

# LA UNIÓN FISCAL EN LA UE (UNA VISIÓN GENERAL)

## THE FISCAL UNION IN THE EU (AN OVERVIEW)

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

UNED (Madrid)

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: A) La cooperación administrativa en materia tributaria. B) La lucha contra el fraude fiscal. III. LA IMPOSICIÓN DIRECTA: A) Ideas generales. B) Iniciativas comunitarias adoptadas en el ámbito de la imposición directa. C) La imposición sobre la renta de las personas físicas. D) La imposición sobre sociedades: 1. *La base imponible consolidada común en el Impuesto sobre sociedades*. 2. *Las reestructuraciones empresariales*. 3. *El régimen fiscal de las sociedades matrices y sus filiales*. IV. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: A.) Los impuestos indirectos sobre la concentración de capitales. B) El impuesto sobre transacciones financieras. C) El Impuesto sobre el valor añadido. D) Los Impuestos especiales (accisas). E) Los impuestos aduaneros. V. CONCLUSIONES.

### I. INTRODUCCIÓN<sup>1</sup>

Decir que vamos a examinar, siquiera sea de forma muy resumida, algunos aspectos de la unión fiscal en la Unión Europea (UE) requiere de un proceso de aproximación para precisar lo que verdaderamente queremos estudiar.

---

<sup>1</sup> Este trabajo hubiera resultado muy difícil de realizar en épocas pasadas. Solo la recogida de los datos normativos necesarios nos hubieran llevado varios meses, tiempo al que hubiera debido añadirse su depuración y análisis. Todo esto no nos es desconocido a quienes llevamos mucho tiempo realizando tareas como la presente, porque esta ha sido la única forma de trabajar que hemos conocido durante décadas. En la era de las nuevas tecnologías de la comunicación (TIC) nuestra labor se ha visto enormemente facilitada. Para redactar las líneas que siguen he utilizado «*sin piedad*» la información y los resúmenes de la excelente página Web de la UE, en especial los resúmenes de su legislación fiscal y aduanera. De buen nacido es ser agradecido, por lo que así lo hago constar expresamente. Ni que decir tiene que los errores que pueda tener este trabajo son responsabilidad exclusiva del autor.

En *primer lugar* es necesario precisar el significado de la expresión «*unión fiscal*». Desde el punto de vista de la intervención pública en la economía (es decir, desde la perspectiva de la Hacienda Pública), el término *política fiscal* se opone al de *política monetaria*. Con el primero se hace referencia a la intervención de las Administraciones públicas en el sector real de la economía, esto es a su actuación en el campo de los ingresos y los gastos, mientras que con el segundo se alude a las actuaciones que utilizan la cantidad de dinero como variable para controlar y mantener la estabilidad económica. Así una medida de política fiscal puede ser un incremento o una disminución de los ingresos o de los gastos públicos, mientras que una medida de política monetaria puede ser la depreciación de la moneda o la modificación de los tipos de interés. En este último campo es evidente que, al menos en la denominada zona euro, los Estados miembros de la UE han unificado su actuación, de tal manera que cada uno de ellos ya no puede utilizar con autonomía plena los instrumentos de la política monetaria que antes estaban a su alcance. España, por referirnos solo a nuestro caso, no ha podido devaluar su moneda, lo que antes hubiera sido la primera decisión que se hubiera adoptado ante una crisis como la que estamos atravesando, o no puede modificar el tipo oficial de interés. En estos momentos, ambas posibilidades solo están al alcance del Banco Central Europeo.

Así pues, cuando hablamos de unión fiscal en la UE queremos decir que nos vamos a ocupar de la política de los ingresos y los gastos públicos. Aquí nos encontramos ante el *segundo* estadio de aproximación, puesto que la política fiscal puede ser examinada desde un punto de vista económico o desde una perspectiva jurídica o, si utilizamos la terminología de los hacendistas, desde un enfoque normativo. Ni que decir tiene que, dada mi formación académica e intelectual, la unión fiscal en la UE será abordada desde un punto de vista jurídico.

Y llegamos así al *tercer y definitivo* estadio de aproximación. La propia crisis a la que hemos hecho referencia ha puesto de relieve que la UE ha intervenido en la política fiscal de los Estados miembros tanto desde la perspectiva de los ingresos como de los gastos públicos.

La intervención de la UE en los gastos públicos no es nueva. A modo de ejemplo, solo tenemos que recordar que los principales requisitos que el Tratado de Maastricht de 7 de febrero de 1992 (que entró en vigor el 1 de noviembre de 1993), impuso a los Estados miembros para que pudieran integrarse en una unión monetaria tenían que ver con los gastos públicos y su financiación, fundamentalmente la prohibición de rebasar unos determinados niveles de desequilibrio presupuestario [3% del producto interior bruto (PIB)] y de endeudamiento público (un 60% del PIB). También desde el inicio de la crisis económica (en 2008, por poner una fecha), la UE ha intervenido en la política de los gastos públicos, sobre todo en la de los Estados miembros que, de forma directa o indirecta, han debido ser ayudados para salir de aquella.

Pero no vamos a estudiar la unión fiscal de la UE desde esta perspectiva, entre otras razones porque casi siempre ha tenido un marcado carácter coyuntural y no estructural (a pesar de las solemnes manifestaciones políticas demasiado apegadas

al momento en que se han realizado), y porque la mayor parte de las veces se ha sustentado en un endeble soporte jurídico<sup>2</sup>.

Así pues, después de estas precisiones está claro que cuando hablamos de unión fiscal en la UE queremos referirnos a las reglas que se han ido estableciendo, de forma lenta pero constante, para unificar el régimen jurídico de los ingresos públicos y más concretamente de los tributos, que son los ingresos públicos por antonomasia.

En la actuación de la UE en este campo puede distinguirse, con una gran dosis de simplificación, dos perspectivas distintas. Desde un punto de vista positivo (que es el que vamos a examinar en las líneas que siguen), la UE ha dictado numerosas disposiciones sobre la regulación de los tributos. El número de tales reglas en los cuarenta años de existencia de la UE (bajo diversas denominaciones) es ingente, incluso aunque su actuación se haya llevado a cabo, como no podía ser menos, respetando los principios de atribución, subsidiariedad y proporcionalidad (artículo 5 TUE), principios estos dos últimos que, como es de sobra conocido, han sido objeto de desarrollo en el Protocolo Segundo de la versión consolidada de los Tratados de la UE<sup>3</sup>. Por ello, nuestro examen tendrá que ser necesariamente será sumario.

Y ha existido también, aunque ahora no lo estudiemos, una actuación negativa muy importante, que se puede resumir en los esfuerzos de la UE para prohibir las ayudas de Estado<sup>4</sup> consistentes, por lo que nos afecta, en la concesión, para ciertos sectores económicos, de regímenes tributarios favorables, bajo multitud de formas y para impedir la denominada *competencia fiscal dañina*<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Los deberes impuestos en las políticas de gasto a los Estados miembros intervenidos directa o indirectamente durante la crisis se han traducido casi siempre en reglas del denominado *soft law* (categoría en la que hay que incluir, por ejemplo, las sugerencias e instrucciones del Banco Central Europeo), más que en verdaderas normas jurídicas. La cuestión ha sido estudiada suficientemente por la doctrina, por lo que nos limitaremos a mencionar el trabajo de CALVO ORTEGA, R.: *El Pacto Fiscal Europeo*, Cuadernos Civitas, Civitas-Thomson-Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2013.

<sup>3</sup> Por simplificar mucho el contenido de este Protocolo, lo que en realidad se escapa al objeto de nuestra intervención, podemos indicar que todas las normas que pretenda aprobar la Unión, *actos legislativos* según su terminología, expresión cuyo significado es mucho más amplio que el de leyes en sentido estricto, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 3 del Protocolo (que incluye incluso las peticiones del TJUE, o las recomendaciones del Banco Central Europeo), deben ser puestas en conocimiento de los Estados miembros (en realidad de los Parlamentos nacionales) para que, en su caso, presenten las objeciones que consideren oportunas sobre el respeto al principio de subsidiariedad. Incluso está previsto cómo debe procederse en el caso de que un número determinado de Parlamentos nacionales presenten objeciones al proyecto de acto legislativo (artículo 7).

<sup>4</sup> Las ayudas de Estado relacionadas con el reconocimiento de regímenes tributarios favorables han sido objeto de múltiples estudios doctrinales. Me limitaré a citar el libro de MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2006. También ha dado lugar a numerosas decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Al respecto solo mencionaré la sentencia de 18 de julio de 2013 (Asunto C-6/12, *P Oy*).

<sup>5</sup> También esta cuestión ha suscitado la atención de la doctrina. A la obra citada en la nota anterior, se puede añadir la obra de MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: *Concorrenza fiscale nell'Unione Europea: Profili nazionali e ordinamentali*, Tesis di ricerca leída en la Universidad de Bologna el día 22 de marzo de 2013 (aun no publicada, al menos, que sepamos).

Ya hemos apuntado que nuestro trabajo solo versará sobre la primera perspectiva, esto es la actividad normativa de la UE en el terreno tributario. En él examinaremos sucesivamente las actuaciones más relevantes de la UE en el ámbito tributario general, en la imposición directa y en la imposición indirecta. Para terminar, ofreceremos unas conclusiones en las que, entre otros extremos, podremos precisar, ya con cierto conocimiento de causa, si puede afirmarse o no que existe una unión fiscal en la UE, entendido el término en sentido estricto.

## II. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

En el ámbito de la regulación general de los impuestos, la UE no ha dictado norma alguna para armonizar su gestión (entendido el término en su sentido más general). Ni siquiera ha podido sugerir unas reglas comunes sobre este particular, debido a que la organización de la Administración tributaria y la regulación de los procedimientos de exigencia de los tributos siempre ha correspondido a los Estados miembros, por lo que poco es lo que podemos decir al respecto.

Como ejemplo de lo que acabamos de apuntar podemos comparar, muy someramente, lo que sucede en dos Estados miembros como España y Alemania. En España coexisten tres niveles de Administración tributaria. En el ámbito estatal, la aplicación de los tributos se lleva a cabo, como es de sobra conocido, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Después, cada CA tiene su propia Administración tributaria, en algunos casos incardinada en la estructura administrativa general, y otras veces organizada como un Ente público con personalidad jurídica propia, a imagen y semejanza de la AEAT. Por último, las Administraciones locales pueden tener su propia Administración tributaria, si su tamaño se lo permite. En otro caso, la gestión tributaria se encarga, a través de los convenios correspondientes a las Diputaciones provinciales o a las Administraciones que cumplen sus funciones (como los Cabildos Insulares). En Alemania, por el contrario, la gestión de los tributos, incluso de los federales, está encomendada a los *Länder*, con algunas excepciones que no contradicen esta afirmación.

No obstante, lo cierto es que la UE también ha intervenido en la gestión (aplicación) de los tributos, si bien su actividad en este campo puede considerarse la mayor parte de las veces como la propia de un *think tank* (o laboratorio de ideas, si lo prefieren), más que de una verdadera Administración pública.

No podemos pasar revista a todas las iniciativas de la UE llevadas a cabo sobre todo por la Comisión y, dentro de ella, por la Dirección de Fiscalidad y Unión Aduanera. Solo voy a referirme brevemente a las actuaciones en materia de cooperación administrativa y de lucha contra el fraude fiscal.

### A) La cooperación administrativa en materia tributaria

Por lo que se refiere a la cooperación administrativa me voy a referir a tres actos legislativos adoptados en los últimos tiempos por la UE.

El **primero** es la Decisión nº 1482/2007/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2007, que establece un programa comunitario destinado a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior (*Fiscalis 2013*) y que deroga la Decisión nº 2235/2002/CE.

En esta Decisión se estableció el denominado *Programa Fiscalis* para los años 2008 a 2013 (programa que ha estado prorrogándose periódicamente desde 1993) con el propósito de mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior de la UE.

Sus objetivos no dejan de ser un compendio de buenas intenciones y pueden resumirse del modo siguiente:

- La aplicación uniforme de la legislación fiscal de la UE en todos los países de la UE.
- La protección de los intereses financieros nacionales y europeos.
- El buen funcionamiento del mercado interno a través de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, incluida en su dimensión internacional.
- La prevención de distorsiones de la competencia.
- La reducción de la carga de las obligaciones que pesan tanto sobre las administraciones como sobre los contribuyentes.

Y para conseguir tan loables, pero imprecisos, objetivos, está previsto que exista intercambio de información entre las Administraciones públicas, controles multilaterales (aunque no se dice cómo se llevarán a cabo), seminarios, visitas de trabajo, actividades de formación, etc.

Existe además el denominado *Comité Fiscalis* que es un órgano asesor de la Comisión Europea en materia tributaria, que estará formado por representantes de los Estados miembros de la UE, sin que haya sido capaz de encontrar (seguramente por mi impericia) dato alguno sobre tal Comité (composición, miembros, actas de reuniones, etc.). Lo único que he podido sacar en claro, a través de alguna información fragmentaria e indirecta obtenida de la Web de la UE, es que se han publicado algunos trabajos realizados por equipos formados por expertos de diversos Estados miembros.

El **segundo**, que tiene mucha más importancia práctica, es la Directiva 2010/24/EU del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

En síntesis, la Directiva obligó a los Estados miembros a incorporar a sus legislaciones internas las normas necesarias para hacer efectivo:

- 1) La obligación de proporcionar a otro Estado miembro cualquier información pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos tributarios (con algunas excepciones, por ejemplo cuando la información pudiera atentar contra la seguridad o el orden público).

2) La obligación de proceder a la exigencia de los tributos de otro Estado miembro, utilizando para ello todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas del país de la UE requirente que sean aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares (o, defecto de ellos, las normas aplicables al Impuesto sobre la renta de las personas físicas).

La Directiva establece algunas excepciones a esta obligación, como las referidas a deudas tributarias de escasa cuantía o de cierta antigüedad.

3) La adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias de otro Estado miembro, siempre que lo permita su legislación nacional.

Por último, debemos destacar los siguientes aspectos:

1) Toda la información y los documentos que se divulguen con arreglo a la Directiva que estamos resumiendo estarán cubiertos por el secreto oficial y gozarán de la protección otorgada por la legislación nacional del país de la UE receptor.

2) Los Estados miembros pueden modificar o retirar la solicitud de colaboración a la Administración tributaria de otro Estado miembro, indicando los motivos de su decisión.

3) Los litigios relacionados con las deudas tributarias, incluso los referidos a la validez de su notificación serán responsabilidad de los Estados miembros acreedores.

4) Los litigios relacionados con la validez de la notificación realizada por el Estado miembro requerido se someterán a las normas de este Estado.

El plazo para transponer la Directiva 2010/24/EU finalizaba el día 31 de diciembre de 2011 (artículo 28). En nuestro país, siempre presto a cumplir sus obligaciones como Estado miembro de la UE, lo llevó a cabo a través de la inclusión en la Ley General Tributaria (LGT) de los preceptos necesarios por medio del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre. Salvo esta observación, que por otro lado no tiene importancia, hay que señalar que, en general, la Directiva fue transpuesta de modo correcto.

Y el **tercero** es la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, que fue transpuesta a nuestra normativa por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que incorporó al Reglamento general de gestión e inspección un nuevo Título VI (artículos 198 a 207) bajo la rúbrica «*Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua*».

En estos preceptos se contemplan tres tipos de información (previa solicitud de un Estado miembro, automática en relación con determinadas categorías de información y espontánea cuando se considere que puede ser útil para otro Estado miembro). Para cada una de estas tres modalidades de información existe un procedimiento que ahora no tiene sentido detallar.

Solo destacaremos que, si bien la normativa española no lo dice expresamente, la Directiva señala que la información automática se referirá a las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio:

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

## **B) La lucha contra el fraude fiscal**

La lucha contra el fraude fiscal ha sido objeto de atención continuada por parte de las Instituciones de la UE. Además de las que se refieren a tributos concretos, como el IVA, al que nos referiremos más adelante, vamos a citar ahora, como llamada de atención general al problema, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 31 de mayo de 2006, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal [COM (2006) 254], no publicada en el Diario Oficial.

En realidad, la Comunicación no es más que un catálogo de buenas intenciones que, para lo que nos interesa, puede ser resumido del modo siguiente:

1) Para mejorar la cooperación administrativa entre los Estados miembros, la Comisión propuso:

- reforzar, además de la normativa, las prácticas de cooperación precisas en los ámbitos de la fiscalidad directa e indirecta y de la asistencia en las tareas de recaudación;
- mejorar la gestión de los riesgos de forma que los Estados miembros puedan centrar sus actividades de control en aquellos sectores y contribuyentes que planteen mayores riesgos de fraude;
- crear un Foro permanente de cooperación administrativa a escala comunitaria para todos los impuestos directos e indirectos.

Buena parte de estos objetivos se han cumplido, o pretenden cumplirse con las Directivas a las que acabamos de hacer mención.

2) Es necesario dar un enfoque comunitario a la cooperación con los países terceros.

3) Debe abrirse un debate sobre los sistemas comunes que existen actualmente en materia de IVA y de impuestos especiales. Sobre esto diremos algo más adelante.

4) La Comisión propuso, en fin, el análisis de otras medidas más específicas como, por ejemplo:

- El refuerzo de las obligaciones de declaración en el caso de los contribuyentes «de riesgo».
- El aligeramiento de esas obligaciones para las empresas que obtengan una autorización gracias a su compromiso de colaboración con la administración fiscal.
- La utilización de métodos informáticos normalizados que garanticen eficazmente y con la máxima rapidez el intercambio de información necesario.

### III. LA IMPOSICIÓN DIRECTA

#### A) Ideas generales

La regulación de la imposición directa no es competencia de la UE, sino de los Estados miembros. Aunque se trata de una regla que no está explicitada en los Tratados, es admitida de forma unánime y los argumentos que pueden esgrimirse a favor de esta postura, que compartimos, son, en síntesis, los siguientes:

1) Según el artículo 4 del TUE, toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros y lo mismo se dice en la Declaración nº 18 aneja al Tratado de Lisboa. Pues bien, como vamos a citar de inmediato, entre las competencias de aquella (la Unión) no está la imposición directa.

A la misma conclusión se puede llegar si tenemos en cuenta que la delimitación de las competencias de la UE se rige, como ya hemos apuntado, por los principios de atribución, subsidiariedad y proporcionalidad (artículo 5 TUE), principios estos dos últimos que, como es de sobra conocido, han sido objeto de desarrollo en el Protocolo Segundo de la versión consolidada de los Tratados de la UE, que ya hemos citado.

2) En fin, por cerrar el círculo de nuestro razonamiento, los artículos 110 a 113 del TFUE, que tratan de las disposiciones fiscales, solo se refieren a los impuestos indirectos, sin que exista mención alguna a la imposición directa.

También el TJUE ha tenido oportunidad de indicar en multitud de ocasiones que la imposición directa es competencia de los Estados miembros. Por citar solo una, podemos mencionar la Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (Asunto C – 374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*), en la que se puede leer:

*«81... es preciso recordar que, 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 con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véanse las senten-*



*cias, antes citadas, Gilly, apartados 24 y 30; Saint-Gobain ZN, apartado 57; D., apartado 52, y Bouanich, apartado 49).»*

Podríamos terminar aquí este apartado de nuestra intervención, pero lo cierto es que, de un modo u otro, la UE ha intentado, y en algunos casos ha conseguido, establecer reglas comunes para la imposición directa. Sin perjuicio de la aprobación de algunos actos legislativos (en la terminología comunitaria) en esta materia, de lo que nos haremos eco un poco más adelante, hay que señalar que la aproximación entre la imposición directa de los Estados miembros ha sido una tarea casi exclusiva del TJUE y ha tenido como objetivo final la prohibición de las discriminaciones entre los residentes y no residentes.

Sobre esta cuestión me he extendido un poco en algún trabajo reciente<sup>6</sup>, por lo que no tiene sentido que ahora me detenga en ella. Solo quiero indicar que la idea principal de la doctrina mantenida por el TJUE es que la existencia de discriminaciones en los impuestos directos, esto es en los Impuestos sobre la renta (de personas físicas o de sociedades), sobre sucesiones y donaciones y sobre el patrimonio, por razón de la residencia es contraria a las libertades de circulación de personas y capitales previstas en los artículos 21, 45 y 63 del TFUE, y que, por tanto, no pueden ser aceptadas.

En España la cuestión se ha complicado en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones por el hecho de que se trata de un tributo cedido a las CCAA que pueden, entre otras cosas, la posibilidad de establecer deducciones de la cuota, deducciones que en algunas de ellas ha llevado a eliminar prácticamente el gravamen en los actos lucrativos realizados con parientes en línea recta. Esta cesión solo se refiere al impuesto debido por los residentes en España, pero no a los residentes en otros Estados miembros, para los que se aplica la legislación estatal, que no contempla deducciones en la cuota. Un ejemplo puede explicar lo que decimos: si una persona fallece en Madrid dejando como herederos por partes iguales a dos hijos, uno residente en esta ciudad y otro residente en Francia, el primero gozará de una bonificación del 99% de la cuota (es decir, prácticamente no pagará impuesto alguno), mientras que el segundo tendrá que satisfacer la cuota tributaria en su totalidad.

La UE no podía ser ajena a esta discriminación que atenta contra las libertades de circulación de personas y capitales. Por ello, son múltiples las sentencias del TJUE que ha prohibido esta discriminación. Pero hay más. En el caso concreto de España, la Comisión solicitó a que modificase sus tributos sobre sucesiones y donaciones para los no residentes (Caso 2004/4090), precisamente porque suponían una discriminación entre los ciudadanos de la UE. En la Comunicación de la Comisión se lee lo siguiente:

*«El ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus poderes legislativos en materia de sucesiones y donaciones fiscal da lugar a diferencias en la carga fiscal a cargo*

<sup>6</sup> «La discriminación entre la tributación de la renta de los residentes y no residentes», *Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras*, Colegio Nacional de Registradores de España, número 39 (2013).

*de los contribuyentes, dependiendo de qué legislación se les aplique: si solo la legislación del Estado, si lo es la legislación de Estado junto con las modificaciones introducidas por las Comunidades Autónomas que tienen poderes legislativos respecto de este impuesto y los han ejercido, o si se aplica la legislación de las Comunidades Autónomas del País Vasco o Navarra. En la actualidad, la aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas da lugar a una menor carga de impuestos para el contribuyente. Esto puede ser visto como una consecuencia natural de la descentralización fiscal en esta área. Sin embargo, al realizar esta descentralización fiscal, debe tenerse cuidado para evitar una discriminación no deseada. La Comisión considera que la aplicación exclusiva de la legislación del Estado en ciertos casos constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capital en virtud del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea».*

Además, La Comisión Europea emitió un Dictamen Motivado Complementario, de fecha 16 de febrero de 2011, en el que insiste en que el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación CCAA, vulneraba lo dispuesto en los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Incluso, ante la inactividad española, la Comisión ha interpuesto, con fecha 7 de marzo de 2012, una demanda contra España (Asunto 127/12) por entender que ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

Por la fecha de la interposición de la demanda, pronto se dictará una sentencia que previsiblemente será desfavorable a nuestro país, si el TJUE mantiene su postura sobre la cuestión, lo que puede darse por seguro porque de forma muy reciente se ha reafirmado en ella [Sentencia de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-181/12, *Yvon Welte*)].

## **B) Iniciativas comunitarias adoptadas en el ámbito de la imposición directa**

Ya he señalado en el trabajo que acabo de citar, y a lo allí escrito me remito, que el método consistente en dejar que sea el TJUE quien precise el alcance de las discriminaciones tributarias admisibles entre residentes y no residentes no resulta suficiente, por lo que se han puesto en marcha otras iniciativas (algunas de ellas verdaderas manifestaciones de *soft law*) para resolver estos problemas, que también se nos antojan insuficientes. Esta insatisfacción parece ser compartida por los órganos de la UE, que se han esforzado en conseguir que la imposición directa de los Estados miembros se aproxime en la medida de lo posible.

Los resultados obtenidos en este loable objetivo pueden calificarse como magros porque, hasta el momento y solo después de esfuerzos infinitos, solo se ha logrado emitir unas cuantas Comunicaciones, aprobar algunas Directivas sobre cuestiones específicas de la imposición directa, y preparar algunas propuestas de Directiva.

Por lo que se refiere a **cuestiones generales de la imposición directa**, podemos mencionar:

1) La Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «*La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior*» [COM (2006) 823 final], que ni siquiera ha sido publicada en el Diario Oficial de la UE, en la que se anuncian una serie de iniciativas para lograr una mejor coordinación de los sistemas nacionales de imposición directa en la Unión.

El propio título de la Comunicación revela la falta de ambición de la iniciativa de la Comisión porque, lejos de proponer la aprobación de Directivas en materia de imposición directa, se conforma con que las normas de los Estados miembros en esta materia puedan llegar a coordinarse, muy parcialmente añadimos nosotros.

La Comisión Europea ha constatado, y cito literalmente, que:

*«La legislación comunitaria deja a los Estados miembros una gran libertad a la hora de idear sus sistemas de imposición directa, de modo que puedan adaptarlos en función de sus objetivos e imperativos nacionales. Sin embargo, unas disposiciones fiscales fundadas exclusiva o esencialmente en consideraciones de carácter nacional pueden dar lugar a un tratamiento fiscal incoherente al aplicarse en un contexto transfronterizo. Un contribuyente transfronterizo, sea un particular, sea una empresa, puede ser víctima de discriminación o de doble imposición, y deberá seguramente incurrir en gastos suplementarios para ajustarse a varias normativas diferentes.*

*El neto aumento de las denuncias presentadas estos últimos años por los contribuyentes ante los tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas demuestra la necesidad de asegurar una mayor cooperación y coordinación entre los Estados miembros».*

Para salir al paso de estos inconvenientes y para lograr los objetivos de la supresión de las discriminaciones y de la doble imposición, de la prevención de los casos involuntarios de no imposición y de los fraudes, y de la reducción de los costes que supone la obligación de ajustarse a las disposiciones de varios sistemas fiscales, las iniciativas a que antes he aludido se resumen en la armonización de la base del Impuesto sobre sociedades (IS), y la regulación de la imposición de salida, y de la deducción de las pérdidas transfronterizas para las empresas y los grupos empresariales (y aun estas con limitaciones).

2) La Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «*Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados*

*miembros*» [COM (2006) 825 final], no publicada en el Diario Oficial, expresión que no alude a otra cosa que al gravamen de los beneficios obtenidos por las empresas cuando expatrian los beneficios por dejar de ser residentes en un Estado miembro.

3) La Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «*Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo*» [COM (2006) 824 final], tampoco publicada en el Diario Oficial.

4) La Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 10 décembre 2007 intitulée «*L'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe - au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers*» [COM(2007) 785 final], de la que no existe versión española y que tampoco ha sido publicada en el Diario Oficial.

Por lo que se refiere a la **imposición sobre la renta de las personas físicas** debemos mencionar:

1) La Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001, consagrada a «*La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo*» [COM (2001) 214 final], no publicada en el Diario Oficial.

2) La Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 diciembre de 2003, titulada «*Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior*» [COM (2003) 810 final], no publicada en el Diario Oficial. Como documentos conexos la UE incluye la Comunicación de la Comisión, de 11 de mayo de 1999, sobre la «*Aplicación del marco para los servicios financieros: Plan de acción*» [COM (1999) 232 final] no publicada en el Diario Oficial; y la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 23 de mayo 2001, titulada «*Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años*» [COM (2001) 260 final], tampoco publicada en el Diario Oficial.

3) Una Directiva de 2003 sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro, a la que nos referiremos de inmediato.

En cuanto a la **imposición sobre las sociedades** debemos mencionar:

1) El Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas.

2) La Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

3) Una Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), que examinaremos enseguida.

4) Una Propuesta de Directiva del Consejo, de 28 de septiembre de 2011, relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE [COM (2011) 594 final], no publicada en el Diario Oficial.

5) La Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, referida al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que también veremos enseguida.

6) La Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, que también será objeto de nuestra atención más adelante.

Es evidente que no podemos ni siquiera resumir todos estos documentos, propuestas y directivas, dado el carácter de mi intervención, por lo que me limitaré a realizar algunas consideraciones generales sobre la única Directiva aprobada que afecta al Impuesto sobre la renta de las personas físicas, sobre la propuesta de Directiva sobre la base imponible común de Impuesto sobre sociedades, sobre la Directiva sobre las reestructuraciones empresariales y sobre la Directiva del régimen fiscal de sociedades matrices y sus filiales.

### **C) La imposición sobre la renta de las personas físicas**

En el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas la única norma aprobada ha sido la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo de 26 de abril de 2004; la Decisión 2004/587/CE del Consejo de 19 de julio de 2004; y la Directiva 2006/98/CE del Consejo de 20 de noviembre de 2006.

La Directiva, cuya gestación fue muy laboriosa, tiene un alcance muy limitado y puede ser resumida del modo siguiente:

1) Solo afecta a los rendimientos procedentes de la cesión de capitales a terceros, esto es solo se aplica a los intereses.

2) Cuando los intereses se satisfagan en un Estado miembro a una persona física residente en otro Estado miembro, los intereses en cuestión se someterán a gravamen conforme a la normativa de este último. Por poner un ejemplo: los intereses satisfechos por una Entidad de crédito residente en España a una persona física residente en Francia se gravarán de acuerdo con la normativa francesa.

3) Se establecen procedimientos de comunicación, primero de quien paga los intereses a las autoridades fiscales del Estado de donde sea residente (en el ejemplo que hemos puesto, a la AEAT); y después de estas a las de residencia de la persona física beneficiaria.

Por último, debemos mencionar que existe una Propuesta de Directiva del Consejo de 13 de noviembre de 2008 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses [COM(2008) 727 final], que no ha sido publicada en el Diario Oficial. Con esta modificación se persiguen, según se deduce de su Exposición de motivos, entre otros, los siguientes objetivos:

1) Definir mejor el concepto de intereses, incluyendo prestaciones como las derivadas de ciertos seguros de vida o los rendimientos procedentes de fondos de inversiones (apartados 1, 6, 7 y 8).

2) Mejorar la calidad de la información utilizada para determinar la identidad y el lugar de residencia del beneficiario efectivo, tratando, al mismo tiempo, de reducir al máximo cualquier carga administrativa adicional que recaiga sobre los agentes pagadores (apartado 3).

3) Evitar la elusión de la Directiva 2003/48/CE mediante la canalización artificial de un pago de rendimientos a través de un operador económico establecido fuera de la Comunidad, estableciendo, bajo ciertas condiciones, la responsabilidad del pagador de los intereses (apartado 4).

Como hemos señalado la Propuesta de modificación de la Directiva de 2003 ni siquiera se ha publicado en el Diario Oficial, por lo que es previsible que su aprobación tarde todavía algún tiempo (por utilizar una expresión prudente).

## **D) La imposición sobre sociedades**

### **1. La base imponible consolidada común en el Impuesto sobre sociedades**

Los esfuerzos para lograr que los Estados miembros armonizaran en la medida de lo posible el IS, con el fin de favorecer la libre competencia dentro de la UE, vienen de antiguo. Por no remontarnos excesivamente lejos podemos mencionar sobre el particular el Estudio de los servicios de la Comisión sobre la fiscalidad de las empresas en el mercado interior, de 23 de octubre de 2001 [SEC (2001) 1681], y la Comunicación de la Comisión, titulada *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales*, de la misma fecha [COM (2001) 582 final]. En estos documentos se puede observar el abandono de la idea, imposible por ser excesivamente ambiciosa, de armonizar el Impuesto en su conjunto, de modo que los objetivos ahora son más modestos puesto que se pretende, para acabar con las diferencias de trato entre los residentes y los no residentes, que se fije una base imponible consolidada del

IS para las actividades de estas entidades dentro de la UE, dejando a los Estados miembros la responsabilidad única de fijar los tipos de gravamen nacionales.

El último intento para conseguir este objetivo, al menos que conozcamos, es la propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) [COM (2011) 121 final]. La Directiva propuesta tiene 133 artículos y ha sido objeto del Dictamen del Consejo Económico y Social de 26 de octubre de 2011 [COM (2011) 121 final - 2011/0058 (CNS)], del Dictamen del Comité de las Regiones de 14 de diciembre de 2011 (2012/C 54/10), y de la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de abril de 2012 (2013/C 258 E/25), así como de algunas modificaciones posteriores.

El objetivo confeso de la propuesta de Directiva es minimizar los costes administrativos en que deben incurrir las empresas que realizan actividades en varios Estados miembros de la UE, cualquiera que sea la forma que se utilice para ello (sociedades vinculadas, filiales o establecimientos permanentes), al tener que calcular sus beneficios por reglas distintas según el Estado en el que deben tributar. Todo esto se pone de relieve en el párrafo siguiente del preámbulo de la propuesta:

*«Una importante ventaja de la introducción de la BICCIS será la **reducción de los costes de cumplimiento que soportan las empresas**. Según un estudio llevado a cabo, de aplicarse la BICCIS, la reducción de los costes de cumplimiento relacionados con tareas recurrentes en el ámbito fiscal se situaría en torno al 7 %. Se espera que la reducción, tanto efectiva como aparente de los costes de cumplimiento ejerza una influencia fundamental en la capacidad y voluntad de expansión exterior de las empresas a medio y largo plazo».*

Es evidente que no podemos examinar con detalle la propuesta de Directiva, por lo que me limitaré a realizar algunas consideraciones generales sobre ella:

1) El régimen de determinación de la base común consolidada del IS será optativo y las sociedades que lo acepten dejarán de estar sometidas a las normas internas del impuesto en cuestión. Es evidente que el carácter optativo del régimen limita bastante su campo de actuación. Por ejemplo, si tenemos en cuenta que en España más del 80% de los sujetos pasivos del IS son sociedades de reducida dimensión (con volumen de operaciones inferiores a 10 millones de euros), y que muchas de ellas solo operan en nuestro país, no es aventurado suponer que la Directiva tendrá poco éxito entre nosotros en el caso de que llegue a entrar en vigor.

2) La base imponible se determinará por cada ejercicio fiscal y se calculará sustrayendo de los ingresos aquellos que se declaren exentos, los gastos deducibles y otros elementos, partiendo de la base de que se considerarán sujetos todos los ingresos de las sociedades, salvo los que estén expresamente exentos.

3) Entre los ingresos exentos podemos citar, como más relevantes, las subvenciones directamente vinculadas con la adquisición, construcción o mejora del inmovilizado; los beneficios percibidos de terceras sociedades, el producto de la trans-

misión de acciones y las rentas de los establecimientos permanentes existentes en terceros países.

4) En cuanto a los gastos hay que destacar que, según la propuesta de Directiva, sería conveniente que los bienes del inmovilizado pudieran amortizarse a efectos fiscales. Hay que observar el uso del condicional que no hace obligatorio el reconocimiento fiscal de la amortización, al contrario de lo que ocurre hoy día, por ejemplo en nuestra legislación, en que se admite sin matices que el inmovilizado se amortiza a efectos fiscales (el Reglamento del IS incluye incluso una tabla de amortización).

5) Entre los gastos no deducibles llama la atención la cita expresa de los sobornos y las multas y sanciones que deban abonarse a una autoridad pública por infracción de cualquier disposición, aunque esta última regla ya existe en nuestro actual IS.

6) Las pérdidas podrán compensarse con los beneficios de ejercicios futuros, pero no con beneficios de ejercicios anteriores.

7) Bajo ciertas condiciones de dominio, podrán incluirse en la base los resultados de las sociedades filiales. La propuesta de Directiva se basa en el enfoque «*todos o ninguno*», de modo que las sociedades que reúnan los requisitos para formar un grupo fiscal tendrán que consolidarse obligatoriamente, de tal modo que ninguna de ellas podrá contabilizar sus resultados fiscales por separado con arreglo a la normativa común.

8) La base imponible consolidada se repartirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una fórmula de distribución. Esta fórmula ponderará por igual los factores ventas, mano de obra y activos.

9) La propuesta de Directiva también incluye normas antifraude. Las operaciones artificiales, realizadas con el único fin de eludir impuestos, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible. Ahora bien, las normas comunitarias suelen ser más prudentes que las españolas a la hora de calificar las operaciones fraudulentas (diremos algo sobre ello a continuación), por lo que las normas antifraude no se aplicarán a las actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que tienen el mismo resultado económico, pero que dan lugar a bases imponibles diferentes.

10) Desde el punto de vista de la gestión del IS lo más llamativo de la propuesta de Directiva estriba en que las sociedades que se acojan al régimen presentarán sus declaraciones fiscales consolidadas ante una única autoridad tributaria con competencia en toda la UE.

La falta de ambición de la Directiva, quizá inevitable dada la resistencia de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía tributaria en esta materia, se pone de manifiesto en la intención expresa de respetar el derecho exclusivo de aquellos a la hora de fijar los tipos de gravamen. Es ilustrativo de lo que decimos el siguiente párrafo del preámbulo de la propuesta:



*«La presente propuesta no tiene por objeto incidir en los ingresos fiscales y se ha analizado su impacto sobre la distribución de las bases imponibles entre los Estados miembros de la UE. De hecho, el impacto sobre los ingresos de los Estados miembros dependerá en definitiva de las decisiones estratégicas que se adopten a escala nacional con vistas a adaptar, en su caso, la combinación de los diversos instrumentos fiscales o tipos impositivos aplicados».*

## 2. Las reestructuraciones empresariales

El régimen fiscal de las reestructuraciones empresariales ha sido objeto de grandes controversias en España. Hasta principios de los años 90 del pasado siglo, tal régimen, por lo que se refiere a la imposición directa, suponía un tratamiento favorable, pero siempre a solicitud de los interesados y con una amplia discrecionalidad de la Administración tributaria para su reconocimiento. Por simplificar mucho la cuestión, los interesados solicitaban la exención de los impuestos devengados con ocasión de los procesos de reestructuración (en especial, de las plusvalías que pudieran aflorar como consecuencia de ellos). Ante esta petición, la Administración tributaria, después de los trámites que consideraba pertinentes, concedía la exención total o parcial de los impuestos en cuestión (en realidad solo esto último, porque las leyes no preveían el reconocimiento de una exención completa).

Con la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (modificada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005), la finalidad del régimen cambió radicalmente. Desde entonces, al menos en línea teórica, lo que se ha pretendido ha sido que los procesos de reestructuración empresarial se llevaran a cabo siempre por razones económicas, y que los tributos que teóricamente debían ser exigidos como consecuencia de tales procesos no se convirtieran en un obstáculo, casi siempre insalvable, para realizarlos. Para ello, el mecanismo que se introdujo, y que sigue vigente, es el de «suspender» la exigencia de los tributos en cuestión, sobre todo los que gravan los beneficios extraordinarios puestos de manifiesto como consecuencia de las operaciones de las que venimos hablando, hasta el momento en que tales beneficios se hagan efectivos. Y esta misma filosofía es la que impregna la vigente Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

La Directiva 90/434/CEE fue transpuesta a nuestro ordenamiento hace ya más dos décadas y actualmente su regulación se encuentra en los artículos 83 y siguientes del Texto refundido del IS. En general, la transposición de las Directivas (también la de 2009) puede considerarse correcta (dejando de lado de forma consciente

algunos problemas que suscita la traducción española de ellas), pero no deseo hacer ahora un resumen de la regulación fiscal de las reestructuraciones, que ya ha sido objeto de estudio detallado por la doctrina<sup>7</sup>, sino que solo voy a referirme a uno de sus aspectos conflictivos.

No es difícil imaginar que un sistema que fue ideado para evitar que los obstáculos fiscales (en forma de tributos elevados) impidieran llevar a cabo las reestructuraciones empresariales que persiguieran verdaderos motivos económicos, se utilizara con finalidades espurias. De aquí se derivan tanto las cláusulas antiabuso (fundamentalmente contenidas hoy en el artículo 96, 2 del Texto refundido del IS), como la aplicación restrictiva del régimen por parte de la Administración tributaria española. Tan restrictiva ha sido que ha dado lugar a una reprimenda de los Tribunales que, por lo contundente, no deja de ser insólita. Así, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2011 (JUR 2011\77310) se dice:

*«Las razones por virtud de las cuales esta Sala considera que asiste la razón a la demandante y que, por tanto, procede la aplicación a la operación litigiosa del régimen especial de los arts. 97 y siguientes de la LIS son las siguientes:*

*1) Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido.*

*2) En este asunto, da la impresión de que la Inspección no se habría visto satisfecha con ninguna de las explicaciones abrumadoramente ofrecidas por la sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector, de la vía revisora obligatoria previa y de este proceso. La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues al margen de que el TEAC, en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción iuris et de iure de fraude que no sólo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente. Al folio 21, dentro del fundamento jurídico 9º de la resolución, se viene a sintetizar cuál es la idea de la Administración al respecto: «...si la venta la realiza la sociedad el tipo sería mayor que en el caso de hacerse a través de los socios. Por ello lo que no debe admitirse es que se goce de un régimen especial en aquellas operaciones instrumentadas como operaciones de reestructuración empresarial cuando lo que realmente se pretende es obtener un beneficio fiscal...».*

Es revelador, en esa cita, la identificación entre beneficio fiscal y presunción de fraude, así como dentro de ésta, la asimilación del concepto de fraude con la idea de que, si se hubiera empleado otra forma jurídica diferente, se habría tributado más, lo que en modo alguno es razón para desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para privarle de sus consecuencias propias, incluido el terreno fiscal.

<sup>7</sup> Sobre el particular puede verse el libro de MENÉNDEZ GARCÍA, G.: *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*, Cizur Mayor (Navarra), Aranzadi, 2006.

En este contexto entra en juego la aplicación del principio de proporcionalidad, recogido también en el artículo 4 TUE. Sobre el particular, me limitaré a mencionar la STJUE de 17 de julio de 1997 (Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*), sentencia por otro lado bastante conocida y citada. El supuesto de hecho enjuiciado fue la constitución de una sociedad mediante un canje de acciones, sociedad con la que se pretendía desarrollar una actividad empresarial temporal para después ser disuelta.

La postura del TJUE, desde luego muchísimo más moderada que la mantenida por la Administración tributaria española, se puede resumir del modo siguiente:

1) No cabe la menor duda de que la Directiva sobre las reestructuraciones empresariales permite a los Estados miembros denegar el disfrute de ventajas fiscales cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo principal o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

2) No obstante, para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de aquella, y este examen debe ser susceptible de control jurisdiccional.

3) A las autoridades nacionales competentes les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, **siempre respetando el principio de proporcionalidad**, por lo que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones fiscales basándose en criterios generales, tanto si se ha producido efectivamente o no una evasión o un fraude fiscal, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva.

### 3. El régimen fiscal de las sociedades matrices y sus filiales

Desde hace bastante tiempo, la UE ha intentado favorecer la creación de grupos económicos europeos que pudieran competir en condiciones de igualdad con otros cuya cabeza se encontrase fuera de la Unión, sobre todo en USA. Para ello, como veremos enseguida, y por ceñirnos por razones obvias a la política tributaria, ha procurado evitar en la medida de lo posible la existencia de supuestos de doble imposición.

El problema es que la libertad de comercio, consustancial con la propia UE, impide que los grupos empresariales se circunscriban a un espacio determinado, de tal manera que cuando alcanzan un tamaño determinado ya no pueden ser considerados solo y exclusivamente europeos, a pesar de lo cual pueden seguir teniendo el mismo tratamiento tributario.

En definitiva, la UE ha tratado de favorecer sus propios grupos transnacionales, y a la vez está intentado evitar que el mismo trato favorable se aplique a grupos empresariales cuya verdadera matriz se encuentra fuera de la Unión. Conseguir lo primero se ha revelado relativamente sencillo, mientras que lo segundo está resultando mucho más complicado.

Comencemos por la primera cuestión. El tratamiento fiscal favorable o, al menos no discriminatorio, de los grupos de sociedades fue el objetivo perseguido por la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Esta Directiva fue derogada por la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que es la norma vigente.

Lo que se trata de conseguir es que los beneficios sociales no se graven dos veces, primero en las sociedades filiales cuando se obtienen, y después en la sociedad matriz cuando aquellas los distribuyan. Los mecanismos para evitar esta situación fiscal desfavorable son relativamente sencillos y se pueden resumir del modo siguiente:

1) En primer lugar, las reglas para evitar la doble imposición se aplican siempre que la participación de una sociedad en otra exceda del 10% del capital, aunque la Directiva permite que, a través de los Convenios para evitar la doble imposición, dos Estados miembros puedan modificar este porcentaje de participación.

2) Las mismas reglas se aplican cuando la sociedad matriz es un establecimiento permanente, pero no en el caso de la liquidación de las sociedades filiales.

3) Las sociedades filiales deben estar sometidas al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro donde son residentes.

4) Cuando las sociedades filiales distribuyan sus beneficios, los Estados miembros pueden optar por estas dos posibilidades:

- Abstenerse de gravar dichos beneficios en la sociedad matriz.
- Gravarlos, pero al mismo tiempo, autorizar a la sociedad matriz deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios.

5) Los Estados miembros pueden establecer en su legislación que las sociedades filiales residentes son transparentes, de tal manera que sus beneficios se integren en la base imponible de la sociedad matriz, también residente. En este caso solo podrán gravar los beneficios de sociedad matriz, pero no los de las sociedades filiales.

6) Los Estados miembros conservarán la facultad de prever que los gastos que guarden relación con la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz.

7) Los beneficios de las sociedades distribuidos por las sociedades filiales no pueden estar sometidos a retención.

En España, las normas de la Directiva han sido transpuestas de modo correcto, decantándose por el segundo de los sistemas, de tal manera que la sociedad matriz deduce de su cuota del impuesto sobre sociedades la totalidad de la parte que corresponda al beneficio repartido por las sociedades filiales (artículos 30 a 32, ambos inclusive del Texto refundido del impuesto sobre sociedades).

También puede considerarse, al menos en parte, como una aplicación de la Directiva 2011/96/UE las normas que regulan la transparencia internacional (artículo 107 del Texto refundido que acabamos de citar), que evidentemente no podemos examinar con detalle.

El segundo objetivo, esto es evitar que las multinacionales cuya matriz está fuera de la UE se beneficien del tratamiento fiscal que acabamos de examinar, es algo que todavía no se ha conseguido, aunque se están dando pasos para ello. El último del que tenemos noticia es la Propuesta de modificación de la Directiva 2011/96/UE, aprobada por la Comisión Europea el día 25 de noviembre de 2013 [COM (2013) 814 final].

Lo que se pretende evitar con las modificaciones propuestas son las ventajas fiscales que obtienen los grupos empresariales transfronterizos como consecuencia de los distintos tratamientos que tienen ciertas operaciones financieras en los diversos Estados miembros. Un ejemplo son los denominados productos híbridos. En la Propuesta se puede leer al respecto lo siguiente:

*«En 2009, el Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas puso de manifiesto un ejemplo específico de doble no imposición, aludiendo a las asimetrías de determinados mecanismos financieros híbridos. En las respuestas a la consulta pública de la Comisión de 2012 sobre la doble no imposición se admitió, en general, que tales prácticas no son deseables.*

*Los mecanismos de préstamo híbrido son instrumentos financieros que presentan características tanto de deuda como de capital. Debido a las diferentes consideraciones fiscales otorgadas por los Estados miembros a los préstamos híbridos (capital o deuda), los pagos en concepto de préstamo híbrido transfronterizo se tratan como un gasto deducible fiscalmente en un Estado miembro (el Estado miembro del pagador) y como distribución de beneficios exenta de impuestos en el otro Estado miembro (el Estado miembro del beneficiario), provocando así una doble no imposición no deliberada.*

*Para resolver este problema, el Grupo del Código de Conducta acordó unas directrices según las cuales el Estado miembro de destino debe atenerse a la consideración fiscal que otorga el Estado miembro de origen a los pagos en concepto de préstamos híbridos (es decir, que no debe concederse una exención fiscal en relación con los pagos en concepto de préstamo híbrido deducibles en el Estado miembro de origen)».*

En resumen, las reglas que se han propuesto son las siguientes:

1) Se introduce una regla general que permite a cualquier Estado miembro establecer las disposiciones nacionales o convencionales que considere necesarias con el fin de evitar la evasión fiscal.

2) Se establece que los Estados miembros deberán impedir la aplicación de las reglas de la Directiva cuando se observe la existencia de un mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de obtener una ventaja fiscal indebida, anulando así el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones tributarias alegadas.

3) Se entenderá por mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales toda transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, entendimiento, promesa o compromiso que no corresponda a la realidad económica. En particular, cuando concurren una o varias de las circunstancias siguientes:

- La caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto.
- El mecanismo se ejecuta de una manera que no sería la habitual atendiendo a un comportamiento comercial razonable.
- El mecanismo incluye elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí.
- Las operaciones realizadas son de naturaleza circular.
- El mecanismo da lugar a una importante ventaja impositiva, aunque esto no se refleja en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja.

El fin es loable y por ello la Propuesta debe ser enjuiciada de forma favorable. Lo que es de desear es que no suceda lo que, por desgracia, ha sido bastante frecuente en la UE. Esto es, que el retraso en la adopción efectiva de las medidas propuestas para atajar un problema que ya existe no las convierta en inservibles e inútiles.

#### **IV. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA**

##### **A) Los impuestos indirectos sobre la concentración de capitales**

Los actos, hechos o negocios jurídicos gravados en nuestro Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP) han sido objeto de armonización parcial en la UE desde hace mucho tiempo. Los tributos afectados han sido el Impuesto sobre operaciones societarias (IOS) y, en parte, el Impuesto sobre actos jurídicos documentados (IAJD).

La armonización se realizó inicialmente en la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (modificada por las Directivas 73/79, 73/80, 74/553 y 85/303), que se dictó para unificar, en la medida de lo posible, la imposición sobre las aportaciones de capital a las sociedades y sobre la emisión de títulos valores, después de constatar, según señaló su Exposición de motivos, que los impuestos que se exigían

sobre tales hechos imponibles en los distintos Estados miembros de la entonces Comunidad Económica Europea daban lugar a discriminaciones, doble imposición y discapacidades que obstaculizaban la libre circulación de capitales. Por ello, simplificando mucho, se prohibió el establecimiento de gravámenes sobre tales aportaciones, aunque se permitió que los Estados miembros que ya los tenían establecidos pudieran mantenerlos, situación en la que se encuentra (o se encontraba, pues sobre ello esto me ocuparé enseguida) España.

Así pues, la libre circulación de capitales y, como corolario necesario, la libertad de establecimiento dentro de la UE constituyen el fundamento último de la armonización en este sector concreto de la tributación indirecta, armonización que, salvo en lo que se refiere a las reestructuraciones empresariales, que ya hemos examinado, no se ha extendido hasta el momento a los impuestos directos que se exigen o pueden exigirse en las aportaciones de capital a las sociedades, sobre todo como consecuencia de las plusvalías que con ello se pueden poner de manifiesto.

La Directiva 69/335/CE fue objeto de un trabajo que publiqué hace algún tiempo<sup>8</sup> y, aunque en la actualidad ha sido sustituida por la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales<sup>9</sup>, esta circunstancia explica que ahora no le dedique una atención detallada, sobre todo si tenemos en cuenta que las finalidades y las normas de esta última Directiva son similares a las de la primera.

Con todo, resulta útil que realice algunas consideraciones sobre la armonización de la imposición sobre las aportaciones de capital.

La recepción en España de la Directiva 69/335/CE fue realizada de manera temprana en la Ley 32/1980, de 21 de junio, que reguló el ITP (de caso curioso de trasposición anticipada lo calificó la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1996, RJ 1996\8609), aunque es necesario señalar que no lo fue de una sola vez, sino en diversas etapas. La Administración tributaria española ha considerado que la trasposición ha finalizado porque las normas de las Directivas mencionadas se han incorporado al Derecho interno y, aunque ello es cierto en líneas generales, también lo es que todavía es posible observar algunas diferencias entre las normas comunitarias y españolas. La más importante se encuentra en el gravamen de ciertas operaciones sociales, como la prórroga de sociedades, ignorando las prohibiciones de la Directiva. El legislador español ha intentado obviar tal prohibición, sometiendo estos hechos imponibles a un impuesto alternativo al que grava las aportaciones como es el IAJD; pero, como señaló el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la Sentencia de 13 de febrero de 1996 (Asuntos acumulados 197/94 y 252/94, *Société Bautiaa y Société française maritime SA*):

---

<sup>8</sup> «La incidencia de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969, en el ordenamiento tributario español», Noticias de la Unión Europea, número 231, abril 2004.

<sup>9</sup> Existe una Propuesta de Directiva del Consejo, de 28 de septiembre de 2011, relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE [COM (2011) 594 final], que no ha sido publicada en el *Diario Oficial de la UE*.

*«la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional».*

En consecuencia, debe considerarse que el gravamen de esas operaciones en el IAJD es contrario a la letra y al espíritu de las Directivas sobre concentración de capitales.

Por último, no podemos dejar de señalar dos ejemplos de una incorrecta técnica legislativa, que no son sino otros más de los muchos que desgraciadamente se cometen actualmente. Si los destacamos es porque se refieren al IOS que nos ocupa.

El **primero** se refiere a la exención de la constitución de sociedades, aumento de capital, las aportaciones que no supongan aumento de capital y el traslado de sede de dirección efectiva o del domicilio social. Respecto de esta exención en el año 2010, y en el plazo de un mes se produjo un «baile» legislativo cuando menos curioso:

1) El artículo 3 del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo estableció esta exención.

2) La Disposición transitoria séptima de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 2011, bajo la rúbrica de «*Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*» estableció esta misma exención para las empresas con volumen de operaciones anual inferior a 10 millones de euros, con vigencia para los años 2011 y 2012.

Esto planteó dos cuestiones de interpretación: la *primera*, que parecía inútil reiterar esta exención porque ya debía entenderse comprendida en la establecida en el Real Decreto-Ley 13/2010, dictado solo 19 nueve días antes; y la *segunda*, que podría entenderse que esta norma derogaba la exención para el resto de las sociedades, aunque solo fuera durante los años 2011 y 2012.

3) Todo esto, que no se había descubierto durante la tramitación parlamentaria de la Ley de presupuestos para 2011, fue advertido inmediatamente después de aprobada esta, y así en la Disposición derogatoria única, 2 de Real Decreto-Ley 14/2010, de 23 de diciembre, que establece medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico, se derogó la norma contenida en la Ley de presupuestos.

El resultado final de este despropósito legislativo es que está vigente la exención establecida en el Real Decreto-Ley 13/2010.

El **segundo** se refiere a las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, etc.). De manera un tanto insólita, estas operaciones están simultáneamente no sujetas al IOS (artículo 19, 2 del Texto refundido de la Ley del ITP), y exentas del mismo impuesto (artículo 45, I, B), 11 del mismo Texto refundido).



Dejando de lado estos defectos de técnica legislativa, lo que nos interesa destacar es que estos actos o negocios, que ahora están exentos o no sujetos, en mi opinión, no pueden volver a establecerse por prohibirlo la Directiva 2008/7/CE del Consejo, que acabamos de citar.

## **B) El impuesto sobre transacciones financieras**

En los últimos tiempos se ha discutido sobre la posibilidad de gravar las transacciones financieras. La doctrina y la opinión pública están muy divididas sobre la conveniencia y utilidad de un impuesto de esta naturaleza, y por eso mismo no parece que se haya llegado todavía a un cierto consenso que permita aventurar su establecimiento a corto plazo (aunque me puedo equivocar de medio a medio). Lo cierto es que existe una Propuesta de Directiva del Consejo, de 28 de septiembre de 2011, relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE [COM (2011) 594 final], no publicada en el *Diario Oficial*.

Me limitaré, por tanto, a resumir las características de este impuesto, tal y como figura en la Propuesta:

1) El impuesto gravará todas las operaciones de compraventa de un instrumento financiero siempre que por lo menos una de las partes de la transacción esté establecida en un Estado miembro, y que una entidad financiera establecida en un Estado Miembro forme parte de la transacción, por cuenta propia o por cuenta de terceros, o actúe en nombre de una parte en la transacción.

2) Se establece expresamente que el ITF será compatible con el IVA.

3) El ITF será exigible a partir del momento en el que se produzca la transacción (de modo instantáneo si se realiza por medios electrónicos, y en los tres días laborables en los demás casos). La cancelación o rectificación de una transacción financiera no tendrá incidencia alguna sobre su devengo, salvo en caso de error.

4) Existen algunas excepciones a la exigencia del Impuesto (aunque no está claro si son casos de no sujeción o de exenciones):

a) Desde el punto de vista subjetivo están exceptuadas las operaciones realizadas por algunas entidades como la propia UE, el Banco Central Europeo, el Banco Europeo de Inversiones, el Fondo Europeo de Estabilidad Financiera, los Bancos centrales de los Estados miembros, o toda entidad financiera internacional instituida por dos o más Estados miembros con objeto de movilizar fondos y prestar asistencia financiera en beneficio de aquellos de sus miembros que estén sufriendo graves problemas de financiación o que corran el riesgo de padecerlos.

b) Desde el punto de vista objetivo no se incluyen en el impuesto la emisión de acciones u obligaciones.

5) Los sujetos pasivos serán las entidades en cuyo nombre y cuenta se realicen las operaciones. Esto significa que en las operaciones que haya dos partes, las dos tendrán que satisfacer el tributo.

6) La base imponible del ITF estará constituida, con carácter general, por el importe total de la contraprestación pagada o adeudada por la contraparte o un tercero en intercambio de la transferencia.

7) El tipo de gravamen mínimo será del 0,1%.

### C) El Impuesto sobre el valor añadido

Se acepta sin demasiada controversia que el Impuesto sobre el valor añadido (IVA) es el impuesto europeo por antonomasia, aunque debemos advertir de inmediato que no existe tal, sino que el IVA se regula por normas internas, si bien con la obligación de respetar las Directivas de la UE. La Comisión vigila de modo constante este cumplimiento como se demuestra por la gran cantidad de procedimientos de infracción que ha abierto contra la mayor parte de los Estados miembros y los numerosos recursos que, para hacer frente a tales incumplimientos, ha interpuesto ante el TJUE (que solo en los dos últimos años ha dictado casi cien sentencias sobre la materia).

El IVA nació en Francia por la Ley de 10 de abril de 1954 (aunque existen algunos antecedentes en el mismo ordenamiento), y su aparición fue debida a la iniciativa de MAURICE LAURÉ, a la sazón alto funcionario del Ministerio de Hacienda francés. Algo más de una década después, fue adoptado como impuesto de referencia por parte de la entonces Comunidad Económica Europea<sup>10</sup>, lo que era de esperar teniendo en cuenta que la Comunidad nació como un mercado que se pretendía que fuera lo más abierto posible y que, dentro de las figuras de la imposición sobre el consumo, el IVA es sin duda la que se comporta de manera más neutral ante las transacciones económicas.

La regulación comunitaria actual del IVA se contiene en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que refundió y modificó las normas comunitarias existentes hasta el momento, Directiva que ya ha sido objeto de modificaciones posteriores (la última hasta ahora está contenida en la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010).

El IVA ha sido objeto de una atención recurrente por parte de la doctrina<sup>11</sup>, y objeto de múltiples Directivas, Comunicaciones, Directivas y Propuestas de la UE, por lo que no tiene sentido que ahora realice una exposición de los problemas que

---

<sup>10</sup> La Primera Directiva comunitaria sobre el IVA fue la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, aunque, como es sabido, durante muchos años la norma más importante sobre este tributo fue la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, conocida habitualmente con el nombre de Sexta Directiva del IVA.

<sup>11</sup> Yo mismo he dedicado algunos trabajos a estudiar ciertos aspectos del IVA. El último es el «Prólogo» a los «Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA» (2 Tomos), Pablo CHICO y Javier GALÁN (dirs.), Cizur Menor (Navarra), Civitas-Thomson Reuters, 2013.

suscita, ni siquiera de forma resumida, dado el objeto de mi intervención, por lo que me limitaré a referirme a unas pocas cuestiones muy generales.

La *primera* es que el tributo está necesitado de una profunda revisión. La propia Comisión es consciente de ello y, más allá de las modificaciones normativas exigidas por la propia dinámica del tributo o por la constante jurisprudencia del TJUE, ha propiciado numerosos estudios tendentes a mejorar su funcionamiento. El más conocido de los últimos es el denominado «*Libro Verde del IVA*» cuyo título oficial es «*Libro verde sobre el futuro del IVA: hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*» COM (2010) 695 final, de 1 de diciembre de 2010. Este documento fue acompañado de otro más amplio, de la misma fecha, titulado «*Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*», SEC (2010) 1455 final, del que, al menos que nosotros sepamos, no existe versión en español.

La justificación de lo que acabamos de decir se encuentra en el hecho de que, de forma lenta pero constante, el IVA ha dejado de ser un tributo neutral en las transacciones económicas. Para que ello se cumpliera se deberían cumplir, sobre todo, tres condiciones: que todas las operaciones económicas estuvieran sujetas al impuesto, que los tipos de gravamen fueran siempre los mismos y que no existiera más que un solo régimen de aplicación del tributo. No hace falta ser un experto en la materia para darse cuenta que ninguna de las tres condiciones se dan en el IVA que conocemos: existen incontables exenciones (y dejamos de lado, de forma consciente, la razón de ser de cada una de ellas), los tipos de gravamen no son siempre los mismos, no solo en nuestro IVA, sino sobre todo si tomamos en cuenta los vigentes en todos los países de la UE, y existen numerosos regímenes especiales, regímenes que lejos de desaparecer, se han ido multiplicando desde 1992 (y también dejamos de lado la razón de ser cada uno de ellos, alguna bastante discutible).

A todo ello hay que añadir, y ya solo nos referimos a nuestra legislación, entre otras, las siguientes disfunciones:

1) Las consecuencias que provoca el ejercicio de la renuncia a la exención del IVA cuando ello está permitido por la normativa como consecuencia de ciertas normas de las Comunidades Autónomas. Nos estamos refiriendo al uso que algunas de ellas han hecho de la capacidad normativa que ostentan en el ITP, porque tal uso podría producir una incompatibilidad con las normas del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En efecto, como es sabido, ciertas CCAA han ejercido dicha potestad sobre el impuesto mencionado en función de que el sujeto pasivo hubiera o no renunciado a la exención reconocida en el IVA para ciertas operaciones realizadas con inmuebles, conducta que se «*penaliza*» o se «*premia*», respectivamente, con un incremento del tipo aplicable en el Impuesto sobre actos jurídicos documentados (AJD) o con una rebaja del aplicable en ITP. La primera en hacerlo fue la Comunidad Autónoma de Aragón, pero siguiendo su ejemplo, otras muchas CCAA han aprobado tipos reducidos en el ITP para la transmisión de inmuebles exentos del IVA, cuando no se produzca la renuncia a la exención que la

ampara; y han incrementado el gravamen proporcional de las escrituras notariales en AJD cuando se ha ejercitado dicha renuncia.

2) La ampliación continua de los supuestos de inversión del sujeto pasivo, haciendo que juegue este papel el destinatario de los bienes y servicios, contraviniendo la regla general de que el sujeto pasivo debe ser quien entrega los bienes o presta los servicios.

3) Y la coexistencia de varios tipos de gravamen que se establecen por criterios no siempre claros. Es evidente que en algunos casos la discriminación parece plausible (por ejemplo, en el caso de los alimentos de primera necesidad), pero en otros casos, la justificación ya no está tan clara, o simplemente no existe (para ejemplificar lo que queremos decir baste mencionar la polémica que ha suscitado la decisión de incrementar los tipos de gravamen a los espectáculos públicos que, como es de sobra conocido, ha pasado del 4% al 21%).

La *segunda* es que las normas comunitarias (artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo) prohíben la existencia de tributos sobre el volumen de negocios distintos del IVA (con algunas excepciones, como puede ser la exigencia de tributos sobre los seguros, como existe en España), esto es de tributos que se exijan con carácter general, se recauden en todas las fases del proceso de producción y distribución, y en los que la cuota se determine proporcionalmente al coste del bien entregado o del servicio prestado.

La cuestión ha sido examinada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en muchas ocasiones [por citar solo una podemos referirnos a la sentencia de 11 de octubre de 2007 (Asuntos acumulados C-283/06 y C-312/06, *KÖGÁZ rt. y otros*). La doctrina del Tribunal, que hemos ya expuesto en otro lugar<sup>12</sup>, puede resumirse del modo siguiente:

a) Es necesaria la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.

b) La cuota debe determinarse en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue, o de los servicios que preste.

c) El impuesto debe percibirse en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluida la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente.

d) El sujeto pasivo debe tener derecho a deducir, del impuesto devengado, los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplique sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recaiga en definitiva sobre el consumidor.

---

<sup>12</sup> «*Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*», editado por el Instituto de Estudios Fiscales y la Junta de Castilla y León en 2011. Aunque, como se dice en la presentación del libro, su dirección y coordinación corrió a cargo de quien escribe ahora, hay que decir expresamente los párrafos que siguen son obra de los Profesores Pedro HERRERA, Marta VILLARÍN y Violeta RUIZ.

En definitiva, un impuesto español (del Estado o de las CC AA) que tuviera estas notas características sería contrario al TFUE y, por ello, invariable.

Y la *tercera* se refiere al fraude que sufre el tributo. Este problema puede ser examinado desde dos perspectivas diferentes.

**Una**, desde los esfuerzos realizados por la UE para atajar el fraude, entre los que se debe citar la Comunicación de la Comisión al Consejo, de 23 de noviembre de 2007, sobre determinados elementos clave para definir una estrategia contra la defraudación del IVA en la UE [COM(2007) 758 final], no publicada en el Diario Oficial. De forma resumida, en la Comunicación se propone:

1) Que las administraciones tributarias puedan disponer de información pertinente a su debido tiempo, a lo que debería contribuir una mayor frecuencia de los informes sobre las entregas intracomunitarias y una transmisión más rápida de dicha información entre las administraciones tributarias.

2) Que sean reducidas las obligaciones de declaración para las empresas (información disponible en sus sistemas contables) y simples (transmisión electrónica) para limitar los efectos que podrían tener sobre las empresas.

3) Que se refuerce la cooperación entre Estados miembros en tres ámbitos: Una mayor cooperación, por ejemplo, en forma de una asistencia mutua para el cobro de los impuestos; un intercambio rápido entre las administraciones tributarias de datos relativos a actividades que impliquen riesgos con objeto de detectar las pérdidas de posibles ingresos fiscales, particularmente en el caso de «fraudes carrusel»; y la reciprocidad de los procedimientos penales entre Estados miembros.

4) Que se utilice un enfoque común en materia de actualización del registro de sujetos pasivos del IVA.

5) Que en el caso de operaciones fraudulentas constatadas se permita declarar la responsabilidad conjunta y solidaria de personas distintas del sujeto pasivo; y se refuerce el régimen de asistencia mutua para el cobro de las deudas tributarias.

Y, **otra**, desde la labor de los Tribunales de justicia, sobre todo el TJUE, para hacer frente a las operaciones fraudulentas, intentando, sobre todo este último, encontrar un equilibrio, no siempre fácil, entre la neutralidad del IVA, calificado de manera reiterada como el principio fundamental del sistema común del tributo, y la necesidad de perseguir las operaciones que no tienen un objetivo económico, sino que solo persiguen una finalidad fiscal, cuando no la pura y simple defraudación.

A las sentencias del TJUE examinadas en el trabajo que acabo de citar pueden añadirse las de 6 de diciembre de 2012 (Asunto C-285/11, *Bonik EOOD*), y de 31 de enero y 14 de marzo de 2013 (Asunto C 642/11, *Stroy trans EOOD*, y Asunto C-527/11, *AblESSIO SIA*, respectivamente). Me limitaré a esbozar la postura del Tribunal que se puede resumir, no sin cierta dificultad, dados los múltiples matices que el TJUE ha introducido en sus sentencias, del modo siguiente:

1) Las operaciones sujetas al IVA (entregas de bienes y prestaciones de servicios) tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines e inten-

ciones que tuvieran los sujetos pasivos, incluso aunque se hubieran llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico distinto. Más aun, resultan contrarias a las normas comunitarias las investigaciones por parte de la Administración tributaria tendentes a determinar las intenciones que puedan tener los sujetos pasivos a la hora de realizar sus actividades empresariales.

2) Cada transacción económica debe ser considerada en sí misma y el carácter de una determinada operación en una cadena de entregas no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores a ella. Además, el principio de neutralidad fiscal se opone a la diferenciación entre las operaciones por razón de sus defectos sustanciales o formales, o de su carácter lícito o ilícito, incluso aunque la nulidad resultase de un fraude en el IVA. Por ello, la calificación de censurable del comportamiento de un sujeto pasivo no implica, por sí mismo, una excepción a la aplicación del IVA.

3) Los sujetos pasivos no pueden verse afectados por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte sus operaciones, y sin su conocimiento, otra operación, anterior o posterior, sea constitutiva de un fraude al impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, cabe exigir a los sujetos pasivos la adopción de medidas razonables de aseguramiento de que no participan en un fraude fiscal, por lo que es posible denegar el derecho a deducir las cuotas soportadas cuando resultase acreditado, mediante datos objetivos, que aquellos sabían o deberían haber sabido que participaban en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

### C) Los Impuestos especiales (accisas)

Los impuestos especiales, cuyo origen se remonta a las regalías fiscales (convertidas más tarde en los monopolios fiscales) es otra de las áreas donde de antiguo ha existido una mayor intervención de la UE. La razón estriba en las características de los productos gravados por este tipo de tributos, ya que, en principio, son muy utilizados y tienen una demanda muy rígida. De aquí se derivan ciertas consecuencias que se van encadenando unas a otras: la generalidad de su consumo y la rigidez de la demanda ha provocado que fueran «objeto de deseo» de la Hacienda Pública permitiendo unos tipos de gravamen muy elevados; estos, a su vez, han provocado que, *de una parte*, las diferencias de precios en los productos, por pequeños que sean, puedan alterar el mercado<sup>13</sup> y, *por otra*, que sea «atractiva» una elevada defraudación. Para cerrar el círculo, y con el fin de evitar esta última consecuencia no querida, la fabricación y comercialización de estos productos está sometida a controles formales y muy estrictos (que pueden comprender la utiliza-

---

<sup>13</sup> Por citar un solo ejemplo, la diferencia entre los precios del gasóleo que existe entre Luxemburgo y los Estados limítrofes ha hecho que el consumo en este pequeño país sea de los más altos de Europa. La explicación es tan sencilla como que a los transportistas les resulta rentable repostar en Luxemburgo, aunque ello suponga desviarse de la ruta más corta entre el lugar de origen y el de destino.

ción obligatoria de ciertas marcas o precintas), y las sanciones por la defraudación son muy elevadas.

Nos encontramos aquí ante impuestos sobre consumos específicos que, a diferencia de lo que sucede con el IVA, solo gravan una sola vez el proceso productivo, lo que sucede normalmente cuando los productos en cuestión se incorporan al tráfico mercantil. Mientras tanto el producto está en lo que se denomina *régimen suspensivo*. En el supuesto de la fabricación, la incorporación se entiende realizada con la salida del producto de las fábricas; en la importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación y en la introducción desde otro país comunitario, en el momento de la entrega.

Todos los Estados miembros de la UE tienen establecidos numerosos impuestos especiales, y el nuestro no es una excepción. Ahora bien, para lo que nos interesa, hay que distinguir entre los Impuestos especiales armonizados y los no armonizados. Estos últimos pueden existir o no en los Estados miembros, que los regulan como tengan por conveniente<sup>14</sup>, siempre que no den lugar a trámites conexos en el cruce de fronteras entre Estados miembros. Los que nos interesan son los primeros, que son los Impuestos sobre los productos energéticos (sobre todo los carburantes), sobre el alcohol, sobre el tabaco y sobre la electricidad. Estos impuestos reciben en la jerga comunitaria el nombre genérico de *accisas*.

La norma comunitaria más importante del sector es la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, modificada por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010. Existen, además, numerosas Directivas que regulan aspectos concretos de los impuestos que recaen sobre los productos que hemos citado, y que son modificadas con una enorme frecuencia, por lo que su mención detallada no tiene sentido en una intervención como esta.

La Directiva ha sido transpuesta a nuestro ordenamiento por la Ley de los Impuestos especiales (Ley 38/1992, de 28 de diciembre) que, como sucede con las Directivas aplicables, ha sido objeto de modificaciones continuas.

De la normativa comunitaria de los Impuestos especiales solo nos interesa destacar los siguientes aspectos:

1) Como ya hemos apuntado, se grava la fabricación, la importación y la entrega de los productos en otro Estado miembro distinto del de fabricación.

2) Existen zonas del territorio de la UE donde no se aplican los Impuestos especiales. Por ejemplo, en España no se aplican en las Islas Canarias<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Por ejemplo, en España existe un Impuesto especial sobre determinados elementos de transporte, que se exige en el momento de primera matriculación de automóviles, buques, aeronaves, etc., y que es un impuesto no armonizado.

<sup>15</sup> En las Islas Canarias existen algunos impuestos alternativos, como el Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo, y el Impuesto sobre las labores del tabaco.

3) Los Impuestos especiales se exigirán exclusivamente en el Estado miembro en el que un particular haya adquirido dichos productos. Para determinar si el adquirente tiene esta naturaleza pueden tenerse en cuenta ciertos elementos (condición del tenedor del producto, lugar donde se encuentra, etc.).

4) Los impuestos deben ser repercutidos obligatoriamente por los sujetos pasivos (en general, los fabricantes) a los consumidores.

5) A pesar de lo que podía pensarse, existen numerosas exenciones. Estas exenciones no deben confundirse con algunos supuestos de no sujeción que tienen su razón de ser en las peculiaridades de la fabricación de estos productos (por ejemplo, se declaran no sujetas ciertas cantidades que se consideran pérdidas o mermas habituales en el proceso de fabricación de los productos sujetos)

6) La deuda tributaria en los Impuestos especiales es el resultado de aplicar a la base imponible los tipos de gravamen establecidos en cada caso. Una característica peculiar de estos tributos es que en muchas ocasiones la base imponible no está fijada en cantidades de dinero (como sucede en la inmensa mayoría de los impuestos) sino en magnitudes físicas o químicas (volumen, peso, graduación, etc.). Los tipos de gravamen pueden serlo en sentido estricto, esto es cantidades fijas a aplicar sobre la base imponible, o porcentajes (alícuotas) como sucede en los impuestos más conocidos (IRPF, IS o IVA).

No podemos terminar nuestro examen de los Impuestos especiales sin hacer referencia al problema planteado por la existencia en España de un gravamen sobre ciertos hidrocarburos gestionado por las CCAA, tributo cuya compatibilidad con la normativa UE ha sido cuestionado recientemente.

Para comprender lo que vamos a decir a continuación debemos remontarnos al año 2001. En diciembre de ese año se aprobaron las siguientes leyes:

1) La Ley 24/2001, de medidas fiscales, administrativas y del orden social estableció el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (artículo 9), denominado comúnmente como el «*céntimo sanitario*». Aunque en buena técnica jurídica en aquél momento no era posible, lo cierto es que se le daba por cedido a las CCAA. En la Exposición de motivos de la Ley se puede leer lo siguiente:

*«Por otra parte, en el marco del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas se establece el nuevo impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales».*

Aunque no podamos entrar en su estudio detallado, por razones evidentes, la deuda tributaria estaba formada por la cuota estatal, establecida con carácter general, y la cuota de cada CCAA, cuyo establecimiento se dejaba a su discrecionalidad.

2) La Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, que modificó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas



(LOFCA). La modificación que ahora nos interesa consistió en la inclusión del Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos entre los susceptibles de cesión a las CCAA (artículo 11).

3) La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de financiación de las CCAA<sup>16</sup>. Por lo que nos interesa, la Ley cedió a las CCAA la gestión (entendido el término en sentido genérico) y la recaudación del Impuesto del que venimos hablando.

Las Leyes Orgánicas 3/2009, de 18 de diciembre, que modificó la LOFCA, y 22/2009, de 18 de diciembre<sup>17</sup>, mantuvieron el mismo esquema, por lo que se refiere al Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

En fin, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de modificación de la LOFCA y Ley 12/2012, de 29 de junio, de Presupuestos generales del Estado para 2012, convirtieron la *parte estatal* del Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos en la parte estatal especial del Impuesto sobre hidrocarburos (aplicable solo a ciertos epígrafes), y la *parte autonómica* del Impuesto sobre las ventas minoristas en determinados hidrocarburos la parte autonómica del Impuesto sobre hidrocarburos (aplicable solo a ciertos epígrafes).

Por simplificar algo este «*galimatías jurídico*», podemos decir:

1) Desde 2002 hasta 2012, existían los siguientes Impuestos sobre hidrocarburos:

a) El Impuesto estatal sobre hidrocarburos. Las CCAA obtenían el 40% de la recaudación obtenida en su territorio.

b) La parte estatal del Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Las CCAA obtenían la totalidad de la recaudación obtenida en su territorio.

c) La parte autonómica del Impuesto sobre las ventas de determinados hidrocarburos, de establecimiento discrecional. Las CCAA obtenían la totalidad de la recaudación obtenida en su territorio.

2) Desde 2013, existen los siguientes Impuestos sobre hidrocarburos:

a) El gravamen estatal general sobre hidrocarburos. Las CCAA obtienen el 58% de la recaudación obtenida en su territorio.

b) El gravamen estatal especial sobre hidrocarburos, que solo se aplica en algunos epígrafes. Las CCAA obtienen la totalidad de la recaudación obtenida en su territorio.

c) El gravamen autonómico sobre hidrocarburos, que solo se aplica en algunos epígrafes. Las CCAA obtienen la totalidad de la recaudación obtenida en su territorio.

---

<sup>16</sup> La denominación oficial fue *Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía*.

<sup>17</sup> Esta Ley tiene la misma denominación oficial que la Ley 21/2001.

Todo este entramado puede venirse abajo por vulnerar la normativa comunitaria. Para analizarlo debemos distinguir entre la situación de los años 2002-2012 y la que existe desde 2013.

Como hemos visto, durante los **años 2002 a 2012** estuvo vigente el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Pues bien, el TJUE, en la sentencia de 27 de febrero de 2014 (Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, SL*), ha declarado que el impuesto en cuestión vulnera las Directivas UE sobre los Impuestos especiales por las siguientes razones:

1) La afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación de competencias en materia de sanidad y medioambiente podría constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica, pero esto no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida (apartados 28 y 29).

2) Para que un impuesto como el enjuiciado pudiera considerarse que persigue una finalidad específica es preciso que tuviera por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Este sería el caso si, por ejemplo, los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava el impuesto enjuiciado (apartado 30).

3) De los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la norma nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del impuesto. A falta de tal afectación predeterminada, no puede considerarse que tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, y, por tanto, que persiga una finalidad específica, sobre todo porque el tributo no disuade a los contribuyentes de la utilización de hidrocarburos, ni fomenta el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente (apartado 32).

En conclusión, todo ello significa que, en la práctica, se ha establecido una sobreimposición sobre ciertos hidrocarburos prohibida por las normas de la UE.

La sentencia realiza también una serie de consideraciones sobre la aplicación en el tiempo de la posible sentencia contraria al tributo (apartados 37 y siguientes), cuyo examen excede con mucho la finalidad de estas líneas.

A partir de 2013 parece que se ha solucionado el problema porque el Impuesto tantas veces mencionado ha desaparecido y se ha sustituido por la posibilidad de que exista una parte estatal y otra autonómica en el gravamen sobre ciertos hidrocarburos. Sin embargo, esta solución no deja de plantear problemas y también puede llegar a ser declarada contraria a la normativa UE.

En efecto, el 13 de abril de 2011 se publicó la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electri-

cidad [COM (2011) 169 final]. En el apartado 1 del artículo 18 de la Propuesta se establece:

*«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 4, apartado 3, España podrá disponer que los niveles de imposición sobre el consumo energético general aplicados por las Comunidades Autónomas sean superiores a los niveles nacionales de imposición correspondientes (diferenciación regional). Las normas aplicables deberán cumplir las condiciones siguientes:*

*a) El nivel de imposición aplicado por la Comunidad Autónoma no deberá superar el nivel de imposición nacional correspondiente en más del 15%.*

*b) Cuando, durante un traslado a España desde otro Estado miembro de productos energéticos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se haya dado una irregularidad, tal como se define en el artículo 10 de la Directiva 2008/118/CE, relativa al devengo del impuesto especial, la persona que haya garantizado el pago de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de dicha Directiva no será responsable del pago de la diferencia entre el nivel de imposición aplicado por la Comunidad Autónoma y el nivel nacional, a menos que haya participado en la irregularidad o el delito».*

Aunque esta disposición salvaría el Impuesto español tal y como se encuentra regulado en la actualidad, lo cierto es que la Propuesta aún no se ha aprobado por lo que sigue rigiendo la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 1996. Esto significa que la imposición española sobre determinados hidrocarburos también corre el riesgo de ser declarada contraria a la normativa UE.

## E) Los impuestos aduaneros

El único impuesto o, mejor dicho, conjunto de impuestos europeos en sentido estricto, son los que gravan el tráfico exterior. Son los sucesores de la vieja Renta de Aduanas, como se denominaba en España.

Y digo que es el único impuesto europeo porque en todos los Estados miembros rigen las mismas normas, que son aprobadas por las Instituciones Europeas, de tal manera que aquellos (los Estados miembros) se limitan a aplicarlas. La propia UE es consciente de que nos encontramos ante un impuesto peculiar porque, incluso desde un punto de vista formal, su regulación se encuentra separada de la normativa fiscal que hemos resumido hasta ahora. La denominación misma del órgano directivo de la Comisión con competencias en la materia quiere poner de relieve estas características (su nombre oficial es Dirección general de Fiscalidad y Unión Aduanera, como ya hemos apuntado).

El más importante de los impuestos aduaneros es el derecho (en realidad derechos) de importación, tributo que se exige por la entrada de mercancías en el territorio aduanero comunitario. Además de los derechos de importación en sentido estricto, se pueden encontrar otras figuras tributarias:

a) Los regímenes aduaneros suspensivos. En realidad no son un tributo, sino ciertas situaciones en las que se pueden encontrar las mercancías durante las cuales no se exigen los impuestos aduaneros. Una vez que las mercancías dejan de estar en tal situación especial, bien se someten al impuesto ordinario, o bien salen definitivamente del espacio aduanero comunitario sin devengo de tributo alguno.

b) Las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la importación exigibles en el marco de la política agrícola común. Son tributos que, con diversos procedimientos, pretenden proteger los productos agrarios de la Unión Europea frente a los precedentes de países terceros.

c) Los derechos antidumping y antisubvención. Son tributos que se exigen en diversas modalidades para hacer frente a políticas de fomento desarrolladas por países terceros respecto de sus propias mercancías. El establecimiento de estos derechos, realizado por la Unión Europea, exige un procedimiento complejo que se inicia siempre a instancia de las personas que se sientan perjudicadas por la política de precios dumping o de subvenciones llevada a cabo por terceros países.

d) Las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la exportación previstos en el marco de la política agraria común. Son muy extraños y pretenden desincentivar la exportación de ciertos productos agrícolas en que la Unión Europea es deficitaria.

e) Los derechos menores. Se conocen con ese nombre ciertos ingresos (fundamentalmente con naturaleza de tasas) que se obtienen como consecuencia del tráfico comercial internacional (derechos de almacenaje y depósito, multas, etc.).

Como los tributos aduaneros son tributos de la UE sus normas reguladoras no son Directivas que deban ser transpuestas por los Estados miembros a sus ordenamientos internos, sino Reglamentos que se aplican de forma directa. Los Reglamentos más importantes son dos

1) El Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (refundición).

2) El Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al Arancel aduanero común.

El **primero** de los Reglamentos, que se denomina comúnmente como el **Código Aduanero**, regula, entre otros extremos:

- Las disposiciones generales relativas al ámbito de aplicación de la legislación aduanera.
- Los elementos para la aplicación de los derechos de importación o de exportación.
- La deuda aduanera y sus garantías.
- El tratamiento de las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad.
- Las exenciones de derechos de importación.

- Los regímenes especiales aduaneros (tránsito, depósito, destinos especiales y perfeccionamiento).
- El tratamiento de la salida de las mercancías del territorio aduanero de la Comunidad.
- El comité del código aduanero y los procedimientos que permiten la adopción por parte de la Comisión de medidas de aplicación del código.

El **segundo** de los Reglamentos, que, como es fácil de adivinar, es objeto de modificaciones continuas, tiene como objetivo:

- Establecer una nomenclatura combinada que responda a las exigencias arancelarias y estadísticas de la unión aduanera.
- Crear un arancel integrado de las Comunidades Europeas denominado TARIC.

La nomenclatura combinada sirve tanto para la aplicación del arancel aduanero común como para su empleo en el comercio exterior de la UE, mientras que el **TARIC** es el arancel integrado de la UE. Recoge los tipos de los derechos de aduana y ciertas normas de la UE aplicables a su comercio exterior. El TARIC recoge las subdivisiones complementarias de la UE (subpartidas TARIC) utilizadas para la denominación de las mercancías y su número de código, los tipos de los derechos de aduana según el origen de las mercancías y numerosas disposiciones de política comercial.

## V. CONCLUSIONES

Con el resumen que hemos hecho hasta aquí de la actuación de la UE en materia tributaria creo que estamos en condiciones de extraer unas conclusiones generales.

