions. Linde. 2006.

CYRILLE, D. National Report:France. European Taxation. Vol 41. Suppl. núm.1. December. 2001.

GUTMANN, D. "Tax treatment of Pensions-A comparative analysis". European Taxation. Vol 41. Suppl. núm.1. December. 2001.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. "Defining the objective scope of income tax treaties: the impact of other treaties and EC law on the concept of tax in the OECD Model". In: Bulletin for international fiscal documentation. - Amsterdam. - Vol. 59 (2005), núm. 10.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. "Comentario al art. 2 MC OCDE" en RUIZ GARCÍA, J.R/CALDERÓN CARRERO, J.M Comentarios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España. Fundación Pedro Barrié de la Maza. 2004.

MARTÍN JIMÉNEZ, A/ CALDERÓN CARRERO, J.M. "Comentario al art. 24 MC OCDE" en RUIZ GARCÍA, J.R/CALDERÓN CARRERO, J.M Comentarios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España.

MARTÍNEZ AZUAR, Régimen Fiscal de las Cotizaciones a la Seguridad Social. EDERSA. 2000.

MARTÍNEZ AZUAR, J.A La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales. REDF. Núm. 96/1997.

MELZ at AULT/ARNOLD. Comparative income taxation: a structural analysis. Wolters Kulmer. 2010.

PÉREZ ROYO, F "Ingresos tributarios de la Seguridad Social" en FERREIRO LAPATZA, J. J; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F; QUERALT, J.M; PÉREZ ROYO, F. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular. 5a. ed. Madrid. Marcial Pons, 1988.

SEMPERE NAVARRO, A.V/ FERNÁNDEZ ORRIC, F.J. "Emprendedores y reformas laborales". Revista Doctrinal Aranzadi Social num.8/2013 parte Tribuna. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2013.

SHAW,J/SLEMROD. J/WHITING, J. "Administration and Compliance".

VAN THIEL "Income tax payments and social security contributions" at LANG.M. Double Taxation Conventions and Social security Conventions. Linde. 2006.

VOGEL, K. Double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice.3rd ed. London Kluwer Law International 1997.

VOGEL/PROKISCH. Informe general del Cahiers de droit fiscal international de la IFA (Volume LXXVIIIa). Interpretation of double taxation conventions. Netherlands. 1993.

OTROS:

Dimensions of tax desing. The Mirrlees Review. MIRRLEES, J (Dir). Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press. Oxford, 2010. (valoraciones realizadas al citado informe en la presentación de su traducción el español por la Fundación Ramón Areces en http://www.fundacionareces.es/fundacionareces/cargarAplicacionAgendaEventos.do?idTipoEvento=1&identificador=1551).

Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español.

Paying Taxes 2014. Pwc. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/

Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. OECD Report. Disponible en http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm.