IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

Euskadi
2012

EUROPEAN INKLINGS (EU*i*)

NÚMERO 3, 2014



Erakunde Autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO

EUROPEAN INKLINGS (EUi)

Director

Juan Ignacio UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA (UPV/EHU)

Consejo Editorial

Ricardo ALONSO GARCÍA (Universidad Complutense de Madrid)
Mikel ANTÓN ZARRAGOITIA (Secretaría General de Acción Exterior. Gobierno Vasco)
Marta IGLESIAS BARRIO (IVAP)
Isaac MERINO JARA (UPV/EHU)
Santiago RIPOL CARULLA (Universidad Pompeu Fabra)
Alejandro SAIZ ARNAIZ (Universidad Pompeu Fabra)

Consejo Asesor

Gurutz JÁUREGUI BERECIARTU (UPV/EHU) (Presidente)
Jokin ALBERDI BIDAGUREN (UPV/EHU)
Joxerramon BENGOETXEA CABALLERO (UPV/EHU)
Manolo CIENFUEGOS MATEO (UPF)
Edorta COBREROS MENDAZONA (UPV/EHU)
Juana GOIZUETA VÉRTIZ (UPV/EHU)
Eugenia LÓPEZ-JACOISTE (Universidad de Navarra)
Dunia MARINAS SUÁREZ (UPV/EHU)
Mariela MORALES-ANTONIAZZI (Max Planck Institut, Heidelberg)
Maite ZELAIA GARAGARZA (UPV/EHU)

Secretaria

Ana M. SAN MIGUEL OSABA

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

Índice

Relación de autores 5

Presentación del tercer número de los «European inklings» (EUi 3)
Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena 6

Cuestiones generales de Derecho de la Unión Europea en el ámbito fiscal: coordinación y armonización tributaria y responsabilidades por vulneración del Derecho Comunitario

«El papel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la coordinación de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa»
Irune Suberbiola Garbizu 8

«International fiscal co-ordination and inner fiscal co-ordination for the recovery of debts in other Member States: legal instruments»
Sofía Arana Landín 29

«La responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. Evolución de la jurisprudencia comunitaria»
Juan Calvo Vérgez 58

Libertades fundamentales y ayudas de Estado

«La posible vulneración de las libertades de la Unión Europea mediante los beneficios fiscales autonómicos a la adquisición *mortis causa* de empresas»
Elena Manzano Silva 106

«*Exit taxes*: un análisis a partir de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»
José Luis Burlada Echeveste 130

«Declaration of illegal state aid: the Basque Country's "tax holidays". Tax equality that discriminates against the shareholder»
María Eugenia Simón Yarza 152

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Particular referencia a los territorios forales

«El respeto de las libertades del Tratado y la capacidad normativa de los Territorios Históricos en fiscalidad directa»
José Luis Hernández Goicoechea 162

«El poder tributario de los territorios forales y la armonización europea en materia de tributación directa»
Javier Armentia Basterra 182

«La participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN»
Gemma Martínez Bárbara 208

«La protección jurisdiccional de las Normas Forales Tributarias: ¿blindaje?»
Susana Serrano-Gazteluurrutia 233

«Gipuzkoa ante los bienes y derechos no declarados en el extranjero»
Aitor Orena Domínguez 257

«Intercambio de información tributaria y Haciendas Forales: dimensión internacional, europea e interna»
Saturnina Moreno González 288

«La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea»
José Manuel Almudí Cid 322

«No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y de Derecho Europeo»
Félix Alberto Vega Borrego 340

«Sistema de Concierto Económico y establecimiento permanente. Análisis de la jurisprudencia reciente»
Antonio Vázquez del Rey Villanueva 366

ISBN: 978-84-7777-418-1

Relación de autores

ALMUDÍ CID, José Manuel
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.

ARANA LANDÍN, Sofía
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

ARMENTIA BASTERRA, Javier
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria. Diputación Foral de Álava.

BURLADA ECHEVESTE, José Luis
Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

CALVO VÉRGEZ, Juan
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

HERNÁNDEZ GOICOECHEA, José Luis
Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico. Hacienda Foral de Gipuzkoa.

MANZANO SILVA, Elena
Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma
Jefa del Servicio de Política Fiscal. Hacienda Foral de Bizkaia.

MERINO JARA, Isaac
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha.

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor
Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, Susana
Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

SIMÓN YARZA, María Eugenia
Investigadora en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Navarra.

SUBERBIOLA GARBIZU, Irune
Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio
Profesor Titular de Derecho Constitucional y de la UE (acreditado a catedrático). Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU).

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio
Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Navarra.

VEGA BORREGO, Félix Alberto
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Presentación del tercer número de los «European inklings» (EUi 3)

Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena

Nos complace presentar el tercer número de nuestra colección de obras de carácter monográfico *European Inklings*, colección que versa sobre determinados temas relativos a la Unión Europea de especial actualidad, y que, en esta ocasión, tiene su origen en las ponencias presentadas durante las Jornadas sobre «Concierto Económico, fiscalidad y Derecho Europeo. Kontzertu Ekonomikoa, fiskalitatea eta Europar Zuzenbidea», Jornadas celebradas en San Sebastián, los días 15 y 16 de octubre de 2013, en el Centro Carlos Santamaría (CCS) del Campus de Gipuzkoa de la UPV/EHU, bajo la dirección del profesor Isaac Merino Jara y de mí mismo. De esta forma seguimos manteniendo la vocación inicial de esta colección de monografías, que pretendemos sean el reflejo o el resultado de una serie de conferencias, jornadas o seminarios donde ponentes del más alto nivel exponen sus conclusiones en materias de interés, fomentando la participación con otros compañeros, estudiosos, y público en general, que de este modo pueden tener la ocasión de acercarse a sus aportaciones también a través de esta publicación que se ofrece tanto en formato digital como en papel (http://www.ivap.euskadi.net/r61-2362/es).

Tenemos que reiterar aquí nuevamente nuestro agradecimiento al Instituto Vasco de Administración Pública por su apoyo tanto a los *European Inklings* como a esta nueva publicación y a las mencionadas Jornadas que le anteceden, las cuales se han desarrollado, asimismo, en el marco de las actividades conjuntas de los Grupos de Investigación del Gobierno Vasco GIC IT-604-13 («Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario») y GIC IT675-13 («Derechos Fundamentales y Unión Europea»), y de los Proyectos de Investigación Subvencionados por el Ministerio de Economía y Competitividad: DER 2012-39342-C03-01 («La coordinación de los distintos niveles de imposición como herramienta para evitar la sobreimposición y elusión fiscal»), y DER 2011-25795 («La eficacia de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea: cuestiones avanzadas»), así como de la UFI 11/05 («Integración política y económica en la UE»). Finalmente, debemos dejar constancia, igualmente, de nuestra gratitud hacia Juana Mari Astigarraga Zulaika y Ana María San Miguel Osaba por la eficaz ayuda prestada en todo lo relativo a la preparación y celebración de las Jornadas, y a esta última, además, por su contribución a esta publicación con su labor de corrección y cuidado de los textos que en la misma se recogen.

Donostia, 11 de febrero de 2014

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

Cuestiones generales de Derecho de la Unión Europea en el ámbito fiscal: coordinación y armonización tributaria y responsabilidades por vulneración del Derecho Comunitario

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

El papel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la coordinación de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa

Irune Suberbiola Garbizu[1]

Sumario: I. Consideraciones previas. II. Jurisprudencia del TJUE y su recepción en el *soft law* comunitario. A) Jurisprudencia comunitaria en nomas anti-abuso, impuestos de salida y compensación transfronteriza de pérdidas. B) Recepción de la jurisprudencia del TJUE en materia de imposición directa en el *soft law* generado por la Comisión. III. Conclusiones. IV. Bibliografía.

Resumen: Las crecientes dificultades para la adopción de medidas armonizadoras en el seno de la Unión Europea han provocado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se haya erigido como un instrumento en el que se sientan las bases para la armonización negativa en materia de imposición directa entre los Estados Miembros. Este artículo pretende reflejar el papel del TJUE, primero, como fundamento de la labor coordinadora llevada a cabo por la Comisión a través de las pertinentes Comunicaciones y, segundo, como instrumento transformador de las bases de los sistemas tributarios nacionales.

Palabras clave: coordinación fiscal, libertades comunitarias, comunicaciones del Consejo, jurisprudencia TJUE.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Históricamente se ha venido definiendo el poder tributario como el conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento a determinadas instituciones públicas como el Parlamento o el Poder Ejecutivo y a entes públicos territoriales, cuya concreción depende de la organización político-social del Estado[2]. Tradicionalmente el Estado, las Comunidades Autónomas

[1] Trabajo realizado en el marco de la Unidad de Formación e Investigación 11/05 y del Proyecto «Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario»: IT604-13

[2] CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Tributario. Parte General*, Thomson Civitas, Madrid, 1997.

ISBN: 978-84-7777-418-1

y, en nuestro caso, los Territorios Históricos han desarrollado este poder financiero, y por ende, también el tributario mediante la creación de distintas figuras a través de las pertinentes leyes o, en los TTHH, a través de las oportunas normas forales.

En materia tributaria, los principios de autoimposición (en virtud del cual los ciudadanos abonan únicamente aquellos tributos a los que sus legítimos representantes han otorgado su consentimiento) y reserva de ley[3] se han erigido como parte importante de las bases constitucionales sobre las que se asienta nuestro sistema tributario. Cualquiera que sea su clase, los tributos han de ser creados necesariamente en asambleas legislativas elegidas por sufragio universal mediante ley o, en el caso de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante la correspondiente norma foral[4]. La capacidad normativa para la creación de tributos en el ámbito tributario reside, por tanto, en sede parlamentaria, de suerte que las leyes o normas forales así generadas pasan a formar parte de la pirámide normativa que rige nuestro derecho tributario.

La entrada del Estado Español en la Comunidad Económica Europea en enero de 1986 modifica, en cierta manera, el poder tributario al que hemos hecho referencia mediante la inclusión en el «autóctono» corpus impositivo de nuevas figuras normativas[5] generadas en Europa.

Efectivamente, de una u otra forma, con el acceso a lo que posteriormente sería la Unión Europea[6], el Estado y también los Territorios Históricos ceden parte de la iniciativa que sobre la regulación de determinados ámbitos les corresponde como titulares del poder tributario. Este hecho es especialmente aceptado en la esfera de la imposición indirecta, donde ha sido muy significativa la incidencia de las instituciones europeas en impuestos como el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales o los gravámenes sobre concentración de capitales.

En este sentido, dentro de este fenómeno de internacionalización, de forma generalizada los Estados Miembros[7] han admitido con naturalidad la injerencia europea en la imposición indirecta a través de una armonización fiscal llevada a cabo mediante instrumentos de primer orden, como las directivas.

Esta percepción es diametralmente opuesta en lo que se refiere a la imposición directa, ámbito tributario que los EEMM tradicionalmente han considerado como libre de cualquier intervención foránea y reservado a su exclusivo poder tributario.

Así, si bien es cierto que el Tratado de la Unión Europea no contempla competencias legislativas explícitas en el ámbito de los impuestos directos y que, por tanto, se ha venido a entender que la fiscalidad directa es una competencia exclusiva de los Estados miembros,

---

[3] Artículo 31.3 de la CE.

[4] Ver, al respecto, RODRIGO RUIZ, M.A., *Las fuentes del Derecho financiero en la C.A. del País Vasco*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2006.

[5] Directivas, reglamentos…

[6] En adelante también la Unión, o UE.

[7] En adelante, indistintamente, Estados Miembros o EEMM.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

está implícita y necesariamente incluida en la competencia relativa al mercado interior contemplada en el artículo 4 TFUE, apartado 2, letra a), y se considera una competencia compartida entre la Unión Europea y los Estados Miembros[8].

La legislación comunitaria permite a los EEMM una gran libertad a la hora de establecer sus sistemas de imposición directa, de suerte que puedan adaptarlos a sus objetivos e imperativos nacionales. Sin embargo, unas disposiciones tributarias fundadas exclusiva o esencialmente en consideraciones de carácter nacional pueden abocar a un tratamiento fiscal incoherente al aplicarse en un contexto transfronterizo; un contribuyente transfronterizo puede ser víctima de una discriminación de doble imposición y puede tener que incurrir en gastos suplementarios para ajustarse a varias normativas diferentes.

En este sentido la práctica jurisprudencial[9] ha puesto de manifiesto que el Derecho comunitario tiene una relevancia significativa en los impuestos directos. El propio TJUE ha determinado[10] que «aunque en el actual estado del derecho comunitario la materia de los impuestos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario». Así lo requieren el desarrollo de las libertades comunitarias, junto con la obtención de una verdadera integración económica, política y social que culmine el desarrollo iniciado.

En cualquier caso, a diferencia de la importante producción normativa en materia de imposición indirecta, son escasas, por no decir prácticamente nulas[11], las directivas comunitarias reguladoras de impuestos directos. Sin duda, el creciente número de Estados Miembros y la obligatoria unanimidad que en esta materia requiere la elaboración de este tipo de reglamentos y directivas[12] han dificultado el referido proceso de armonización.

---

[8] Sentencia de 6 de junio de 2013, *Comisión vs. Reino de Bélgica*, C-383/10, apdo. 10.

[9] Véanse, al respecto, sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-297/93, apdo. 21; 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, apdo. 19; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, apdo. 37; de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, apdo. 19; sentencia de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC y otros*, C-338/11 a C-347/11, apdo. 14, y la jurisprudencia en ellas citada.

[10] En sentencia de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, apdo. 44.

[11] Se limitan a 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; a la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estado Miembros; al Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas; a 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, y a distintas propuestas de Directiva (como la relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades-BICCIS-) que no han llegado a materializarse.

[12] La legislación relativa a la fiscalidad de las sociedades suele regirse por el artículo115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que autoriza las directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior, y prescribe la unanimidad y el procedimiento de consulta.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Ello, no obstante el despliegue efectivo de las libertades comunitarias, requiere la colaboración entre los distintos EEMM a la vez que exige una conjunción y coherencia de sus normativas tributarias, también en su imposición directa. Se aprecia, así, una paulatina evolución desde la armonización fiscal planteada para la imposición indirecta hacia posiciones de coordinación entre los EEMM para el caso de la imposición directa[13]. Una coordinación que, en ausencia de instrumentos jurídicos de primer orden, a falta de un *hard law* que la encabece, se lidera por parte de la Comisión a través de instrumentos que de alguna manera pudiéramos llamar políticos.

Instrumentos que, como las Comunicaciones, Recomendaciones…, se conocen como *soft law* y que, en el ámbito de la imposición directa, se han materializado en diversos instrumentos, como la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social Europeo de 19 de diciembre de 2003, titulada «Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior»; la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social Europeo de fecha 10 de diciembre de 2007 sobre «La aplicación de medidas anti-abuso en materia de imposición directa dentro de la UE y en relación con terceros países[14]», o sendas Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social Europeo de 19 de diciembre de 2006 tituladas respectivamente «Imposición de salida y la necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros»[15] y «Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo»[16].

En esta tesitura, la labor del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido a abundar en este proceso de coordinación como un paso previo, extendiéndolo y contribuyendo a la integración europea incluso donde sus instituciones políticas no han podido llegar. En otras palabras, frente a la armonización positiva o de primer grado, que en materia de imposición indirecta se ha llevado a cabo a través de reglamentos y directivas, en el ámbito de la fiscalidad directa el TJUE, gracias a sus sentencias, ha provocado una armonización negativa o de segundo grado y ha fundamentado la creación de instrumentos de *soft law*, que, aunque no son fuente del Derecho, tienen relevancia jurídica[17].

De esta forma, como veremos en epígrafes posteriores, a través de una jurisprudencia cada vez más expansiva en cuanto a la apreciación de las libertades comunitarias, el TJUE ha venido a limitar la soberanía fiscal de los EEMM[18] acercando sus legislaciones nacionales desde una perspectiva específica, la efectuada a través de la comparación de situacio-

---

[13] Tendencia a la coordinación que en la actualidad, habida cuenta de las dificultades que el requerimiento de unanimidad plantea, también se extiende a la imposición indirecta.

[14] COM (2007) 785.

[15] COM (2006) 825.

[16] COM (2006) 824.

[17] Ver, al respecto, MERINO JARA, I., «Consideraciones sobre el *soft law* comunitario», *Jornadas sobre mercado interior y Derecho de la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2013, pp 139-149.

[18] Y, por ende, también la de nuestros Territorios Históricos.

ISBN: 978-84-7777-418-1

nes normativas tributarias diversas para residentes y no residentes ante presupuestos de hecho similares.

En el ámbito tributario, y dentro de la imposición directa, la comparación de estas situaciones normativas diversas se ha llevado a cabo en distintas materias impositivas, entre las que en los siguientes epígrafes destacaremos las normas anti-abuso, los impuestos de salida, y la compensación transfronteriza de pérdidas.

II. JURISPRUDENCIA DEL TJUE Y SU RECEPCIÓN EN EL *SOFT LAW* COMUNITARIO

La jurisprudencia del TJUE en materia tributaria ha sido especialmente virulenta al enjuiciar normas nacionales que han venido a calificarse como un obstáculo a las libertades comunitarias por su tratamiento discriminatorio de los no residentes, provocando como efecto reformas tributarias que han supuesto la supresión de beneficios fiscales reservados hasta entonces a los residentes o produciendo su extensión al resto de ciudadanos comunitarios.

Según comentábamos en párrafos precedentes, a la hora de analizar la normativa nacional de los Estados miembros, cualquiera que sea la materia tributaria objeto de controversia (normas anti-abuso, fiscalidad de salida o compensación transfronteriza de pérdidas), el TJUE examina las eventuales divergencias discriminatorias que desde un punto de vista tributario puedan darse ante situaciones similares entre residentes y no residentes, planteándose un cuestionario de tres fases, en lo que denominaremos «test de comparabilidad» de situaciones análogas:

— Primera: constatar la existencia de un uso impropio de las libertades del Tratado;
— Segunda: comprobar si el quebrantamiento de la libertad vulnerada está justificado por un objetivo legítimo compatible con el mismo; y
— Tercera: ponderar que la aplicación de la norma sea la adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo, es decir, observar si la norma es proporcional.

En cuanto a la segunda, según veremos, la «razón imperiosa de interés general» es el argumento más utilizado para intentar justificar la existencia de una divergencia normativa, un argumento que ha venido a motivarse, entre otros, en la evitación de la elusión fiscal, en la efectividad de los controles fiscales[19], en la protección de la merma de la recaudación tributaria[20], la coherencia del régimen fiscal nacional[21] …

En cualquier caso, aun considerando la existencia de razones que justifiquen la medida, es precisamente el análisis realizado por el TJUE en la tercera fase, la ponderación de la

[19] Sentencia de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer*, C-250/95, apdo. 31.
[20] Sentencia de 28 de abril de 1998, *Safir*, C-118/96, apdos. 25 y 33.
[21] Sentencia de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90.

ISBN: 978-84-7777-418-1

proporcionalidad de la norma, lo que determina en última instancia su compatibilidad con el Derecho comunitario.

Pasemos, a continuación, a examinar la aplicación del referido test de comparabilidad a la luz de la jurisprudencia comunitaria más significativa en tres aspectos de la imposición directa: las normas anti-abuso, los impuestos de salida y la compensación transfronteriza de pérdidas.

A) Jurisprudencia comunitaria en normas anti-abuso, impuestos de salida y compensación transfronteriza de pérdidas

1) *Normas anti-abuso*

Al igual que ocurre con el Derecho nacional de cada Estado, el Derecho comunitario intenta conciliar la necesidad de evitar programaciones elusivas de la tributación con la exigencia de seguridad jurídica, en este caso, desde el prisma de las libertades comunitarias.

Para ello, cuando la normativa interna excede de lo razonable y limita el derecho de los particulares a planificar sus negocios jurídicos desde una perspectiva europea no discriminatoria, el TJUE la valora con criterios restrictivos, admitiéndola sólo en aquellos casos en que su aplicación se circunscriba a circunstancias en las que el abuso de derecho sea evidente, fundamentalmente cuando concurren circunstancias que manifiestan una artificialidad en la apariencia jurídica del hecho que regula.

La doctrina del TJUE en materia de normas anti-abuso se inicia con la sentencia de 9 de marzo de 1999, *Centros* C-212/97[22], según la cual un EM puede adoptar medidas anti-abuso frente a particulares que intenten eludir la aplicación de su ordenamiento interno invocando el Derecho Comunitario cuando las mismas 1) se apliquen de manera no discriminatoria, 2) estén justificadas por razones de interés general, 3) sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen, y 4) no excedan de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

A partir de esta sentencia, en lo que a normas anti-abuso se refiere, el TJUE comienza una línea jurisprudencial en la que destacaremos dos sentencias, la primera, en el ámbito de la transparencia fiscal internacional, la segunda, en cuanto a la subcapitalización.

---

[22] Centros era una compañía constituida en el Reino Unido y participada íntegramente por dos súbditos daneses que no habían desembolsado su capital, que pretendía constituir en Dinamarca una sucursal cuyo establecimiento fue rechazado por las autoridades danesas por considerar que, al carecer de actividad en su país de origen, pretendía constituir un establecimiento principal y no una sucursal.

ISBN: 978-84-7777-418-1

a) Transparencia fiscal internacional, caso *Cadbury Swcheppes Overseas*[23]

Esta sentencia analiza las normas de transparencia fiscal internacional del Reino Unido, según las cuales, los beneficios de una sociedad extranjera participada en más de un 50% por una sociedad residente se atribuían a esta última. De acuerdo con la legislación británica, la sociedad residente se vería obligada a tributar por los beneficios de su filial extranjera siempre que la sociedad no residente estuviese sujeta en su Estado de residencia a un nivel de tributación inferior, entendido éste como todo aquel inferior a las tres cuartas partes del impuesto que se debiera pagar en el Reino Unido de ser residente en el mismo. Cabe señalar que la normativa nacional contemplaba excepciones a la aplicación de esta regla general cuando el contribuyente pudiera justificar que el motivo de la existencia de su filial extranjera no era desviar beneficios con el objeto de una menor tributación. Al mismo tiempo, es reseñable que cuando la sociedad controlada se constituía y tributaba en el Reino Unido o en un Estado en el que no estuviera sujeta a un nivel de tributación inferior en el sentido de la citada legislación, esta última no resultaba aplicable y, conforme a la legislación del Reino Unido relativa al impuesto de sociedades, la sociedad residente no tributaba, en tales circunstancias, por los beneficios de la sociedad controlada.

En este contexto, Cadbury Schweppes, sociedad residente, es la sociedad matriz del grupo Cadbury Schweppes, constituido por sociedades establecidas en el Reino Unido, en otros Estados miembros y en países terceros. Este grupo consta, en particular, de dos filiales en Irlanda, constituidas en el seno del International Financial Services Centre[24], que, en el momento de producirse los hechos del asunto principal, tributan a un tipo impositivo del 10%.

La administración tributaria británica entiende que estas dos sociedades se establecen en Dublín con el exclusivo fin de que los beneficios derivados de las actividades de financiación interna del grupo pudieran acogerse al régimen fiscal del IFSC y, dado que los beneficios obtenidos por estas sociedades están sujetos a un nivel de tributación inferior, los atribuye a la sociedad matriz.

Cadbury Schweppes recurre la aplicación de la legislación de transparencia fiscal internacional ante los *Special Commisioners of Income Tax* de Londres, entendiendo que las liquidaciones giradas son contrarias a los artículos 43 CE, 49 CE y 56 CE. Precisamente, en respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por este órgano jurisdiccional, el Tribunal de Justicia europeo analiza si la libertad de establecimiento es vulnerada por una legislación nacional como la que origina el litigio.

Al respecto, el primer paso del análisis efectuado por el Tribunal consiste en dilucidar si el hecho de que una sociedad establecida en un Estado miembro forme y capitalice sociedades en otro Estado miembro con el único objetivo de acogerse al régimen fiscal más

[23] Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04.

[24] En adelante IFSC.

ISBN: 978-84-7777-418-1

favorable vigente en este último Estado constituye un uso abusivo de la libertad de establecimiento[25].

Según señala el Tribunal, pese a que los nacionales de un EM no pueden invocar las disposiciones del Tratado para evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional, el hecho de que una persona física o jurídica comunitaria haya sacado provecho de las ventajas ofrecidas por las normas de un EM distinto de aquel en el que reside no autoriza por sí solo a privarle de la posibilidad de invocar sus disposiciones.

En este sentido, entiende el Tribunal que la normativa británica puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento por dichas sociedades, disuadiéndolas de crear, adquirir o mantener una filial en un Estado miembro en el que ésta se encuentra sujeta a tal nivel de tributación. Constituyen así una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 43 CE y 48 CE[26].

El siguiente paso en el análisis del Tribunal es examinar si dicha restricción está justificada por razones imperiosas de interés general y si, además, su aplicación es adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido sin que vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

El objetivo perseguido por la norma, según las razones aducidas por el Gobierno del Reino Unido, no es otro que luchar contra una forma especial de evasión fiscal consistente en que una sociedad residente transfiera artificialmente beneficios del Estado miembro en el que éstos han sido obtenidos hacia un Estado con un nivel de tributación reducido mediante la creación de una filial en éste y la realización de operaciones destinadas principalmente a efectuar dicha transferencia en beneficio de la referida filial.

Al respecto el Tribunal es meridiano, una medida como la que es objeto de controversia sólo puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate[27].

En este sentido, el hecho de que exista una tributación inferior y de que las transacciones lo sean principalmente con la matriz no implica, de suyo, la existencia de un montaje artificial. Además de un elemento subjetivo, la intención de obtener una menor tributación, para que se considere la existencia de un montaje puramente artificial se requiere un conjunto de elementos objetivos: la ausencia efectiva de una actividad económica, la inexistencia en el Estado de acogida de una implantación real de la sociedad de que se trate, así como la omisión de una actividad económica efectiva en éste.[28] Cabe señalar que, en esta tesitura, el TJUE no aclara las situaciones específicas en las que se pueda hablar de una actividad económica efectiva. ¿Basta que haya algún trabajador?, ¿tiene que guar-

---

[25] Apdo. 34 de la sentencia.

[26] Apdo. 46 de la sentencia.

[27] Véanse, al respecto, las sentencias de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant* (C 9/02), y de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer* (C-446/2005), a las que más tarde haremos referencia.

[28] Apdo. 64 de la Sentencia.

ISBN: 978-84-7777-418-1

darse una proporción entre las actividades de la sociedad y su estructura? Son preguntas que quedan sin resolver.

Finalmente, habida cuenta de lo anterior, el Tribunal resuelve que los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada[29] en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último Estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado.

En consecuencia, la aplicación de esa medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad extranjera controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas.

b) Subcapitalización, caso *Itelcar*[30]

Al igual que ocurre con las normas de transparencia fiscal internacional, las cláusulas de subcapitalización de las normativas nacionales tratan de reaccionar frente abusos consistentes en operaciones de endeudamiento desproporcionado en relación con el capital social entre sociedades vinculadas en las que se busca desplazar la base imponible mediante el pago de intereses a una entidad vinculada que se sitúa en un Estado miembro de menor tributación.

En ocasiones, las normativas nacionales no contemplan esta cautela cuando estas operaciones se dan entre residentes, y es entonces cuando la jurisprudencia comunitaria viene a considerar que este tipo de discriminación entre sociedades residentes y no residentes constituye una restricción a las libertades del Tratado que sólo puede ser justificada en el caso de que resulte proporcionada, esto es, cuando el contribuyente pueda demostrar que existen motivos económicos válidos para dicha operación.

La sentencia de 3 de octubre de 2013, *Itelcar-Automóveis de Aluguer Lda vs. Fazenda Pública*, es el último colofón de una serie de sentencias en las que el Tribunal trata el tema de la subcapitalización[31].

En este caso la cuestión se complica un poco más porque la subcapitalización se da respecto de un préstamo concedido por una entidad en un país tercero, de suerte que únicamente se puede alegar la vulneración de la libre circulación de capitales[32].

---

[29] En adelante SEC.

[30] Sentencia de 3 de octubre de 2013, Asunto C-282/02.

[31] Entre otras, la de 12 de diciembre de 2002 (Asunto *Lankhorst*, C-324/00), la de 13 de marzo de 2007 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04), la sentencia de 17 de enero de 2008 (*Lammers and van Cleeff*, C-105/07), la sentencia de 21 de enero de 2010 (*SGI*, C-311/08)…

[32] El resto de libertades se circunscribe a residentes y no residentes de Estados miembros, mientras que la libre circulación de capitales se amplía, también, a los movimientos entre Estados miembros y terceros países.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Como objeto de controversia se cuestiona la no deducibilidad parcial de los intereses abonados por GE Capital Fleet Services International Holding Inc, a la sazón sociedad domiciliada en Estados Unidos, como retribución de préstamos concedidos por ésta a Itelcar, sociedad portuguesa vinculada a la anterior.

El Tribunal Central Administrativo Sul, ante quien Itelcar interpuso un recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, cuestiona al TJUE si se oponen los artículos 63 TFUE y 65 TFUE a una normativa nacional que, en una situación en la que el sujeto pasivo residente en Portugal se ha endeudado con una entidad de un país tercero con la que mantiene «relaciones especiales», no admite que los intereses a cargo del sujeto pasivo y pagados por éste sobre la parte del endeudamiento considerada excesiva sean deducibles como gasto en las mismas condiciones que los intereses a cargo de un sujeto pasivo residente en Portugal y pagados por éste a una entidad residente en Portugal con la que mantiene relaciones especiales.

El Tribunal, al analizar las circunstancias del caso, considera que un tratamiento fiscal menos favorable de una sociedad residente que contraiga un endeudamiento que exceda de una determinada cantidad con una sociedad establecida en un país tercero en relación con una sociedad residente que contraiga tal endeudamiento con una sociedad residente en el territorio nacional o en otro Estado miembro constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el Tratado.

Una vez constatada dicha restricción, se plantea su posible justificación en virtud de la existencia de una razón imperiosa de interés general, una razón que, además, debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

En este sentido, al igual que hiciera en sentencias precedentes[33], el Tribunal recuerda que una medida nacional que restrinja la libre circulación de capitales puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por las actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

Así las cosas, según el Tribunal, «al establecer que determinados intereses abonados por una sociedad residente a una sociedad establecida en un país tercero, con la que mantiene relaciones especiales, no son deducibles a efectos de la determinación del beneficio imponible de esa sociedad residente, una normativa como la controvertida en el asunto principal puede evitar la práctica cuyo objetivo no es otro que el de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional»[34].

---

[33] Sentencias de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, apdos. 72 y 74; y de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, apdo. 89.

[34] Apdo. 35 de la Sentencia.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En consecuencia, resuelve que tal normativa resulta adecuada para alcanzar el objetivo consistente en combatir el fraude y la evasión, pero, ello no obstante, al comprobar si dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo evidencia que la citada normativa no se basa únicamente en un mero examen de elementos objetivos y verificables sobre la existencia de un montaje puramente artificial con esos fines, y ello porque se aplica, incluso, en aquellos casos en los que la realidad económica no puede negarse[35], por lo que entiende que no es proporcional.

En definitiva, respecto a la normativa objeto de controversia, el TJUE resuelve que la libre circulación de capitales se opone a una normativa nacional que impida que se puedan deducir como gasto los intereses inherentes a la parte de un endeudamiento calificada de excesiva abonados por una sociedad residente a una sociedad prestamista establecida en un país tercero con la que mantiene relaciones especiales, pero que permite la deducción de tales intereses entre sociedades residentes con relaciones especiales, si, al no haber participación de la sociedad prestamista establecida en un país tercero en el capital de la sociedad prestataria residente, esa normativa presume, no obstante, que todo el endeudamiento de esta última forma parte de un montaje cuyo objetivo es eludir el impuesto normalmente adeudado, o cuando esa normativa no permita determinar previamente y con suficiente precisión su ámbito de aplicación.

2) *Imposición de salida*

Uno de los primeros ejercicios de coordinación llevado a cabo por la Comisión Europea en la fiscalidad de salida[36], es decir, el devengo anticipado de plusvalías latentes por cambio de residencia fiscal del sujeto pasivo, tuvo su origen en dos sentencias dictadas por el Tribunal, *De Lasteyrie du Saillant*[37] *y N*[38], y, de forma más colateral, en otra serie de pronunciamientos, como el caso *Van Hilten* o el *Daily Mail*[39].

El primer caso en el que el Tribunal se pronuncia específicamente sobre la imposición de salida es en el caso *De Lasteyrie du Saillant*[40]. La legislación vigente en el Estado francés en

---

[35] La norma lusa extiende las «relaciones especiales» no sólo a supuestos de participación superior a un porcentaje sino, también, a entidades entre las que, debido a relaciones comerciales, financieras, profesionales o jurídicas existentes entre ellas, se dé una situación de dependencia de hecho en el ejercicio de la actividad de que se trate.

[36] A través de una Comunicación de 2006, *Exit Taxation and the need for Co-ordination of Member Sates tax policies* (COM(2006)825final).

[37] Sentencia de 11 de marzo de 2004, Asunto C-9/02.

[38] Sentencia de 7 de septiembre de 2006, Asunto C-470/04.

[39] Sentencias de 23 de febrero de 2006 (C-513) y de 27 de septiembre de 1988 (C-81/87), respectivamente.

[40] Con posterioridad a dicha sentencia, el TJUE ha tenido ocasión de referirse a la fiscalidad de salida en distintas ocasiones, entre ellas en la sentencia de 12 de julio de 2012 *Comisión vs. Reino de España* (C-269-09), aunque referida no a plusvalías latentes sino a rentas ya devengadas, al analizar la compatibi-

ISBN: 978-84-7777-418-1

el momento establecía la tributación de las plusvalías de derechos societarios en la fecha del traslado del domicilio del contribuyente fuera de Francia. La particularidad de esta disposición residía en el hecho de que preveía la imposición de plusvalías latentes cuyo pago se podía posponer hasta el momento de la transmisión de las acciones mediante la presentación de una serie de garantías. Por el contrario, en el caso de que el contribuyente siguiera manteniendo su residencia en el Estado francés, la tributación únicamente se realizaría en el momento de la transmisión de sus acciones.

En aquella época, el Sr. de Lasteyrie traslada su domicilio desde Francia a Bélgica, poseyendo, junto con los miembros de su familia, títulos que representan más de la cuarta parte de las acciones de una sociedad francesa; siendo que el valor de mercado de esos títulos es entonces superior al de su precio de adquisición, el contribuyente queda sujeto al impuesto sobre las plusvalías latentes.

El Sr. de Lasteyrie recurre la decisión ante el Consejo de Estado y éste plantea al TJUE una cuestión prejudicial sobre la posibilidad de que se contravenga el Tratado a través de una legislación que establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías latentes por el traslado del domicilio a otro Estado miembro cuando estas plusvalías latentes no son objeto de tributación para aquellos contribuyentes que no trasladan sus domicilios.

A este respecto, el Tribunal concluye que la medida controvertida en el litigio puede restringir la libertad de establecimiento, por lo que recuerda que sólo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal caso es preciso, además, que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Al objeto de analizar la idoneidad de esta medida, el Tribunal considera distintos argumentos que pudieran acreditar una razón imperiosa de interés general, como la disminución de ingresos fiscales, coherencia del régimen fiscal, reparto de competencias tributarias…, rechazando todos ellos al entender que el principio de libertad de establecimiento enunciado en el Tratado debe ser interpretado en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías latentes en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de este Estado. El argumento es claro, no hay ningún obstáculo para que el EM de salida, en este caso Francia, grave las plusvalías generadas en su territorio siempre que el gravamen no se produzca en el momento de la salida.

---

lidad con el Tratado del artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, disposición que impone a los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Por otro lado, el Tribunal ha venido a refrendar su jurisprudencia respecto a la imposición de salida en el caso *N*[41], donde se aclara que la legislación comunitaria no prohíbe al EM de salida calcular la renta sobre la que desea mantener su potestad impositiva siempre que no dé lugar a una imposición inmediata y que no se impongan condiciones adicionales vinculadas al aplazamiento.

En la misma línea se ha pronunciado en la sentencia de 12 de julio de 2012[42] en la que declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor, en el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, una disposición que impone a los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes.

En resumen, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, el Tratado no impide que un EM de salida haga tributar por la renta que se ha generado en su territorio, siempre que no se exija el pago en el momento del traslado de la residencia. Exigir el pago del tributo por esas rentas devengadas o plusvalías latentes es una discriminación respecto al trato que se da a los que cambian su residencia dentro del mismo Estado miembro, que ha de ser reprobada.

3) *Consolidación fiscal: compensación transfronteriza de pérdidas*

Pese a que el tema de las compensaciones de pérdidas de un Establecimiento permanente[43] había sido tratado con anterioridad en la sentencia de 15 de mayo de 1997, asunto C-250/95, *Futura*, y de 14 de diciembre de 2000, asunto C-141/99, *AMID*, es la sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, C-446/03, la que por primera vez analiza la compensación de pérdidas entre distintas sociedades.

En su decisión, el Tribunal de Luxemburgo erige la primera piedra de la coordinación en materia de compensación de pérdidas transfronterizas trazando el camino marcado por la voluntad de la Comisión Europea[44] al tiempo que satisface las reticencias de los EEMM por el limitado alcance práctico de su aplicación.

---

41 También referido como caso *Van Dijk*, en el que un súbdito neerlandés que traslada su domicilio al Reino Unido y el de sus empresas a las Antillas Holandesas se ve sometido a tributación por el mero hecho de trasladar su residencia, sin que ello fuera a ocurrir en el caso de mantener su domicilio en Holanda.

42 C-269/09.

43 En adelante EP.

44 Quien ha venido encontrando reiteradas reticencias de los Estados Miembros a renunciar a una de las pocas áreas donde son aún capaces de hacer una evaluación totalmente independiente.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Marks & Spencer es una sociedad constituida y registrada en Inglaterra que, a su vez, es la matriz de sociedades establecidas tanto en el Reino Unido como en otros Estados Miembros. A mediados de los años noventa del siglo pasado comienza a sufrir un aumento de las pérdidas de sus filiales, por lo que en 2001 anuncia el final de sus actividades en el continente europeo. Así las cosas, a 31 de diciembre de 2001, la filial establecida en Francia es cedida a terceros, mientras que las demás filiales, incluidas las establecidas en Bélgica y Alemania, cesan por completo su actividad comercial.

En esta tesitura Marks & Spencer solicita en el Reino Unido la consolidación fiscal de las pérdidas sufridas por sus filiales que, establecidas en Bélgica, Alemania y Francia, carentes de establecimiento estable en el Reino Unido, jamás habían ejercido actividades económicas en él.

De acuerdo con la legislación del Reino Unido, las pérdidas obtenidas por una sociedad pueden compensarse con los beneficios de otra sociedad siendo las dos residentes, pero no existe esta posibilidad en el caso de que se trate de pérdidas sufridas por una filial residente en otro Estado, por lo que su solicitud es denegada.

Marks & Spencer recurre la decisión de la administración tributaria inglesa; el recurso llega hasta la High Court of Justice, quien resuelve suspender el procedimiento y plantear al TJUE si existe una restricción de la libertad de establecimiento y, de ser así, si está justificada con arreglo al Derecho Comunitario.

A la hora de enjuiciar la aptitud de la medida a la luz del Derecho europeo, el Tribunal analiza en primer lugar si la imposibilidad de compensar las pérdidas en el caso de que hayan sido sufridas por una filial establecida en otro EM puede suponer un obstáculo para el ejercicio de la libertad de establecimiento al disuadirla de crear filiales en los EEMM. Al respecto considera que constituye una restricción a la misma al establecer un trato fiscal diferente del dispensado a las pérdidas sufridas por una filial residente.

En segundo lugar, el Tribunal pasa a examinar si dicha restricción está justificada, pues, como hemos comentado en apartados precedentes, solo cabe admitir una restricción de esta índole «si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifica por razones imperiosas de interés general»[45].

Sobre este particular, el Reino Unido y los demás Estados miembros que presentan observaciones invocan tres motivos de justificación, que son admitidos por el TJUE al entender que una normativa restrictiva como la controvertida persigue objetivos legítimos compatibles con el Tratado que están amparados por razones imperiosas de interés general:

1) Que los beneficios y las pérdidas constituyen en materia tributaria las dos caras de una misma moneda, que han de tratarse de modo simétrico en el marco de un mismo sistema fiscal para poder así salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los EEMM interesados.

[45] Apdo. 35.

ISBN: 978-84-7777-418-1

2) Que si las pérdidas se tomaran en consideración en el EM de la sociedad matriz se correría el riesgo de que fueran objeto de doble imputación.
3) Que si no se tuvieran en cuenta en el EM de establecimiento de la filial existiría un riesgo de evasión fiscal.

El siguiente paso en el esquema de evaluación del Tribunal es comprobar si la medida restrictiva no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, es decir, comprobar si la medida es proporcionada. Así, en una decisión de improbable aplicación práctica, el TJUE entiende que la imposibilidad de compensar las pérdidas es proporcionada si:

1) La filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de éstas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y
2) No existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial de éste.

Así las cosas, cuando en un Estado miembro, la sociedad matriz residente demuestre a las autoridades tributarias que se cumplen estos requisitos, resulta contrario al Tratado excluir la posibilidad de que se deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente.

B) Recepción de la jurisprudencia del TJUE en materia de imposición directa en el *soft law* generado por la Comisión

Como consecuencia de las mencionadas dificultades existentes en materia de armonización fiscal, y gracias al camino emprendido por las sentencias mencionadas, la Comisión comienza, en 2006, una labor de coordinación mediante el desarrollo de una serie de instrumentos de *soft law*, como son las Comunicaciones, en los que mimetiza y expande los argumentos formulados por el Tribunal.

En este contexto, la jurisprudencia del TJUE otorga a la Comisión el fundamento necesario para llevar a cabo un sucedáneo de armonización, una coordinación que, al realizarse mediante este tipo de instrumentos, puede llegar a complementar o incluso a

ISBN: 978-84-7777-418-1

interpretar[46] el *hard law* comunitario sin que pueda obviarse la realidad de que con ello la Comisión puede estar arrogándose unas competencias que en principio no le corresponden.

Pues bien, en materia de fiscalidad directa, la Comisión ha producido distintas Comunicaciones: una general, la Comunicación de la Comisión sobre Coordinación de la fiscalidad directa de los Estados miembros en el mercado interior[47], y otras más específicas sobre la aplicación de normas anti-abuso en el ámbito de la UE y con terceros Estados, la imposición de salida y la compensación de pérdidas transfronterizas.

1) *Comunicación de la Comisión sobre Coordinación de la fiscalidad directa de los Estados miembros en el mercado interior*

A través de esta Comunicación, la Comisión plantea una serie de iniciativas en favor de una mejor coordinación de los sistemas nacionales de imposición directa en la Unión, con el fin de garantizar la conformidad de estos sistemas nacionales con el Derecho comunitario y de velar por su funcionamiento con una interacción correcta.

Las medidas contempladas recogen la supresión de las discriminaciones y de la doble imposición en beneficio de los particulares y las empresas, y pretenden contribuir a la lucha contra el fraude fiscal y a la conservación de la base tributaria estableciendo objetivos, como la prevención de los casos involuntarios de fraudes y de no imposición, y la reducción de los costes que supone la obligación de ajustarse a las disposiciones de varios sistemas fiscales.

Al respecto, pese a que las barreras fiscales se resuelvan en ocasiones mediante la actividad unilateral de los EEMM o a través de acuerdos bilaterales, la Comisión considera que, a menudo, la mejor manera de alcanzar los objetivos anteriormente mencionados —y a veces la única— es la coordinación entre los Estados miembros.

En palabras de la Comisión[48], «la coordinación y la cooperación adecuadas entre los Estados miembros pueden hacer que éstos alcancen sus objetivos de política fiscal y protejan sus bases impositivas eliminando, a la vez, la discriminación y la doble imposición y reduciendo los costes del cumplimiento de la legislación. De este modo, los sistemas fiscales contribuirán mejor al éxito del mercado interior y ayudarán a fortalecer la competitividad de las empresas comunitarias a nivel mundial de acuerdo con la Estrategia de Lisboa renovada».

---

[46] Ver, al respecto, ALONSO GARCÍA, R., «El *sof tlaw* comunitario», *RAP*, núm. 154, enero-abril 2001, pp. 63-94.

[47] COM(2006) 823 final, de 19 de diciembre de 2006.

[48] Primer párrafo de las conclusiones de la Comunicación.

ISBN: 978-84-7777-418-1

2) *Comunicación de la Comisión sobre Normas anti-abuso en materia de fiscalidad directa en la UE y en relación con terceros Estados*[49]

Habida cuenta de la jurisprudencia emitida al respecto por el TJUE, la Comisión considera que el interés público por combatir prácticas tributarias abusivas debe conjugarse con la necesidad de evitar una restricción desmesurada de la actividad transfronteriza dentro de la UE.

Haciendo suya la doctrina del Tribunal, la Comisión recuerda que la necesidad de evitar la evasión fiscal o el abuso puede constituir una razón imperiosa de interés general para justificar una restricción de las libertades fundamentales, pero que, para que sean legales, las normas tributarias nacionales deben ser proporcionadas y dirigidas específicamente a la prevención de «montajes puramente artificiales», es decir, no basta, por ejemplo, con que una filial se establezca en otro Estado para considerar la existencia de una evasión.

Según la Comisión, los Estados miembros deben ser capaces de gestionar sistemas fiscales eficaces y evitar la erosión excesiva de su base imponible atribuible a abusos o la no imposición involuntaria. Sin embargo, para evitar la restricción del ejercicio de los derechos comunitarios de los individuos y los agentes económicos, las medidas contra las prácticas abusivas deben ser dirigidas específicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir la legislación, y ello mediante la consideración objetiva de factores verificables por terceros de la existencia de una verdadera actividad económica.

Asimismo, la Comisión recuerda que, de conformidad con las sentencias del Tribunal, a fin de determinar si una operación constituye un montaje puramente artificial, las normas nacionales contra las prácticas abusivas pueden incluir criterios «de protección» que se aplicarán en situaciones en que exista una elevada probabilidad de abuso, siempre y cuando estos criterios sean proporcionales.

3) *Comunicación de la Comisión sobre la imposición de salida*[50]

Basándose en las sentencias *De Lasteyrie* y *N* anteriormente citadas, la Comisión recuerda que la recaudación inmediata del impuesto sobre plusvalías aún no realizadas con ocasión de la transferencia de los activos a otro Estado miembro es contraria al principio de la libertad de establecimiento, y que los Estados miembros no pueden someter a los contribuyentes a exigencias desproporcionadas, como la obligación de constituir garantías bancarias o designar un representante fiscal garante del cobro de la deuda fiscal en el momento de la realización de los activos en el nuevo Estado miembro de residencia.

---

[49] COM (2007) 785 final, de 10 de diciembre de 2007.

[50] COM(2006) 825 final, de 19 de diciembre de 2006.

ISBN: 978-84-7777-418-1

La Comisión extrae los principios contenidos en el caso *De Lasteyrie* para la realización de plusvalías latentes por razón de traslado de residencia y los aplica a las disposiciones que afectan a la imposición de salida en general[51], señalando que, no obstante lo referido en el párrafo anterior, el Derecho comunitario no prohíbe a un Estado miembro calcular la renta sobre la que desea preservar su potestad impositiva, siempre que ello no dé lugar a una imposición fiscal inmediata y que no se impongan condiciones adicionales vinculadas al aplazamiento, y que se tenga en cuenta cualquier disminución del valor de los activos acaecida después del traslado. Los Estados miembros deben, pues, prever un aplazamiento incondicional de la recaudación hasta la realización efectiva de los activos.

En esta tesitura, apunta la Comisión que, pese a que la concesión de este aplazamiento incondicional puede solucionar la diferencia inmediata de trato entre los contribuyentes que se establecen en otro Estado miembro y los que siguen residiendo en el mismo, no constituye por sí solo una solución a los problemas de la doble imposición y la no imposición involuntaria que pueden aparecer debido a las disparidades que en cuanto a la valoración de la base imponible pueden surgir entre los regímenes fiscales nacionales[52].

En este sentido, la Comisión requiere una cooperación administrativa eficaz entre los EEMM para que se proteja la base impositiva del Estado de salida mediante el establecimiento 1) de sistemas de deducción de cualquier impuesto percibido por el nuevo Estado miembro de residencia sobre los mismos beneficios, y 2) del reparto de los derechos de imposición sobre las plusvalías, por ejemplo, dividiéndolos en función del período de tiempo que el sujeto pasivo haya residido en cada uno de ellos.

El proceso de coordinación iniciado por la Comunicación de la Comisión sobre Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros ha tenido su reflejo en la Resolución del Consejo, de 2 de diciembre de 2008, sobre la coordinación en materia de imposición de salida[53], resolución que, a pesar de sus intenciones, no ha sido capaz de aunar posturas sobre el momento de exigencia de pago del impuesto[54].

---

[51] Extiende su ámbito de aplicación desde un punto de vista geográfico (además de a los EEMM de la UE, también a los países del Espacio Económico Europeo), subjetivo (pues sus principios serían adaptables no sólo a personas físicas sino, también, a empresas), e incluso objetivo (pues menciona la transferencia de activos y pasivos concretos por parte de una empresa a un EP en otro Estado miembro).

[52] Como apunta la Comisión, una doble imposición puede ocurrir si el Estado de salida calcula la plusvalía en la venta ficticia en el momento en que el contribuyente abandona el país, y el nuevo Estado de residencia grava el conjunto de la plusvalía realizada entre la adquisición y la venta efectiva. De manera similar, los diferentes métodos de evaluación del patrimonio de las empresas en función de los Estados miembros pueden dar lugar a una doble imposición o a una no imposición involuntaria.

[53] DO C323, p. 1.

[54] La sentencia de 12 de julio de 2012 (C-269/09) da cuenta de las limitaciones prácticas a las que se ha tenido que enfrentar.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

4) *Comunicación de la Comisión sobre la compensación fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo*[55]

En este documento la Comisión refleja que la inexistencia de una deducción de pérdidas transfronterizas puede llegar a limitar la competitividad de las empresas europeas.

En la mayoría de los Estados miembros, las pérdidas nacionales pueden ser compensadas con otros beneficios obtenidos en el mismo Estado miembro. Sin embargo, esta compensación no suele estar prevista en el caso de las pérdidas sufridas en otros Estados miembros, por lo que los beneficios y las pérdidas corren el riesgo de ser distribuidos en diferentes jurisdicciones y, por consiguiente, las sociedades y los grupos corren el riesgo de pagar impuestos sobre un importe que supera los resultados reales a escala comunitaria.

Para solucionar el problema, la Comisión propone un enfoque coordinado de los Estados miembros que permita adoptar una norma mínima para la compensación de las pérdidas transfronterizas, bien en una misma sociedad (sucursal o establecimiento permanente en otro Estado miembro) o en un grupo de sociedades (un miembro del grupo en otro Estado miembro).

En cualquier caso, entre tanto la Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a la Base Imponible Común Consolidada[56]es aprobada, la Comisión describe tres alternativas posibles que podrían garantizar un nivel mínimo de compensación transfronteriza de las pérdidas:

— Una «compensación de pérdidas intragrupo», lo que conduce a una transferencia definitiva de las pérdidas o de los beneficios sin reversión y sin tener en cuenta beneficios futuros;
— El método de «deducción y reintegración», que se traduce en una transferencia temporal de las pérdidas en la que las pérdidas de una filial situada en otro Estado miembro que se dedujeron de los resultados de la sociedad matriz se recuperan más tarde cuando la filial vuelve a ser rentable;
— Un «sistema de beneficios consolidados», conducente a una compensación de las pérdidas por una imposición corriente de los resultados de la filial[57]. Este sistema se concebiría para incluir algunas filiales seleccionadas (régimen selectivo) o el conjunto de las filiales de un grupo (régimen completo).

En definitiva, a través de esta Comunicación, la Comisión insta a los Estados miembros a realizar un triple trabajo:

---

[55] COM(2007) 8245 final, de 19 de diciembre de 2006.

[56] En adelante BICC.

[57] Las pérdidas y los beneficios obtenidos durante un ejercicio fiscal determinado por un miembro del grupo se tienen en cuenta durante un período dado en la sociedad matriz.

ISBN: 978-84-7777-418-1

— Reexaminar sus sistemas fiscales para que permitan la compensación de pérdidas dentro de una sociedad en situaciones transfronterizas, y fomentar la libertad de establecimiento prevista por el Derecho comunitario;
— Introducir y aplicar regímenes fiscales nacionales para la compensación de pérdidas en los grupos de sociedades que garanticen un tratamiento equivalente al existente para la compensación de pérdidas en una sociedad individual;
— Aumentar las posibilidades de compensación transfronteriza de las pérdidas en los grupos de sociedades.

III. CONCLUSIONES

Lo hasta aquí expuesto es muestra del significativo papel que, directamente o a través de su reflejo en distintos instrumentos de *soft law*, ha jugado la jurisprudencia del TJUE en la expansión de los derechos comunitarios así como en el asentamiento de las bases de la coordinación tributaria en materia de imposición directa.

Es precisamente esta intervención del TJUE como adalid de las libertades comunitarias la que, según decíamos, transforma las bases y principios donde se asientan los sistemas tributarios nacionales, y ello, entre otras razones, porque en determinados momentos, como consecuencia de su actuación, el impulso normativo para la creación o modificación de la regulación tributaria no se genera en las asambleas legislativas sino que es el propio Tribunal quien, a través de sus sentencias y con la labor de la Comisión que las recoge en sus comunicaciones, compele a los EEMM a modificar su reglamentación. Por tanto, el germen de estas modificaciones no residiría en la prístina voluntad del titular del poder tributario nacional, ni siquiera en los órganos políticos que lo representan, sino que se vería imbuido por un influjo europeo generado en la jurisprudencia y en el influjo político europeo.

A mayor abundamiento, las bases donde se asienta nuestro sistema tributario se ven afectadas por la influencia de la jurisprudencia del TJUE, dado que la validez de nuestros tributos no se mide únicamente mediante su aptitud según los principios constitucionales contenidos en el artículo 31 de la Constitución Española, sino que, además, se evalúa en función de su compatibilidad con las libertades contenidas en el Tratado de la Unión Europea.

En efecto, a través de su jurisprudencia, bien sea respondiendo a cuestiones prejudiciales, a recursos de incumplimiento, o bien en su labor de controlador de la legalidad de los actos u omisiones realizados por las instituciones europeas, el TJUE elabora los principios reguladores de las relaciones entre los distintos Derechos nacionales y el Derecho Comunitario y configura las características que le son propias a este último. Y todo ello a través de la comparación mediante la aplicación del que hemos venido a llamar «test de comparabilidad» de situaciones normativas desiguales que, ante un mismo supuesto, se puedan dar dentro de un Estado miembro entre residentes y no residentes.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En definitiva, el TJUE ha venido a realizar una labor fundamental en el proceso de integración europea, una labor transformadora del Derecho europeo en la que ha sentado las bases de una armonización indirecta, negativa y asistemática de la imposición indirecta a través del análisis expansivo de las libertades comunitarias y que ha prendido en la labor coordinadora de la Comisión a través de sus Comunicaciones, y que, «por capilaridad», también ha venido a transformar las bases de nuestro Derecho Tributario.

IV. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GARCÍA, R., «El *soft law* comunitario», *RAP*, núm. 154, enero-abril 2001, pp. 63-94.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Tributario. Parte General*, Thomson Civitas, Madrid, 1997.

MERINO JARA, I., «Consideraciones sobre el *soft law* comunitario», *Jornadas sobre mercado interior y Derecho de la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, pp 139-149.

RODRIGO RUIZ, M.A., *Las fuentes del Derecho financiero en la C.A. del País Vasco*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2006.

ISBN: 978-84-7777-418-1

International fiscal co-ordination and inner fiscal co-ordination for the recovery of debts in other Member States: legal instruments

Sofía Arana Landín[1]

Summary: I. Background of the current situation in relation to taxation. II. Main legal instruments permitting mutual administrative assistance in the field of recovery of taxes in Spain. III. Directive 2010/24 EU of 16TH march concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures. A) Personal scope of application. B) Material scope of application. C) Competent authorities and possible problems arising in relation to territorial issues, in particular the case of the Basque provinces of Gipuzkoa, Bizkaia, Alava and Navarra. D) Exchange of information. E) Assistance for the notification of documents. F) Requests for recovery and precautionary measures. G) Execution of the request for recovery. H) Language and contestation. I) Time limits. J) Costs. IV. The multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters: the case of Spain. A) Scope of application. B) Exchange of information. C) Assistance in recovery. D) Precautionary measures. E) Documentation for assistance in recovery. F. Time limits: exception. Can it pose problems? G) Service of documents and language. V. Conclusions. VI. Bibliography.

Abstract: The purpose of this paper is to show the different existing instruments for the recovery of debts from a different Member State within the EU and the inner co-ordination issues that may arise in a decentralized country such as Spain.

Although the aim of this legislation is to achieve a certain co-ordination among Member States when combating fraud, there are certain problems that may arise because of the scope of application of the different legislation due to the fact that there is not a unique structure applicable to all countries[2]. This situation leads to practical day to day problems when asking for information or help concerning enforcement measures to a Member State with a different structure.

---

[1] Member of the Project financed by the Basque Government entitled: "Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario", IT604-13.

Research and formation 11/05 "La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco", DER2012-39342-C03-02 project.

[2] For instance, countries such as Hungary do not distinguish between the nature of the debt and when a Social Security debt has not been paid during the voluntary period that debt goes to the Tax Administration, which will be in charge of the recovery process.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Thus, when the power to tax different taxes belongs to different Administrations, for instance, region and State, inner problems may occur. Thus, internal co-operation in these cases shall be reinforced, becoming a must.

Some of the legal instruments mean no particular transposition, as for instance the Multilateral Convention or the regulations concerning the matter. However, others do need a transposition in order to adapt the Directive to a particular system and in decentralized territories this particular transposition may raise certain problems. In particular, I am going to delve into the transposition of Directive 2010/24 EU of 16th March concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures in Spain and most particularly into the different territories of the Basque Country (Gipuzkoa, Alava and Bizkaia) and the possible application of the Mutual Assistance Administrative Convention as amended by the 2010 protocol that Spain has recently signed as the possible instrument providing a wider assistance in this matter.

One of the first questions we can ask ourselves in countries such as Spain and particularly in relation to the Basque provinces of Gipuzkoa, Bizkaia, Araba and Navarra is up to what point the transposition by these particular territories of the Directive 2010/24 EU of 16th March concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures was needed, having been previously done its transposition by Spain through a Royal Decree (RDL 20/2011).

If the transposition of this EU Directive is a matter belonging to art. 149.1.1., 3.,8., 14. and 18. of our Constitution that give the State the exclusive right to regulate on the basic conditions that guarantee equality of all Spaniards, international relationships and the application rules of the common administrative procedure and General Tax and public debt and this is an international issue, no further transposition needed to be done by the Basque provinces or Navarra. However, we have to bear in mind that these territories have legislative and applicative powers in relation to most of their taxes, so it is not that easy a matter as they also have to adapt the directive to their particular legislation.

Although the situation with the Autonomous Communities needs to be addressed too, the one in the Basque Country and Navarra may be said to be unique, as these territories have their own legislative powers concerning all direct taxation and some of the indirect one and are fully responsible for it. This is to say, these territories need to co-ordinate not only among themselves but also with the State and EU law and other countries. As an example, although they do have legislative powers over most of their taxes they cannot sign international agreements and do not have their own liaison office and have to intervene through the central liaison office in the AEAT, which is a different administration. While studying the different legal instruments addressing the recovery of debts, these internal issues will be addressed too.

I. BACKGROUND OF THE CURRENT SITUATION IN RELATION TO TAXATION

As regards taxation, although most tax debts are collected promptly through spontaneous payment, some of them need to be recovered by the seizure and sale of the debtor's property through the enforcement procedure. However, the growth of the internal market with no physical borders has rendered a steadily increased cross border trade, increased mobility as well as the feature of electronic markets makes this enforcement procedure a difficult task

ISBN: 978-84-7777-418-1

whenever the goods are located in a place where the tax administration in question does not have jurisdiction to act.

Therefore, recovery assistance between tax authorities of different States is a key tool to help protect the financial interests of Member States. This is particularly the case when the taxpayer is not present in the Member State of taxation and has no assets on the territory of the State or when the taxpayer has relocated his assets in another State or there is a serious risk that he might do so. This fact has made it necessary to continuously modernize the legal instruments for mutual assistance and make cooperation between tax administrations more efficient.

However, up till very recently, the instruments were not good enough, the different concerned Administrations did not pay enough attention to them and the doctrine did not delve into them[3]. Thus, the number of requests for assistance and answers to them were really negligible, as professor A. GRAU stated in her study concerning the use of mutual administrative assistance for the purpose of recovery of taxes[4].

The situation has changed in the number and quality of instruments permitting a wider co-operation in the matter with the purpose of avoiding tax fraud or asset relocation by taxpayers. However, as these very recent instruments still remain unknown to a certain extent, it has not really changed yet in day to day practice all that needs to be changed, although the number of requests for assistance is continuously increasing. A better knowledge and understanding of them all will probably change this scenario in a very near future as these are instruments that really provide a means to fight against fraud particularly at the recovery procedure.

We have to distinguish between conventional co-ordination, based in the principle of reciprocity through the different bilateral agreements and the Multilateral Convention (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol) and the co-ordination deriving from the different Directives in the matter, nowadays mainly Directive 2010/24/ EU of 16th March concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures that has repealed Directive 2008/55/EC of 26 May on the same matter. Implementing EU provisions, dealing with the

---

[3] Directive 76/308/EC on Mutual assistance in the recovery of taxes and customs duties, which constitutes the first normative reference that provides for mutual assistance regulating it for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund. Its implementation was set by another Directive 77/794/EC.

Directives 2001/44/EC on the Modernization and extension of the mutual assistance procedure in the field of the recovery of tax claims and Directive 2004/56/EC on the Mutual assistance in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums extend the scope of application of Directive 76/308/EC.

Directive 2008/55/EC of 26 May 2008 on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures together with the Report from the Commission on the use of the provisions on mutual assistance for the recovery of tax claims covering the period 2005-2008. A conclusion extracted from this report is that in that period the recovery requests ratio between Member States was of around 5%.

[4] See GRAU RUIZ, M.A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, ed. La Ley, 2010.

ISBN: 978-84-7777-418-1

communication of requests and replies between the competent tax offices, are laid down in Commission Implementing Regulation (EU) 1189/2011.

As for the basic principles of this regime we have to highlight the following: neutrality, minimizing distortions on the basis of taxes, of investment decisions, economic activities and types of income; efficiency, which means that the tax system needs to be easy to understand, collect and monitor taxes, thus the administrative burden is reduced and so are the rates of avoidance and evasion.

II. MAIN LEGAL INSTRUMENTS PERMITTING MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN THE FIELD OF RECOVERY OF TAXES IN SPAIN

The main legal instruments we have in Spain for mutual administrative assistance in the field of recovery of taxes are the following:

The transposition of Directive 2010/24 of 16th March concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures by Royal Decree (RDL 20/2011) applicable to all territories except the Basque Country and Navarra in case it made its own transposition that has not been done up till now and does not necessarily need to be done either and subsidiarily applicable in the different territories of the Basque Country.

The traspositions of Directive 2010/24 of 16th March concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures made by the different provinces of the Basque Country by the following norms: Norma Foral 18/2013, de 3 de junio, de Principios Básicos y Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias; Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias en Bizkaia and Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias de Gipuzkoa.

We also have to bear in mind that Commission implementing Regulation EU 1189/2011 of 18th November 2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures repeals Commission Regulation (EC) 1179/2008 of 28 November 2008 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Directive 2008/55/EC on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures. As regards Navarra and the Basque provinces it is evident that being a European regulation it is directly applicable and binding for them all.

We need to highlight Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative co-operation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC which is also applicable to all taxes except VAT and customs duties, or excise duties covered

ISBN: 978-84-7777-418-1

by other EU legislation on administrative co-operation between EU countries; compulsory social security contributions payable to the EU country; fees, such as for certificates and other documents issued by public authorities; dues of a contractual nature, such as consideration for public utilities. Its transposition has already been done by the State but it is not going to be delved into in this paper as it is not specifically in the field of recovery and no transposition has been done by the Basque territories or Navarra yet.

Last but not least, the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (amended by the 2010 Protocol). Being a Convention it is directly applicable and binding to all Spanish territories and thus, its application does not need of further legal instruments.

III. DIRECTIVE 2010/24 EU OF 16TH MARCH CONCERNING MUTUAL ASSISTANCE FOR THE RECOVERY OF CLAIMS RELATING TO TAXES, DUTIES AND OTHER MEASURES

A) Personal scope of application

As for tax co-ordination it is the person, either legal or physical and even entities without a personality that can be subject to taxation, thus taking into account the ever increasing range of legal arrangements, including not only traditional arrangements, such as trusts and foundations, but any new instrument which may be set up by taxpayers in the Member State.

There are important changes for Spanish legislation as regards this issue. That is the reason why the regulation of the personal scope of application has been modified in the LGT as there are now more possible persons or entities without a personality obliged by the tax legislation than there were before because of the transposition into Spanish legislation of this Directive 2010/24 EU of 16th March concerning Mutual assistance.

We have to start by saying that the list of the different possible persons, either physical or legal or even entities without a legal personality, has always been an open one. Thus, it does not come as a surprise the fact that there are more possible persons obliged by the transposition of Directive 2010/24 EU of 16th March concerning Mutual assistance that had not been previously listed in the original list. Among them, we have to highlight the existence of the person who has the possession of goods that can be subject of the enforcement procedure through the mutual assistance procedure.

However, several consequences may be extracted from the becoming into force of the changes made by the new RDL 20/2011 that added a new chapter six, to the third title in the Ley General Tributaria. For instance, the position of the person who is subsidiarily liable becomes a more solid one as not only the taxpayer but also people who are solidarily liable with him need to be declared bankrupt, having used the mutual assistance procedure. I do not think it is possible now to do so without having used the mutual procedure first and that opens a wide new range of obligations for Tax administrations before being able to follow a procedure against a possible subsidiarily liable person.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

B) Material scope of application

This Directive applies to claims relating to:

— all taxes and duties levied by or on behalf of any European Union (EU) country or on behalf of the EU as a whole;
— refunds, interventions and other measures which contribute to the total or partial financing of the European Agricultural Guarantee Fund (EAGF) and the European Agricultural Fund for Rural Development (EAFRD);
— levies and other duties on the sugar sector market.

However, some items are specifically excluded such as social security contributions because they have their own Directive regulating them.

C) Competent authorities and possible problems arising in relation to territorial issues, in particular the case of the Basque provinces of Gipuzkoa, Bizkaia, Alava and Navarra

Directive 2010/24/EU provides a new organizational structure to facilitate its implementation. In order to achieve this purpose, each Member shall inform the Commission of its competent authority or authorities for the purpose of the Directive and of any changes in relation to this point. The same article provides that the Commission shall make the information received available to the other Member States and publish a list of the competent authorities in the series C of the Official Journal of the European Union.

Thus, this list of competent authorities responsible for the implementation of the Directive valid as from year 2010, was published in the Official Journal of 12.10.2011. As for Spain the "competent authority" is the Agencia Estatal de Administración Tributaria (State Tax Office), which comes as no surprise as it is the main Agency concerning taxes in the country.

Notwithstanding, we have to highlight the fact that in some other countries such as Belgium, Greece, France and Cyprus several competent authorities are named, following the possibility given by article 4.1 of the afore-mentioned Directive, that hands out this possibility. This could be for two different reasons, because of the different administrative structure, being possible that more than one Administration can have competence over a matter or because of decentralization. This can mean that in the same country there is more than one possible competent administration in relation to the different territories and taxes.

Spain has chosen to have just one competent authority that centralizes all issues regarding this procedure, later distributing the matters among the different possible administration or administrations concerned. For this purpose, in its inner regulations it gives a shorter deadline for other administrations in order to answer back possible requests and be able to have the time to comply itself with the applicant States petition. This period is exactly of half the time it has to answer, that is of three months out of six (art. 204.2 LGT).

ISBN: 978-84-7777-418-1

However, other scenarios could have been possible as the chosen Administration is not competent in relation to all taxes and territories. Thus, the chosen procedure can only work if other administrations do co-operate with the Agencia Estatal de Administración Tributaria, so an inner co-operation becomes a must. This way the competent authority is responsible for the organizational structuring and supervision of other possible administrations response to this matter.

Spanish General Act on Tax Matters (LGT) has decided this issue, stating that the transposition of the EU Directive belongs to art. 149.1.1., 3.,8., 14. y 18. of our Constitution that give the State the exclusive right to regulate on the basic conditions that guarantee equality of all Spaniards, international relationships and the application rules of the common administrative procedure and General Tax and public debt. As it is an international issue it has clearly the right to do so.

According to the third paragraph of article 4 there must also be a Central Liaison Office, which is to serve as a main contact with other Member States in the field of mutual assistance and other possible liaison offices to be responsible for contacts with other Member States concerning mutual assistance with regard to one or more categories of taxes and duties and also there could exist a possible so called "shuttle service".

Now, it shall be the function of this Central liaison office to act as a requested authority or an applicant authority, as the case may be. This central liaison office shall also be responsible for the distribution of requests to the liaison offices according to their area of competence and to assist liaison offices with their requests. So it is the Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) the administration in charge of deciding whose competence it is within the State in order to distribute the requests (art. 204 LGT). However, not always this competence is going to be cristal clear because there might be the possibility of the competence being of one or another depending on the connecting points that might not always be clearly known, as depending on them they can belong to different authorities not always sharing their databases, though big efforts are being done in this direction. Depending on this, there could be a liaison office who receives a request outside the competence assigned to it by the competent authority, if this is the case, it shall forward the request to the competent office or department concerned if known and if it is unaware of the competent office or department, it shall forward the request to the central liaison office and inform accordingly.

If the corresponding administration is not able to answer the application in the three month period given by art.204.2 it shall inform the AEAT of the reasons preventing him from doing so and of the date when he will be able to give a proper answer.

According to the new fourth paragraph of art. 59 LGT, in case of non residents without a permanent establishment the competent body will be that of the Tax administration in which territorial space the person representing the taxpayer, the responsible person, the withholding agent, the holder of the rights or assets, or the person paying him has his domicile.

As stated in article 205 LGT all automatic information exchanges shall be made through the AEAT so that it is this office the one in charge of giving the information to other

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

countries or supranational bodies (art.205 LGT). The same procedure shall be used for the spontaneous exchange of information as stated in art. 206 LGT.

Art. 207 of the LGT provides the preference of the use of electronic, computerized of telematic means for the afore-mentioned purposes.

On the other hand, it shall be the function of a liaison office to deal with the requests handed over to it by the central liaison office in its area of competence. In dealing with requests, a liaison office shall act in accordance with its own practices or procedures.

Thus every communication sent by any local, regional or Foral territory in Spain to another Member State shall be sent through the central liaison office.

In the fulfillment of its functions the central liaison office shall assess every request on a case by case basis; communicate with other Member States through the use of electronic means; act efficiently; treat confidentially any information communicated to or obtained by in the course of its duties.

Having said all this, we can find that each of the Foral Basque territories (that is the territories of Bizkaia, Gipuzkoa and Araba) have done their own transposition of this Directive[5]. Curiously enough, the territory of Navarra being in exactly the same legal position has not done so. So there are several transpositions of the Directive by reason of the territory and some questions may arise out of this situation.

To begin with, the fact that out of the four possible Foral territories only three have adopted their own transposition of the Directive shows us that this sort of transpositions were not legally necessary, although they can be convenient. We have to bear in mind that the State had already done in time its own transposition of the Directive and that it had decided that the matter belonged to international relationships, so no further transpositions were expected, even in the Basque territories.

However, we also have to bear in mind that in the Spanish transposition there are several issues concerning the adaptation of the mutual assistance procedure that obviously need to be adapted to the internal legislation and in this sense, as for some questions the internal legislation of the Foral territories differ, this second transposition in order to be specifically adapted to the General Foral Norm is welcome. For instance, concerning the time for payment before the enforcement measures are adopted, the period granted by the Spanish Ley General Tributaria is a short and variable one, depending on the notification of the instrument permitting enforcement. Thus, when the instrument permitting enforcement had been notified during the first fortnight of the month the deadline for payment is up till the 20th of that same month. Whenever the instrument permitting enforcement had been notified during the second fortnight of the month the deadline for payment is the 5th day of the following

[5] Norma Foral 18/2013, de 3 de junio, de Principios Básicos y Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias; Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias en Bizkaia and Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias de Gipuzkoa.

ISBN: 978-84-7777-418-1

month. So after receiving the instrument permitting enforcement Spain gives a time that varies depending on the effective notification of the instrument permitting enforcement for that debt to be voluntarily paid before applying enforcement measures, unless there is a risk of the assets, rights or goods being at risk, in which case the Spanish Act permits the use of precautionary measures.

The period granted by the different Basque provinces differs from the previously described one, as the General Tax Norm in each of the these territories gives a longer period of a whole month after the service of documents of the instrument permitting enforcement for the person to settle his/her debt. Thus, there are these and some other differences in the procedure that make it advisable for these territories for a reason of coherence to have their own transposition of the Directive.

This situation also raises another question: the transposition by the different Basque territories that have done it has been of March 2013 in Bizkaia and July 2013 in Gipuzkoa and Araba. We can ask ourselves if the lack of their own transposition for the period covering from the 1st January 2012 until the date of the entry into force of their respective transpositions may have had any consequences. In this sense, we can ask ourselves what the situation was, whether the Directive was directly applicable or whether it was the transposition taken by the Spanish Royal decree the one applicable in relation to the mutual administrative assistance procedure. I think the answer is in the affirmative for this second option: as the transposition by the State had already been taken in time it is that the one that had been into force during that period, as the Ley General Tributaria has the character of a supplementary Act, thus it was directly applicable to the Basque territories in relation to the mutual assistance procedure during the period covering form 1st January 2012 until the entry into force (just one day after publication) of the transposition of the particular Foral General Tax Norms, that is March 2013 for Bizkaia and July 2013 for Gipuzkoa and Araba.

In this sense, we can think of cases where a possible debtor, such as a subsidiarily liable person may have had a reason to ask for the direct application of the transposition done by the State, as his position is a stronger one thanks to the mutual assistance procedure and no transposition had been done by the legislation of his own Foral territory.

In the territory of Navarra this is the case right now.

D) Exchange of information

Article 5 of the Directive provides that at the request of the applicant authority, the requested authority shall provide any information which is foreseeably relevant to the applicant authority in the recovery of its claims and in order to achieve this purpose the requested authority shall arrange for the carrying-out of any administrative enquiries necessary to obtain it.

ISBN: 978-84-7777-418-1

This means that the requested State is obliged to give that information unless it would not be able to obtain it for the purpose of recovering similar claims arising in the requested Member State; it would disclose any commercial, industrial or professional secrets; the disclosure of which would be liable to prejudice the security or be contrary to its public policy.

There are the following forms of exchange of information: on request, spontaneous and presence in administrative offices and participation in administrative enquiries. However, this Directive does not provide for the automatic exchange of information that is the most effective form of exchange of information.

This sort of exchange of information can be found in the following Directive: Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative co-operation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC which is also applicable to all taxes except VAT and customs duties, or excise duties covered by other EU legislation on administrative co-operation between EU countries; compulsory social security contributions payable to the EU country; fees, such as for certificates and other documents issued by public authorities; dues of a contractual nature, such as consideration for public utilities, starting from 1st January 2014.

As from this date (1-1-2014), there will be a mandatory automatic exchange of information deriving of this last Directive 2011/16/EU for the following categories of income and capital: income from employment, director's fees, life insurance products not covered by other Union legal instruments of exchange of information and other similar measures, pensions, ownership or property of inmovable goods.

As we can see, Directive 2010/24 does not cover the automatic exchange of information which is the most effective way of exchange. In this sense, we have to ask ourselves if maybe this Directive might not be the most effective instrument concerning the exchange of information and, as provided by this Directive, the most effective instrument shall be used. Thus, it might be a good idea to explore the possibilities offered by the Multilateral Convention in relation to this matter as this last legal instrument does provide this sort of exchange of information. This is the reason why the possibilities offered by the Multilateral Convention are going to be delved into, after the study of the Directive.

E) Assistance for the notification of documents

Article 8 of the Directive deals with the request for notification of certain documents relating to claims providing that at the request of the applicant authority, the requested authority shall notify to the addressee all documents, including those of a judicial nature, which emanate from the applicant Member State. This request for notification shall be accompanied by a standard form containing at least the following information:

(a) name, address and other data relevant to the identification of the addressee;

ISBN: 978-84-7777-418-1

(b) the purpose of the notification and the period within which notification should be effected;
(c) a description of the attached document and the nature and amount of the claim concerned;
(d) name, address and other contact details regarding:

(i) the office responsible with regard to the attached document, and, if different;
(ii) the office where further information can be obtained concerning the notified document or concerning the possibilities to contest the payment obligation.

All possible details of the claim become a must, as in the case of Milan Kyrian the date of birth became a crucial detail in order to be able to ascertain that he had been properly identified and the Milan Kyrian to receive the notification was he and not his father or son.

However, the applicant authority can make a request for notification only when it is unable to notify in accordance with the rules governing the notification of the document concerned in the applicant Member State, or when such notification would give rise to disproportionate difficulties, as it should be born in mind that notification might be expensive and all notification costs are born by the requested State.

The requested authority shall forthwith inform the applicant authority of any action taken on its request for notification and, more especially, of the date of notification of the document to the addressee.

As regards the means of notification the requested authority shall ensure that notification in the requested Member State is effected in accordance with the national laws, regulations and administrative practices in force in the requested Member State. Once the notification is done in accordance to the requested Member State's law it is taken for good for all purposes in the applicant State. This is a very important issue as a proper notification of the instrument permitting enforcement is the basis of our whole enforcement procedure. In this sense, the contestation of the claim during the enforcement procedure may have differences as regards one of the listed causes for contestation and that is the proper notification of the tax claim. Our legislation and Supreme Court doctrine ask for some requisites for the notification to be properly done and those are not going to be applied to the service of documents done by any other Member State. Thus, if according to the other Member State that person has been notified, he/she shall be deemed notified even if the way in which that person has been notified is not in accordance with our legislation or doctrine.

A competent authority established in the applicant Member State may also notify any document directly by registered mail or electronically to a person within the territory of another Member State. In this case, our legislation and doctrine as regards this notification should be the one to be born in mind if we are the applicant party and the claim is contested as I think the fact that the person is in another Member State does not mean that it has been the other Member State to notify in this particular case, as no request for notification is made.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

F) Requests for recovery and precautionary measures

At the request of the applicant authority, the requested authority shall recover claims which are the subject of an instrument permitting enforcement in the applicant Member State. As provided by article 11 of the Directive, the applicant authority may not make a request for recovery if and as long as the claim and/or the instrument permitting its enforcement in the applicant Member State are contested in that Member State, except in certain cases.

Before the applicant authority makes a request for recovery, appropriate recovery procedures available in the applicant Member State shall be applied, except in the following situations:

(a) where it is obvious that there are no assets for recovery in the applicant Member State or that such procedures will not result in the payment in full of the claim, and the applicant authority has specific information indicating that the person concerned has assets in the requested Member State;
(b) where recourse to such procedures in the applicant Member State would give rise to disproportionate difficulty.

However, it should be born in mind that the request for recovery can take place even if the time given in the instrument permitting enforcement has not yet passed and so, the claim is not firm yet, as it could still be contested or even voluntarily paid before enforcement. This fact may give rise to abuses and problems deriving from them as a Member State can request a recovery without having taken all possible measures in order to do so himself because it can give rise to disproportionate difficulties or the claim could be contested or even paid as it is not final. Even in the case where the claim is contested there are certain cases in which the process can go on.

As a general rule, if a mutual agreement procedure has been initiated by the competent authorities of the applicant Member State or the requested Member State, and the outcome of the procedure may affect the claim in respect of which assistance has been requested, the recovery measures shall be suspended or stopped until that procedure has been terminated, unless it concerns a case of immediate urgency because of fraud or insolvency. This means that in these last cases we can have the situation that the result of contestation could be favourable to the debtor. In this case, the applicant authority shall be liable for reimbursing any sums recovered, together with any compensation due, in accordance with the laws in force in the requested Member State.

In these cases if the court decides for the contestant the requested Member State has to go back in the process, as the applicant MS would not have jurisdiction to do so. Depending on the assets taken it can mean a serious harm to the debtor.

According to Spanish law during the enforcement procedure the debtor can always settle his debt or he can suggest the goods, rights or assets that he wants to be enforced. This possibility is not in the mutual agreement procedure, so he could be in a worse situation if the enforcement is taken by a requested State and not by his own country. Could he prove that

ISBN: 978-84-7777-418-1

he had assets in any Autonomous Community or Foral territory that should have been seized before making a request for recovery to another Member State? Does the internal Spanish procedure mandate to make this sort of request to the different Autonomous Communities and Foral Territories before requesting assistance in recovery to another Member State? Our legislation does not mandate to do so, but I think it is implied form the wordings of the Directive and we have to bear in mind that the lack of sharing databases is a fact among some of the Foral territories. For instance, can the tax office in Gipuzkoa ask for a request of recovery to France, being physically a neighbor and bearing in mind that many people in Gipuzkoa have assets in that neighbour country, without having made the same request to Bizkaia, Araba, Navarra or the AEAT? It should be born in mind that Gipuzkoa and Bizkaia, being neighbours do not share their databases because they deem them confidential. These problems need to be addressed at an internal level in order to take the most of the possibilities offered by the Directive.

As provided by article 12 any request for recovery shall be accompanied by a uniform instrument permitting enforcement in the requested Member State which shall reflect the substantial contents of the initial instrument permitting enforcement, and constitute the sole basis for the recovery and precautionary measures taken in the requested Member State. It shall not be subject to any act of recognition, supplementing or replacement in that Member State. Now, in the transposition done by Spain this instrument gives the debtor an additional time, when the instrument permitting enforcement had been notified during the first fortnight of the month the deadline for payment is up till the 20th of that same month. Whenever the instrument permitting enforcement had been notified during the second fortnight of the month the deadline for payment is the 5th day of the following month. So after receiving the instrument permitting enforcement, Spain gives a time that varies depending on the effective notification of the instrument permitting enforcement for that debt to be voluntarily paid before applying enforcement measures, unless there is a risk of the assets, rights or goods being at risk, in which case the Spanish Act permits the use of precautionary measures.

The period granted by the different Foral territories differs from the previously described one, as the General Tax Norm in each of the Foral territories gives a longer period of a whole month after the service of documents of the instrument permitting enforcement for the person to settle his/her debt.

As for the content of the uniform instrument permitting enforcement, it shall contain at least the following information: (a) information relevant to the identification of the initial instrument permitting enforcement, a description of the claim, including its nature, the period covered by the claim, any dates of relevance to the enforcement process, and the amount of the claim and its different components such as principal, interest accrued, etc.; (b) name and other data relevant to the identification of the debtor; (c) name, address and other contact details regarding: (i) the office responsible for the assessment of the claim, and, if different; (ii) the office where further information can be obtained concerning the claim or the possibilities for contesting the payment obligation.

ISBN: 978-84-7777-418-1

The request for recovery of a claim may be accompanied by other documents relating to the claim issued in the applicant Member State but, as we are going to see in the following paragraph, these documents do not need to be translated into the requested Member State official language/s.

G) Execution of the request for recovery

Article 13 of the Directive provides that any claim in respect of which a request for recovery has been made shall be treated as if it were a claim of the requested Member State, except where otherwise provided for in the Directive. The requested authority shall make use of the powers and procedures provided under the laws, regulations or administrative provisions of the requested Member State applying to claims concerning the same or, in the absence of the same, a similar tax or duty, except where otherwise provided for in the Directive.

If the requested authority considers that the same or similar taxes or duties are not levied on its territory, it shall make use of the powers and procedures provided under the laws, regulations or administrative provisions of the requested Member State which apply to claims concerning the tax levied on personal income, except where otherwise provided for in the Directive. This means that as regards Spain, as a requested State it shall treat the request as it if were its own, but this treatment is going to depend on the nature of the tax or duty to be executed. In this sense, depending on the tax or duty we can have as competent different administrations than the AEAT and the territory to provide assistance could be one of the Basque provinces or Navarra with their own procedure.

As regards the treatment of the claim, the requested Member State shall not be obliged to grant other Member States' claims preferences accorded to similar claims arising in that Member State, except where otherwise agreed between the Member States concerned or provided in the law of the requested Member State. A Member State which grants preferences to another Member State's claims may not refuse to grant the same preferences to the same or similar claims of other Member States on the same conditions. In this sense, there seems to be a contradiction in the application of the transposition in Spain, as tax claims in Spain do have certain privileges. If what is stated in article 13 of the Directive is true, any claim in respect of which a request for recovery has been made shall be treated as if it were a Spanish claim of taxes, thus, having privileges over other credits. However, according to what we have just seen not all Member States are obliged to do so, only those that do provide them in their own law so there would be no reciprocity as regards this issue and if Spain does so, then it cannot refuse to do so to any MS unless it is otherwise agreed between the Member States concerned.

The requested Member State shall recover the claim in its own currency bearing in mind that from the date on which the recovery request is received, the requested authority shall charge interest for late payment in accordance with the laws, regulations and administrative

ISBN: 978-84-7777-418-1

provisions in force in the requested Member State. Neither the transposition taken by the State nor by the Foral Territories charge other concepts that are usually charged in Spain such as the surcharges of the enforcement procedure. Thus, Spain does not treat the claim exactly as if it were its own in this sense.

H) Language and contestation

One of the best benefits of the Directive is the fact that it does provide Member States with an electronic communication network and standard forms that can be used when providing mutual assistance under a bilateral or multilateral agreement. Thus, the adoption of a uniform instrument to be used for enforcement measures in the requested Member State, as well as the adoption of a uniform standard form for notification of instruments and decisions relating to the claim, should resolve the problems of recognition and translation of instruments emanating from another MS.

We have to bear in mind that this is a crucial point as there are more than two dozens of languages in the EU and it is quite difficult and expensive to translate every single document related to the petition of assistance. The Directive, together with its implementing regulation (Commission implementing Regulation EU 1189/2011 of 18th November 2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures) solve this problem in a very satisfactory way.

The chosen method is the use of the CCN or Common Communication Network devised by the Directorate of General Taxation and Customs Union. It not only solves the maters of transmission in real time, but also that all facts remain there with exact dates. Another difficult question that gets solved by the Common Communication Network is translation into the different languages. This is achieved thanks to a tick in the box model that we can find in the implementing regulation (Commission implementing Regulation EU 1189/2011 of 18th November 2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures). This way the applicant Member State fills in the request already translated in a model in the requested Member State language and sends the request through the CCN.

As regards language we have to take into account that even though it has been partly solved in the EU because of the Common Communication Network, it remains a very complex issue and needs to be delved into. The main problem might come not in relation to the request, or the instrument permitting enforcement that need to be in the requested Member States language, but in relation to other possible documents. This is the case of additional documentation to the claim that might even be important for the addressee of the instrument permitting enforcement to be able to defend him/herself in a possible contestation. The issue might be problematic as it does not need to be translated into the requested State language

ISBN: 978-84-7777-418-1

and there is no possibility to solve it through a tick in the box model. Up to what point can a contestant defend himself if the adjoining documents are in a language that he does not understand? We have to bear in mind the principle of equivalence that suggests that these documents need to be understood by the contestant in order to be able to effectively defend himself.

This means that even though the CCN and the tick in the box model solve the main issues as regards the mutual agreement procedure there can be further issues that do not have an effective solution yet.

This might be an important issue as for instance, in the Milan Kyrian case[6] Milan Kyrian aledged that he was not even sure if the notification was directed to him as his father and son had the same name and lived under the same roof. In this case a detail such as the date of birth becomes relevant as regards the identification of the debtor.

As stated in Milan Kirian, notification constitutes one of the enforcement measures. Therefore, it is before the competent body of the Member State in which the requested authority is situated that any action challenging that notification is to be brought.

In the absence of express Community provisions, it is for the domestic legal system of each Member State to determine the procedural conditions governing actions at law intended to ensure the protection of directly effective Community law rights. So, in the case of Milan Kyrian the Court held that those conditions cannot be less favourable than those relating to rights originating in the domestic legal order because of the principle of equivalence and cannot make it impossible or excessively difficult in practice to exercise rights conferred by the Community legal order, because of the principle of effectiveness.

Thus, in order for the addressee of an instrument permitting enforcement to be placed in a position to enforce his rights, he must receive the notification of that instrument in an official language of the Member State in which the requested authority is situated. This decision is supposed to provide legal certainty to the debtor. However, it should be pointed out that even though this might be the case in many countries with just one official language it cannot be taken for granted in Member States where there are more than one official language as the notification may comply with Milan Kyrian if it is in one on the official languages, but that official language might not be the one the debtor uses or has an understanding of. This might be the case for instance in Spain with Basque in the Basque provinces as it is an official language there but it remains a minority language unknown to many people living there, or in Belgium, with Dutch and French.

As regards contestation, on the one hand, disputes concerning the claim, the initial instrument permitting enforcement in the applicant Member State or the uniform instrument permitting enforcement in the requested Member State and disputes concerning the validity of a notification made by a competent authority of the applicant Member State shall fall within the competence of the competent bodies of the applicant Member State. If, in the

[6] ECJ, preliminary ruling 14 january 2010, case C-233/08.

ISBN: 978-84-7777-418-1

course of the recovery procedure, the claim, the initial instrument permitting enforcement in the applicant Member State or the uniform instrument permitting enforcement in the requested Member State is contested by an interested party, the requested authority shall inform that party that such an action must be brought by the latter before the competent body of the applicant Member State in accordance with the laws in force there.

On the other hand, disputes concerning the enforcement measures taken in the requested Member State or concerning the validity of a notification made by a competent authority of the requested Member State shall be brought before the competent body of that Member State in accordance with its laws and regulations.

At the request of the applicant authority, or where otherwise deemed to be necessary by the requested authority, the requested authority may take precautionary measures to guarantee recovery in so far as the laws or regulations in force in the requested Member State allow such action. We have to bear in mind that only countries that do take precautionary measures in their own internal system can ask for precautionary measures to be taken. For this reason, countries that do not take precautionary measures, such as the United Kingdom, can neither request them nor take them for other Member States.

l) Time limits

As for time limits the Directive, in article 16 provides that they are to be governed solely by the laws in force in the applicant Member State. In relation to the suspension, interruption or prolongation of periods of limitation, any steps taken in the recovery of claims by or on behalf of the requested authority in pursuance of a request for assistance which have the effect of suspending, interrupting or prolonging the period of limitation according to the laws in force in the requested Member State shall be deemed to have the same effect in the applicant Member State, on condition that the corresponding effect is provided for under the laws in force in the applicant Member State.

If suspension, interruption or prolongation of the period of limitation is not possible under the laws in force in the requested Member State, any steps taken in the recovery of claims by or on behalf of the requested authority in pursuance of a request for assistance which, if they had been carried out by or on behalf of the applicant authority in its Member State, would have had the effect of suspending, interrupting or prolonging the period of limitation according to the laws in force in the applicant Member State shall be deemed to have been taken in the latter State, in so far as that effect is concerned. For this purpose, the applicant authority and the requested authority shall inform each other of any action which interrupts, suspends or prolongs the limitation period of the claim for which the recovery or precautionary measures were requested, or which may have this effect.

However, even though the Directive does not mention it, we have to bear in mind that in some countries such as Spain, there are other time limits and those are the time limits in relation to the enforcement procedure. As the contestation of the measures taken during

ISBN: 978-84-7777-418-1

the enforcement procedure is to be taken to the corresponding authorities in the requested Member State the time limits governing this process needs to be regarded in relation to this same MS.

J) Costs

The requested authority shall seek to recover from the person concerned and retain the costs linked to the recovery that it incurred, in accordance with the laws and regulations of the requested Member State. This means that, as a general rule, Member States shall renounce all claims on each other for the reimbursement of costs arising from any mutual assistance they grant each other pursuant to this Directive. However, the costs can be recovered directly from the person concerned, if this is so, the process may become cost free for both the applicant and the requested State.

However, where recovery creates a specific problem, concerns a very large amount in costs or relates to organised crime, the applicant and requested authorities may agree reimbursement arrangements specific to the cases in question.

The applicant Member State shall remain liable to the requested Member State for any costs and any losses incurred as a result of actions held to be unfounded, as far as either the substance of the claim or the validity of the instrument permitting enforcement and/or precautionary measures issued by the applicant authority are concerned.

IV. THE MULTILATERAL CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS: THE CASE OF SPAIN

Directive 2010/24/UE, of 16 March, concerning mutual administrative assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures should not prevent the fulfillment of any obligation to provide wider assistance ensuing from bilateral or multilateral agreements or arrangements. In this sense, it is clear that the instrument providing a closest cooperation is the one that would be preferably used by Member States. Can the instrument providing a most intense co-operation be this one? It is clearly the most flexible instrument. However, within the EU, the Common Communication Network provided by EU instances, through the 2010/24 Directive and its implementing regulation, facilitates the safe transmission of data and greatly helps as regards the effective communication in the requested party language. Thus, the tick in the box file sheets have an exact translation into every single EU language, which is of great help in a territory with more than two dozens of different languages.

Spain has signed the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (amended by the 2010 Protocol). The Convention achieves a proper balance

ISBN: 978-84-7777-418-1

between the need to make mutual administrative assistance in tax matters effective and the need to provide safeguards for taxpayers and the requested State.

This Convention provides for all possible forms of administrative co-operation between States in the assessment and collection of taxes. Going through the text we can see the great flexibility with which it has been written as a very common and frequent expression is: "unless otherwise agreed by the parties", thus, leaving the possibilities open so that the text is approved by as many countries as possible and so has it been.

Up till now, more than 50 countries have signed the Convention and a lot more have expressed their interest to do so in a near future. What is important in the context of this paper is the fact that out of 28 EU Member States, 24 have already signed the Convention[7], which means that another instrument is available for the recovery of benefits, apart from the afore-mentioned ones. For all these reasons, this instrument has the potential to become the leading global instrument for cooperation around the globe.

All countries that have joined the Convention take part, on an equal basis, in a co-ordinating body that monitors its implementation. The problem that might arise is the fact that the co-ordinating body needs to co-ordinate first with the Autonomous Communities and the foral territories in order to be able to co-ordinate with other countries because, in many occasions the completion of the task will not depend on them, but on its completion by other administrations that might have full powers on the task.

A) Scope of application

As regards the taxes covered by the Convention article 2 states that it shall apply to the following taxes (making a distinction between the ones stated in paragraph a) and b)):

a) taxes on income or profits; taxes on capital gains which are imposed separately from the tax on income or profits; taxes on net wealth imposed on behalf of a party; and
b) to the following taxes: taxes on income, profits, capital gains or net wealth which are imposed on behalf of political subdivisions or local authorities of a Party; compulsory social security contributions payable to general government or to social security institutions established under public law, and taxes in other categories, except customs duties, imposed on behalf of a Party, taxes in categories referred to in sub-paragraph above which are imposed on behalf of political subdivisions or local authorities of a Party.

The reason for the distinction between the two paragraphs is that signatory countries cannot choose not to give assistance as regards the taxes mentioned in paragraph

[7] Only Cyprus, Hungary, the newly entered Croatia, as from 1st July 2013, and Bulgaria cannot choose to apply the Convention right now, but they could do so in the near future.

ISBN: 978-84-7777-418-1

a).However, they could make reservations as regards the ones covered in paragraph b), but if a country chose to do so, it could not ask for assistance as regards those taxes either.

As we can see, the Convention is very flexible and thus permits countries to choose the amount of assistance they are ready to provide, but a State that wishes to draw more benefits from the Convention will be encouraged to offer more extensive assistance to others because of the nature of this instrument: we have to bear in mind that it is a Convention, so it is based in the principle of reciprocity. This again might raise problems concerning Spain's implication on taxes when it does not have its legislative power over them.

All taxes are detailed in annex a, but it can be updated, so this possibility leaves another open door to flexibility in the future.

As for the possible forms of assistance they can be summarized in exchange of information, assistance in recovery and service of documents.

B) Exchange of information

As regards the possible forms of exchange of information, art. 4. of the Multilateral Convention deals with a General Provision: "The Parties shall exchange any information, in particular as provided in this section, that is foreseeably relevant for the administration or enforcement of their domestic tax laws concerning the taxes covered by this Convention.

Any Party may, by a declaration addressed to one of the Depositaries, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or national before transmitting information concerning him."

There are the following possible forms of exchange of information: exchange of information on request; automatic exchange of information; spontaneous exchange of information; simultaneous tax examinations and tax examinations abroad.

1) *Exchange of information on request*

Article 5 of the Multilateral Convention deals with the exchange of information on request stating the following:

> "1. At the request of the applicant State, the requested State shall provide the applicant State with any information referred to in Article 4 which concerns particular persons or transactions.
>
> 2. If the information available in the tax files of the requested State is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that State shall take all relevant measures to provide the applicant State with the information requested."

ISBN: 978-84-7777-418-1

There are the same grounds as in art. 76 of the Reg.987/09, of 16 September, to deny this request of information[8].

2) *Automatic exchange of information*

We could ask ourselves the question if the Convention allows automatic exchange of information and the answer is in the affirmative: it can be established through an administrative agreement between the competent authorities of two or more of the Parties willing to provide information automatically. The agreement would address issues such as the procedure to be adopted and the information that will be exchanged automatically.

The question we can ask ourselves is the following: are there other instruments permitting automatic exchange of information as regards taxes? Yes there are, as art. 26 of the OECD and UN Model Tax Conventions provide automatic exchange of information for taxes. Thus, it is a step for this last category of taxes.

As regards EU legislation Directive 2011/16/EU of 15 February provides this possibility of an automatic exchange of information for taxes.

We also have to add that there is going to be a mandatory automatic exchange of information as from 1 January 2014 relating to residents on other EU countries on the following categories of income and capital: income from employment, directors fees, life insurance products not covered by other EU legal instruments on exchange of information and other such measures, pensions and ownership of and income from immovable property.

3) *Spontaneous exchange of information*

As regards spontaneous exchange of information in the Convention, article 7 regulates it indicating that a Party shall, without prior request, forward to another Party information of which it has knowledge when the first mentioned Party has grounds for supposing that there may be a loss of tax in the other Party; a person liable to tax obtains a reduction in or an exemption from tax in the first mentioned Party which would give rise to an increase in tax or to liability to tax in the other Party; or business dealings between a person liable to tax in a Party and a person liable to tax in another Party are conducted through one or more countries

[8] Art. 76 of Regulation 987/09 of 16 September:

"3. The requested party shall not be obliged to supply information:

a) which it would not be able to obtain for the purpose of recovering similar claims arising in its own Member State;
b) which would disclose any commercial, industrial or professional secrets; or
c) the disclosure of which would be liable to prejudice the security of or be contrary to the public policy of the Member State."

ISBN: 978-84-7777-418-1

in such a way that a saving in tax may result in one or the other Party or in both; a Party has grounds for supposing that a saving of tax may result from artificial transfers of profits within groups of enterprises; information forwarded to the first-mentioned Party by the other Party has enabled information to be obtained which may be relevant in assessing liability to tax in the latter Party.

Nearly the same text has come to Directive 2011/16/EU of 15 February on administrative cooperation in the field of taxation, with a different wording becoming this sort of exchange of information a must[9].

We can ask ourselves the following question: Can the information obtained under the Convention be used for other sort of purposes? The answer is yes, but it is a conditioned answer, as the Convention expressly allows the use of this information to counteract corruption, money laundering and terrorism financing and this information may be used for such other purposes under the laws of the supplying State and the Competent Authority of that State authorizes such use. So again, if we strengthen ties between both Administrations we would be able to increase the benefits we could take out of these provisions.

4) *Simultaneous tax examinations*

As regards simultaneous tax examinations article 8 of the Convention deals with this matter stating that at the request of one of them, two or more Parties shall consult together for the purposes of determining cases and procedures for simultaneous tax examinations. Each Party involved shall decide whether or not it wishes to participate in a particular simultaneous tax examination. Again, this flexibility is the spirit of the Convention.

For the purposes of the Convention, a simultaneous tax examination means an arrangement between two or more Parties to examine simultaneously, each in its own territory, the tax affairs of a person or persons in which they have a common or related interest, with a view to exchanging any relevant information which they so obtain.

5) *Tax examinations abroad*

Finally, the Convention also provides the possibility of tax examinations being taken abroad. As at the request of the competent authority of the applicant State, the competent authority of the requested State may allow representatives of the competent authority of the applicant State to be present at the appropriate part of a tax examination in the requested State. If the request is acceded to, the competent authority of the requested State shall, as

[9] The wording in Council Directive 2011/16/EU of 15 February goes as follows: "Each competent national authority *must* communicate information to the competent authority of any other EU country in the following situations…"

ISBN: 978-84-7777-418-1

soon as possible, notify the competent authority of the applicant State about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the requested State for the conduct of the examination.

All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the requested State and a Party may inform one of the depositaries of its intention not to accept, as a general rule, such requests. Such a declaration may be made or withdrawn at any time. As we can see we are once again, advocating towards the greatest flexibility and reciprocity.

C) Assistance in recovery

Article 11 of this convention deals with the recovery of tax claims and it is important to state the fact that the requested State shall treat the claim as if it were its own. Paragraph 2 of this same article states that this shall apply only to tax claims which form the subject of an instrument permitting their enforcement in the applicant State and, unless otherwise agreed between the Parties concerned, which are not contested.

However, there is a provision that could pose problems in this respect in relation to the principle of non discrimination as where the claim is against a person who is not a resident of the applicant State, paragraph 1 shall only apply, unless otherwise agreed between the Parties concerned, where the claim may no longer be contested.

Thus, upon a request by a Party, the requested State has to take action to recover the taxes owed to the applicant State, provided the tax claim meets the conditions laid down in the convention and the recovery has to take place as if the requested State were recovering a tax claim of its own, except in relation to time limits and priority.

If the tax does not exist in the requested State it shall follow the procedure for a similar tax. However, particular problems may arise for implementing it when the cost of recovery exceeds the amount of tax due. We have to bear in mind that, unless otherwise agreed bilaterally by the Parties concerned, ordinary costs incurred in providing assistance shall be borne by the requested State and only extraordinary costs shall be borne by the applicant State. Thus, the applicant State should avoid pursuing small amounts under the Convention as it can be a cost for the requested State and both parties may agree on minimums.

In this sense, Directive 2010/24 establishes that the mutual assistance principle will not be mandatory for claims more than 5 years old nor for claims below 1.500 euros, it also provides that the requested party can recover costs not from the requested party, but directly from the person involved, but we do not find a minimum amount under the Convention or this last possibility.

Another provision that we find in art.11.3 of the Convention is that the obligation to provide assistance in the recovery of tax claims concerning a deceased person or his estate is limited to the value of the estate or of the property acquired by each beneficiary

ISBN: 978-84-7777-418-1

of the estate, according to whether the claim is to be recovered from the estate or from the beneficiaries thereof. It is a solution that makes sense as different countries have different interpretations regarding this particular point. We do not find this provision, neither in one or the other Directive that could possibly regulate this matter.

D) Precautionary measures

Article 12 of the Multilateral Convention deals with measures of conservancy providing that, at the request of the applicant State, the requested State shall, with a view to the recovery of an amount of tax, take measures of conservancy even if the claim is contested or is not yet the subject of an instrument permitting enforcement.

We find that it is the same as 2010/24 EU Directive but not in the Regulations, as art. 84 does not specifically mention the possibility of taking precautionary measures against a contested claim or a claim that it is still not subject of an instrument permitting enforcement. Thus, what art.84 foresees is that upon reasoned request by the applicant party, the requested party shall take precautionary measures to ensure recovery of a claim in so far as the laws and regulations in force in the Member State of the requested party so permit. This is logical as there are countries that do not apply precautionary measures. This means that not only they cannot be requested to apply them by another State, but also, that countries could not ask for their application to their claims to other countries if they do not do so themselves.

E) Documentation for assistance in recovery

As regards this point, article 13 of the Convention provides that the request for administrative assistance shall be accompanied by a declaration that the tax claim concerns a tax covered by the Convention and, in the case of recovery, that subject to paragraph 2 of Article 11, the tax claim is not or may not be contested. However parties may agree otherwise, so, once again, we can appreciate the flexibility of the Convention that leaves a door open to the assistance in recovery of claims that can still be contested. The fact that the instrument permitting enforcement may be contested may pose serious problems, so Parties would only agree otherwise whenever there is a serious risk of the enforcement measures not being possible at a later date.

We have to bear in mind art. 21 of the Convention that explicitly provides that the rights and safeguards of persons under national laws and administrative practices are not reduced in any way by the Convention. We may wonder if there is an exception as to time limits, as we are going to see in the following lines.

Evidently the taxpayer or whatever other person with an interest in the matter can contest both the existence or enforceability of the claim and the enforcement procedure. If we ask

ISBN: 978-84-7777-418-1

ourselves of the procedure for the contestation of the claim it is clear that it should be taken to the applicant State and the enforcement measures to the required State.

What is absolutely necessary and cannot be agreed otherwise due to the principle of certainty, is an official copy of the instrument permitting enforcement in the applicant State. Any other document required for recovery or measures of conservancy should be attached whenever it is the case.

Paragraph 2 of this same article foresees that the instrument permitting enforcement in the applicant State shall, where appropriate and in accordance with the provisions in force in the requested State, be accepted, recognised, supplemented or replaced as soon as possible after the date of the receipt of the request for assistance, by an instrument permitting enforcement in the latter State. We have to bear in mind that according to the afore-seen Directive it is not necessary to do so, so this could mean a handicap when choosing between this procedure and the one established by the mutual assistance in the 2010/24 Directive, as this last one does not require any sort of recognition, acceptance or supplement.

The requested State shall inform the applicant State of the action taken and the result or the decision as soon as possible. This is one of the very few issues that the Convention does not solve well enough, as the expression "as soon as possible" is not good enough. First, it would be convenient for the applicant State to receive an acknowledge of receipt and second, to have a short time limit for the requested State to act. If not, the applicant State could remain waiting for the requested State to act for a long period of time and it might be the case that the requested State cannot or is not going to act for whatever reason. In this case, the applicant State could seek to recover the claim from another source, as the person in question might have assets in another Member State.

However, this situation has been solved by the 1189/2011 Implementing Regulation for Tax Matters that specifically gives a two month period to transfer the sums reimbursed and the compensation paid within two months of the receipt of the request. This way, when dealing between EU Member States as they do need to apply the Regulation, there is no longer a problem.

If the applicant State has specified the form in which it wishes the information to be supplied and the requested State is in a position to do so, the requested State shall supply it in the form requested.

F) Time limits: exception. Can it pose problems?

The time limits that are important for the purpose of the Convention are those of the applicant State only. Thus, acts that can suspend or interrupt time limits need to be informed to the applicant State.

However, we may ask ourselves for an unsolved question and that is the time limits of the enforcement procedure as in many Member States a distinction should be made between

ISBN: 978-84-7777-418-1

the time limits for the claim or even to be able to issue an instrument permitting enforcement and the time limits of the enforcement procedure.

In any case, the requested State is not obliged to comply with a request for assistance which is submitted after a period of fifteen years from the date of the original instrument permitting enforcement. Again, the instrument is so flexible that this maximum of 15 years finds no parallel as the maximum in the 2010/24 Directive is of 5.

G) Service of documents and language

Notification is dealt with by article 17 of the Convention. As regards the Convention, art. 17 foresees that at the request of the applicant State, the requested State shall serve upon the addressee documents, including those relating to judicial decisions, which emanate from the applicant State and which relate to a tax covered by this Convention to the extent possible by the method requested by the applicant State or the closest to such method available under its own laws or by a method prescribed by its domestic laws for the service of documents of a substantially similar nature.

The Convention also foresees something of interest not dealt with by the regulations, but provided by the Directive, and it is the fact that a Party may effect service of documents directly through the post on a person within the territory of another Party and that nothing in the Convention shall be construed as invalidating any service of documents by a Party in accordance with its laws, in order to avoid posing problems in relation to proceedings.

Language is a very complex issue, partly solved in the EU because of the Common Communication Network, but unsolved as regards other possible documents, such as additional documentation to the claim that might even be important for the addressee of the instrument permitting enforcement to be able to defend him/herself in a possible contestation.

This might be an important issue as we have seen in Milan Kyrian[10] because a detail such as the date of birth became relevant for the identification of the debtor.

As stated in Milan Kyrian, notification constitutes one of the enforcement measures. Therefore, it is before the competent body of the Member State in which the requested authority is situated that any action challenging that notification is to be brought.

In the absence of express Community provisions, it is for the domestic legal system of each Member State to determine the procedural conditions governing actions at law intended to ensure the protection of directly effective Community law rights. So, in the case of Milan Kyrian the Court held that those conditions cannot be less favourable than those relating to rights originating in the domestic legal order because of the principle of equivalence and cannot make it impossible or excessively difficult in practice to exercise rights conferred by the Community legal order, because of the principle of effectiveness. Thus, in order for the

[10] ECJ, preliminary ruling 14 january 2010, case C-233/08.