Simplificando mucho, podemos distinguir dentro del fenómeno tributario cuatro partes claramente diferenciadas: la aplicación de los tributos, donde debemos incluir tanto la estructura de la Administración tributaria como los procedimientos de aplicación de los tributos, la imposición directa, la imposición indirecta y los procedimientos de resolución de los conflictos entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes (empleando este término en términos generales). Pues bien:

1) Por lo que se refiere a la aplicación de los tributos, la Unión fiscal dentro de la UE puede calificarse de tibia, siendo muy benévola. Como hemos podido examinar, solo ha sido posible aprobar una Directiva sobre la colaboración de las Haciendas Públicas de los Estados miembros para el cobro de las deudas tributarias, lo cual no deja de tener su importancia, pero no colma en modo alguno las posibilidades de coordinación entre sus respectivos ámbitos de actuación. Fuera de ello, solo es posible observar la continua emisión de Comunicaciones en las que se destaca la necesidad de incrementar la colaboración entre las Administraciones tributarias para propiciar la exacción de los tributos en sus respectivos territorios y la lucha contra el fraude fiscal. El programa *Fiscalis*, que persigue estos objetivos desde hace dos décadas, si bien es cierto ha elaborado multitud de Informes y Dictáme-

nes, no ha logrado que sus sugerencias se hayan traducido en hechos concretos. No deja de ser una paradoja que los mayores éxitos obtenidos en la colaboración de las Administraciones tributarias hayan sido la consecuencia de actuaciones, si no ilegales, sí al menos anómalas, de lo que es un ejemplo destacable la obtención de información tributaria a partir de la deslealtad de algunos empleados de sociedades, fundamentalmente Entidades de crédito.

2) En el campo de la **imposición directa** se puede observar, aunque no hayamos podido profundizar en ello, una lucha aún no resuelta entre la resistencia de los Estados miembros a perder sus competencias exclusivas en la materia, y los esfuerzos de las Instituciones comunitarias, sobre todo de la Comisión y el TJUE, para eliminar o, al menos, minimizar, las diferencias de trato entre los residentes y no residentes. En este campo se han producido notables avances, pero, como ya hemos apuntado en nuestra exposición, no nos parece que atribuir al TJUE la tarea de establecer, a golpe de sentencia, un sistema de tributación común sea el más adecuado para alcanzar la Unidad fiscal en este campo.

Los avances en esta materia han sido muy limitados. Salvo las Directivas que regulan las reestructuraciones empresariales, todo lo que se ha hecho hasta este momento ha sido dictar algunas Directivas que tienen un alcance muy limitado y realizar ciertas propuestas de Directiva, como la de fijar una base imponible común en el Impuesto sobre sociedades cuya adopción se nos antoja lejana.

Cita aparte merece la regulación de la tributación de las sociedades matrices y sus filiales. La UE ha buscado dos objetivos: que no se produjeran supuestos de doble imposición, y que los mecanismos establecidos para ello no se utilizaran con fines de evasión fiscal (aunque nos gusta más el término de *elusión fiscal*, o el clásico de *fraude de ley tributaria*, aunque ahora tenga mala prensa). El primer objetivo se ha conseguido en buena parte, pero el segundo está lejos de alcanzarse, aunque en fecha tan reciente como la del 25 de noviembre de 2013, la Comisión ha aprobado una Propuesta para salir al paso de tales comportamientos fiscales no deseables.

Por lo que se refiere a la armonización de la imposición directa hay que advertir, no obstante, que, dejando de lado la poca disposición que muestran los Estados miembros a perder sus competencias en la materia, la adopción de normas comunes en este campo tropieza con otros obstáculos difíciles de remover. *Por un lado*, está la resistencia de ciertos Estados miembros, como Luxemburgo, Austria y, en menor medida Bélgica, a perder sus peculiaridades, sobre todo por lo que respecta al secreto bancario. Tampoco ayuda mucho que otro Estado miembro como Holanda tenga relaciones muy estrechas con un paraíso fiscal como es Surinam (la antigua Guayana Holandesa), lo que permite que las sociedades, previa escala en los Países Bajos, acaben recalando en tal territorio, haciéndose más o menos opacos al fisco. Y, *por otra parte*, no es posible olvidar la existencia de países europeos, entre los que destaca Suiza, que ofrecen un sistema fiscal moderado (por expresarlo de manera suave) y unas relaciones con los Estados de la UE muy fluidas. Algo está cambiando en este campo y seguramente el cambio es imparable. Por ejemplo, Suiza ha suscrito Acuerdos con Alemania y el Reino Unido por los que se compromete

a gravar ciertas rentas del capital de las que son titulares personas o sociedades de aquellos países a cambio de entregar a las Autoridades tributarias alemanas y británicas una cantidad *a forfait* con carácter anual.

Pero, en todo caso, en modo alguno se puede hablar de la existencia de una Unidad fiscal en el ámbito de la imposición directa dentro de la UE, ni siquiera en un estado embrionario.

3) Es evidente que la situación es completamente diferente en el campo de la **imposición indirecta**, y no podía ser de otro modo puesto que la UE nació como un mercado único en el que las mercancías debían circular libremente y los servicios podían prestarse de forma uniforme, y no es posible olvidar que los impuestos constituyen una parte importante del coste de unos y de otros. Por eso, en una época tan temprana como 1967 ya se establecieron las bases para establecer una imposición indirecta común.

Aunque la parte más importante de la imposición indirecta es común para todos los Estados miembros, es necesario distinguir dentro de la imposición indirecta, como hemos tenido oportunidad de indicar (aunque haya sido de manera muy sucinta), dos ámbitos claramente diferenciados:

a) Por un lado, nos encontramos con los **impuestos armonizados** que son el IVA y los Impuestos especiales más importantes. En este campo, la unificación de tributación es más débil porque se ha utilizado el procedimiento legislativo de las Directivas, que, si bien establecen un marco general común, deja a los Estados miembros unos márgenes de actuación muy amplios. Un ejemplo de ello lo tenemos en los tipos de gravamen: La Directiva de 2006 se limita a decir al respecto que los Estados miembros no pueden establecer un gravamen ordinario inferior al 15%, pero no establece topes máximos, lo que hace que el tributo varíe mucho de unos Estados a otros. Es cierto, no obstante, que la crisis económica que nos acompaña desde hace unos años ha hecho que los tipos de gravamen ordinarios del IVA se hayan aproximado bastante. Así en España el tipo de gravamen se estableció, en principio, en el mínimo del 15%. Después se mantuvo en el 16% durante mucho tiempo, para situarse actualmente en el 21%, ya muy cerca del tipo medio en la UE, que es del 21,13%.

Al amplio margen de actuación que permite la fórmula de las Directivas, hay que añadir los intereses nacionales que han impedido que la regulación tributaria, sobre todo en el IVA, se aproxime todo lo que sería de desear. Un ejemplo lo tenemos en las exenciones. Ya hemos apuntado que existen muchas y esta existencia se debe, en no pocos casos, solo a la inercia. Un Alto cargo de la Dirección de Fiscalidad y Unión Aduanera me confesó en alguna ocasión que la lista de exenciones en el IVA se había ido formando por acarreo, puesto que cada Estado miembro ha exigido, al incorporarse a la UE, que se respetasen sus propias exenciones, lo que ha provocado su ampliación de forma exponencial.

Ya hemos dicho que estas circunstancias, y otras que no son del caso examinar, han provocado la necesidad de modificar la imposición indirecta, sobre todo el régimen del IVA. Algo ha empezado a moverse en esta dirección, pero ya sabemos

por experiencia que el tiempo en la UE se mide por décadas. Doy por seguro que la reforma del IVA respetará la tradición, al menos en este particular.

b) y por otro, el único campo tributario en el que se puede hablar de Unión fiscal en el sentido estricto del término es en la **imposición sobre el tráfico exterior**. Las figuras que la componen, sobre todo los derechos de importación, son comunes en toda la UE. Como hemos visto, en este ámbito rigen unos Reglamentos que, a diferencia de las Directivas, son de aplicación directa. Aunque aquí tampoco la Unión es completa, porque los impuestos aduaneros son aplicados en cada Estado miembro por su propia Administración tributaria.

4) Donde no existe Unión fiscal alguna, ni se la espera, es en **la organización y los procedimientos administrativos y judiciales existentes para resolver las controversias que suscita la aplicación de los tributos**. Cada Estado miembro tiene los propios, sin que sea posible encontrar unos elementos o reglas mínimamente similares. En unos Estados se aplican las reglas comunes de resolución de conflictos, fundamentalmente las reglas de los procesos civiles, mientras que en otros, como en España, existen reglas específicas para la resolución de los conflictos tributarios mientras nos encontramos en la vía administrativa, haciéndose comunes al de resolución de los conflictos entre la Administración y los ciudadanos cuando se llega a la vía jurisdiccional. El único punto de encuentro está en la intervención del TJUE para resolver los problemas de interpretación y aplicación de las normas tributarias europeas. Esta utilización ha sido especialmente frecuente en algunos ámbitos, como en el de establecer los límites al trato fiscal diferente entre los residentes y no residentes, y en el IVA.

Como conclusión final hay que señalar que, a pesar de la ingente cantidad de *actos legislativos* dictados por la UE en nuestra materia de estudio, la Unidad fiscal en sentido estricto está muy lejos de alcanzarse, salvo en aspectos muy concretos, aunque sean tan importantes como la tributación del tráfico económico exterior.

*Madrid, 20 de diciembre de 2013*



**RESUMEN:** En el trabajo se realiza un estudio de las reglas que las Instituciones de la Unión Europea (UE) han ido estableciendo, de forma lenta pero constante, para unificar el régimen jurídico de los ingresos públicos, en particular, de los tributos de todos los Estados miembros.

Como conclusiones del estudio podemos señalar las siguientes:

1) Por lo que se refiere a la aplicación de los tributos, la Unión fiscal dentro de la UE puede calificarse de tibia. Solo ha sido posible aprobar una Directiva sobre la colaboración de las Haciendas Públicas de los Estados miembros para el cobro de las deudas tributarias.

2) En el campo de la imposición directa se puede observar una lucha aún no resuelta entre la resistencia de los Estados miembros a perder sus competencias exclusivas en la materia, y los esfuerzos de las Instituciones comunitarias, sobre todo de la Comisión y el TJUE, para eliminar o, al menos, minimizar, las diferencias de trato entre los residentes y no residentes.

3) Es evidente que la situación es completamente diferente en el campo de la imposición indirecta y, por eso, en una época tan temprana como 1967 ya se pusieron las bases para establecer una imposición indirecta común. Con todo, hay que distinguir varios ámbitos de actuación. Por un lado, están los impuestos armonizados que son el IVA y los Impuestos especiales más importantes. En este campo, la unificación de tributación es más débil porque se ha utilizado el procedimiento legislativo de las Directivas, que, si bien establecen un marco general común, deja a los Estados miembros unos márgenes de actuación muy amplios.

Y, por otra parte, nos encontramos ante la imposición sobre el tráfico exterior, que es el único campo tributario en el que se puede hablar de Unión fiscal en el sentido estricto del término. Así, los derechos de importación son comunes en toda la UE y se rigen por Reglamentos que, a diferencia de las Directivas, son de aplicación directa.

4) Donde no existe Unión fiscal alguna es en la organización y los procedimientos administrativos y judiciales existentes para resolver las controversias que suscita la aplicación de los tributos. Cada Estado miembro tiene los propios, sin que sea posible encontrar unos elementos o reglas mínimamente similares.

**PALABRAS CLAVE:** Unión Europea, sistema tributario, unión fiscal, armonización tributaria, tributos.

**ABSTRACT:** This paper analyses the provisions, which have been slowly but steadily implemented by the European Union (EU) in order to unify the legal rules of public revenue (particularly taxes) in all Member States.

As main conclusions of this essay we can mention the following:

1) Regarding the application of taxes, the Fiscal Union has been implemented in a low degree. There is only in force a Directive on cross-border cooperation within the EU for the recovery of tax claims.

2) With regard to direct taxation there is a conflict between the reluctance of member States to give up their exclusive taxing powers and the efforts of EU institutions (particularly the Commission and the ECJ) to remove or reduce differences of treatment between residents and non residents.

3) The situation is totally different with respect to indirect taxation. The foundations for a common indirect taxation were set up in early times, back in 1967. However we must distinguish several action fields.

On the one hand we have harmonized taxes (VAT and Excise Duties). On this field the unification is weaker because it has been carried out through Directives (which implement a general legal framework and leave a big action margin to the Member States).

On the other hand we have custom taxes which is the field in which we can speak of total fiscal union in strict sense. Indeed, import duties are the same in the whole European Union and are ruled by Regulations, which unlike Directives, are directly applicable.

4) Where no Fiscal Union exists at all is in administrative and judicial procedures which exist to solve controversies related with the application of taxes. Every Member State has its own procedures and it is not possible to find common elements or rules.

**KEY WORDS:** European Union, Tax system, Fiscal union, tax harmonization.