ISBN: 978-84-7777-418-1

addressee of an instrument permitting enforcement to be placed in a position to enforce his rights, he must receive the notification of that instrument in an official language of the Member State in which the requested authority is situated. This decision is supposed to provide legal certainty to the debtor. However, it should be pointed out that even though this might be the case in many countries with just one official language it cannot be taken for granted in Member States where there are more than one official language as the notification may comply with Milan Kirian if it is in one on the official languages, but that official language might not be the one the debtor uses or has an understanding of.

As regards the Convention, it does not follow Milan Kyrian, as it is an international instrument, and so, it foresees that when a document is served in accordance with the article regulating notification, it need not be accompanied by a translation. However, where it is satisfied that the addressee cannot understand the language of the document, the requested State shall arrange to have it translated into or a summary drafted in its or one of its official languages.

Alternatively, it may ask the applicant State to have the document either translated into or accompanied by a summary in one of the official languages of the requested State, the Council of Europe or OECD.

V. CONCLUSIONS

There are 28 Member States that are subject to EU regulations in the matter (with several exceptions as the latest countries to have joined the EU have longer limits for their compulsory applications). However, the most effective instrument for co-operation must be used and there are a number of instruments that could be used.

Out of their mutual relations the possibilities of assistance provided for by the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, as from in its entry into force on 1 June 2011, shall be used in so far as they allow a wider co-operation than the possibilities offered by the applicable EU rules. This is really the case in many instances, as the Multilateral Convention is, without any doubt, the most flexible instrument permitting co-operation in the recovery taxes, most particularly as regards the automatic exchange of information, that cannot be found under Directive 2010/24 and it is, without any doubt, the most effective way of exchanging information.

The fact that the scope of application of the Multilateral Convention is wider as more than 50 countries have already signed it, is to be born in mind when deciding the instrument to be used for exchange of information, notification, precautionary measures or recovery.

Out of the European Union only Cyprus, Croatia, Hungary and Bulgaria cannot choose to apply the Convention right now, but they could do so in the near future.

More restrictive provisions for assistance in tax matters in other present or future instruments would not prevail while less restrictive ones providing for closer or more specific co-operation could be used instead of provisions of the Convention.

ISBN: 978-84-7777-418-1

A State cannot ask for a form of assistance that it is not ready to grant to other States. In this way, a State who wishes to draw more benefits from the Convention will be encouraged to offer more extensive assistance to others.

The Convention achieves a proper balance between the need to make mutual administrative assistance in tax matters effective and the need to provide safeguards for taxpayers and the requested State.

However, Directive 2010/24 EU in its transposition is already within our own legislation from 1st January 2012. Its transposition has meant a new chapter and several important changes in our Ley General Tributaria, that is our General Tax Act, raising some important issues as regards inner co-ordination, particularly in relation to the provinces of the Basque Country and Navarra as each of them has its own legislative powers for most of the taxes and are fully responsible for them, a fact that should be born in mind.

The afore-mentioned Directive has several strong points over the Convention, such as the fact that the instrument permitting enforcement does not need to be accepted, recognized or supplemented by the requested State or the fact that it efficiently solves a very serious handicap of the EU in comparison with the United States. All these instruments of co-operation in the USA have to be done in just one language, while in the EU they need to be done in more than two dozens. The matter is solved to a great extent thanks to a uniform model translated into all languages with a tick in the box language. This model is transmitted through the Common Communication Network, or CCN so it becomes safe, quick and efficient permitting Member States to safely communicate among themselves.

Another good point coming out of the directive is the fact that the procedure becomes cost free as the requested Member State becomes entitled to get paid by the debtor himself. The fact that the Directive only covers claims over 1.500 euros shall also be welcomed as it will not lead to unimportant and time consuming requests.

The fact that the covered claim shall not need to be over 5 years old may also be welcomed.

As regards the application of the 2010/24 Directive of 16th March, Spain has chosen to have just one competent authority that centralizes all issues regarding this procedure, later distributing the matters among the different possible administration or administrations concerned. For this purpose, in its inner regulations it gives a shorter deadline for other administrations in order to answer back possible requests and be able to have the time to comply itself with the applicant States petition. This period is exactly of half the time it has to answer, that is of three months out of six (art. 204.2 LGT). The process asks for a total co-operation on the part of the different Autonomous Communities and the Basque provinces and Navarra.

The fact that out of the four possible Foral territories only three have adopted their own transposition of the Directive shows us that this sort of transpositions were not legally necessary, although they can be regarded as convenient. We have to bear in mind that the State had already done in time its own transposition of the Directive and that it had decided that the matter belonged to international relationships. However, we also have to bear in

ISBN: 978-84-7777-418-1

mind that in the Spanish transposition there are several issues concerning the adaptation of the mutual assistance procedure that obviously need to be adapted to the internal legislation and in this sense, as for some questions the internal legislation of the Foral territories differ, this other transpositions in order to be specifically adapted to the General Foral Norm is welcome.

This situation also raises another question: the transposition by the different Basque territories that have done it has been of March 2013 in Bizkaia and July 2013 in Gipuzkoa and Araba. We can ask ourselves if the lack of their own transposition for the period covering from the 1st January 2012 until the date of the entry into force of their respective transpositions may have had any consequences. As the Ley General Tributaria has the character of a supplementary Act, it was directly applicable to the Basque territories in relation to the mutual assistance procedure during the period covering form 1st January 2012 until the entry into force (just one day after publication) of the transposition of the particular Foral General Tax Norms, that is March 2013 for Bizkaia and July 2013 for Gipuzkoa and Araba.

VI. BIBLIOGRAPHY

BAS SORIA, J., «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24 UE y el Real Decreto-Ley 20/2011», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 350, mayo 2012.

COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coord.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, ed. Atelier, 2012.

GRAU RUIZ, M.A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, ed. La Ley, 2000.

HINOJOSA TORRALVO, J.J. y LUQUE MATEO, M.A. (coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, ed. Atelier, 2012.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 14, 2010.

RODRIGO RUIZ, M.A., «El desarrollo del principio constitucional de coordinación financiera en los sistemas tributarios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Estudios de Derecho financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega,* Madrid, 2005.

SERRANO GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto económico vasco ante el juez comunitario*, IVAP, Vitoria, 2012.

ISBN: 978-84-7777-418-1

La responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. Evolución de la jurisprudencia comunitaria

Juan Calvo Vérgez

Sumario: I. Introducción. Circunstancias derivadas de la eventual limitación de la responsabilidad patrimonial extracontractual por el TJUE. II. La sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010. III. La especial trascendencia y las consecuencias derivadas de la STJUE de 26 de enero de 2010. IV. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN. CIRCUNSTANCIAS DERIVADAS DE LA EVENTUAL LIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL EXTRACONTRACTUAL POR EL TJUE

Como es sabido, existe un principio general en el ordenamiento comunitario de conformidad con el cual toda infracción del Derecho Comunitario por un Estado miembro implica necesariamente la reparación a los ciudadanos de los daños causados, ya sea mediante el pago de una indemnización o a través de la devolución de aquellas cantidades que indebidamente hubiesen sido objeto de recaudación.

El fundamento del citado principio general viene justificado por el hecho de que el derecho a obtener la restitución por parte de un Estado miembro en infracción de las normas del Derecho Comunitario no constituye sino la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias. Así se encargó de precisarlo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entre otras, en sus Sentencias de 2 de diciembre de 1997 (As. C-188/95) y de 13 de marzo de 2007 (As. C-524/04). En consecuencia, todo Estado miembro queda obligado, al menos *a priori*, a indemnizar sus incumplimientos así como, tratándose del pago de tributos, a efectuar la devolución de aquéllos que hubiesen sido recaudados con infracción del Derecho Comunitario. Y ello sobre la base del principio general de responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por aquellas actuaciones que resulten contrarias al ordenamiento comunitario.

Con carácter general el TJUE viene vinculando el derecho de reparación al concurso de un triple requisito. En primer lugar, la atribución de derechos subjetivos a los particulares por la norma comunitaria conculcada, exigiéndose en consecuencia la infracción de la norma

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

comunitaria que confiera derechos a los particulares. Este primer requisito se cumple cuando el acto legislativo estatal conculca la cláusula comunitaria de no discriminación fiscal o una de las libertades comunitarias de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, que gozan de eficacia directa, pudiendo configurarse como auténticos derechos públicos subjetivos.

A priori cabría la posibilidad de considerar cumplido este requisito por la transgresión de una norma prohibitiva de la que deriven derechos para los particulares (caso, por ejemplo, de la prohibición de aduanas interiores y exacciones de efecto equivalente o de las restricciones cuantitativas a la importación). Se trata, sin embargo, de prohibiciones que guardan una conexión directa con un derecho o libertad, reconocido o protegido por la normativa comunitaria y, singularmente, de la libre circulación de mercancías, de la que constituye su reverso negativo, por lo que éste sería el derecho que debería invocarse como vulnerado. Y, a pesar de que los principios generales de confianza legítima y seguridad jurídica constituyen normas jurídicas que confieren derechos subjetivos generando su infracción un deber de reparación de los perjuicios irrogados, en sentido estricto nos hallamos ante principios generales del Derecho y no ante auténticos derechos subjetivos. De este modo la admisión de la obligación de reparar los perjuicios sufridos por su infracción exige, bien buscar una conexión directa con un derecho subjetivo o con la cláusula general de no discriminación, o bien, alternativamente, ampliar el concepto de norma comunitaria infringida para desligarla de la exigencia de un reconocimiento singular de un derecho subjetivo.

En segundo término, se exige la existencia de una infracción «suficientemente caracterizada». Mediante la adopción de esta terminología parece referirse el TJUE a la existencia de una violación grave, esto es, a la extralimitación manifiesta y grave del margen de apreciación que corresponde al Estado en la aplicación del Derecho Comunitario[1].

Como regla general, de cara a apreciar que concurre una infracción suficientemente caracterizada debe analizarse el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión y la adopción o el mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho Comunitario. Téngase presente que cuando el Estado goza de un margen de apreciación relativamente reducido, o incluso inexistente, la mera vulneración de la norma comunitaria conforma una infracción suficientemente caracterizada. Tal y como afirmó el TJUE en su Sentencia de 23 de mayo de 1996 (As. C-5/94), *«En el supuesto de que el Estado miembro de que se trate, en el momento en que cometió la infracción comuni-*

[1] En relación con la concurrencia de este segundo requisito, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 23 de diciembre de 2010, tras reconocer que este es el requisito más difícil de apreciar, sostiene que una infracción del Derecho comunitario es suficientemente caracterizada cuando se produce una inobservancia «manifiesta y grave» de los límites impuestos a la facultad de apreciación de los Estados miembros.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

taria, no estuviera confrontado a diversas opciones normativas y dispusiera de un margen de apreciación considerablemente reducido, incluso inexistente, la mera infracción del Derecho Comunitario puede bastar para demostrar la existencia de una violación suficientemente caracterizada».

Igualmente existirá una infracción suficientemente caracterizada cuando se haya dictado una sentencia declarando el incumplimiento, o una sentencia prejudicial, o bien exista una jurisprudencia reiterada declarando el carácter infractor de la normativa controvertida. En todo caso, la existencia de una infracción caracterizada no presupone necesariamente la violación de una norma con efecto directo. Por el contrario, la evolución de la jurisprudencia comunitaria sobre responsabilidad extracontractual tiene su origen precisamente en casos en los que la norma comunitaria se encuentra desprovista del efecto directo, para extenderse, con posterioridad, a violaciones de normas con efecto directo.

Finalmente, se requiere la existencia de un nexo causal directo entre el incumplimiento imputable al Estado y el daño antijurídico padecido por los particulares. En efecto, es necesario acreditar que concurre un nexo causal entre la infracción comunitaria y el perjuicio irrogado. Una vez identificada la concurrencia de una infracción «suficientemente caracterizada», corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales verificar si concurre esa relación de causalidad directa entre la infracción y el perjuicio irrogado a los particulares, tal y como precisó el TJUE en sus Sentencias de 17 de diciembre de 2003 (As. T-146/01) y de 30 de marzo de 2006 (As. T-367/03).

Ahora bien, ¿cabría la posibilidad de admitir la introducción de una eventual limitación por parte del Tribunal de Luxemburgo de dicha responsabilidad? Analicemos en primer término aquellas Sentencias del TJCE que presentan una eficacia retroactiva, produciendo efectos *ex tunc*. Tomando como punto de partida estos pronunciamientos, habría que concluir que únicamente con carácter excepcional podría el citado Tribunal, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, y teniendo en cuenta los graves trastornos a los que podría llegar a dar lugar la proyección de su pronunciamiento en el pasado sobre aquellas relaciones jurídicas que fueron establecidas de buena fe, proceder a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la concreta disposición interpretada con la finalidad de volver a poner en tela de juicio dichas relaciones jurídicas.

A tenor de lo declarado por el TJUE en sus Sentencias de 11 de agosto de 1995 (As. C-367/93 a 377/93) y de 12 de septiembre de 2000 (As. C-359/97), y siguiendo en este punto a MORENO FERNÁNDEZ[2], de cara a la producción de esta eficacia retroactiva se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: la buena fe del Estado infractor (ya se trate de error vencible o invencible) y la elevada cuantía de los perjuicios irrogados. Así las cosas, y de conformidad con lo declarado por el Tribunal de Luxemburgo en los citados pronunciamientos, *«(…) Cabe limitar temporalmente los efectos de una sentencia cuando exista un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado núme-*

[2] MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Reuters-Arazandi, Pamplona, 2009, p. 111.

ISBN: 978-84-7777-418-1

ro de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor»[3]. De este modo, al objeto de poder dilucidar si procede o no entrar a limitar el alcance temporal de un concreto pronunciamiento, conviene tener presente que, a pesar de que las consecuencias prácticas derivadas de cualquier decisión jurisdiccional han de ser cuidadosamente valoradas, dicha circunstancia no podrá conducir en ningún caso a incidir en la propia objetividad del Derecho, comprometiendo su aplicación futura en atención a las repercusiones que pueda llegar a tener en el pasado una concreta resolución judicial[4].

Y, en el supuesto de que el Tribunal tuviese que atender a dicha circunstancia, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que serían éstas las que podrían entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Con carácter adicional, limitar los efectos derivados de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional que los derechos de los contribuyentes obtuviesen de la normativa fiscal. Ahora bien, lo que en ningún caso podrá dar lugar a esta limitación de efectos serán aquellas consecuencias económicas que puedan llegar a derivarse para un concreto Gobierno de la declaración de ilegalidad de un impuesto. En este sentido se pronunció el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, entre otras, en sus Sentencias de 11 de agosto de 1995 (Ass. C-367/93 a 377/93) y de 31 de marzo de 1992 (As. C-200/90), precisando además que, en otro caso, aquellas violaciones que tuviesen un carácter más grave recibirían un trato más favorable, al ser éstas aquellas que podrían entrañar las consecuencias económicas más elevadas para los Estados miembros. De acuerdo con lo manifestado por el TJUE en su Sentencia de 11 de agosto de 1995 (Ass. C-367/93 a 377/93), *«Limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la norma fiscal comunitaria»*.

Analicemos a continuación aquellas situaciones en las que tiene lugar la declaración de responsabilidad de un concreto Estado miembro debido a un concreto incumplimiento de éste sin haber entrado a determinar el TJUE el alcance de esa declaración. ¿Cabría entonces la

---

[3] Concretamente en los supuestos analizados por el Tribunal a través de los citados pronunciamientos tanto los particulares como las autoridades nacionales habían sido incitadas a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria debido a la concurrencia de una incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión.

[4] Refiriéndose a los efectos de las Sentencias del TJUE, afirma RUIZ ZAPATERO, G. («El Derecho Comunitario como Derecho con rango constitucional y la cuestión prejudicial C-118/08 planteada por el Tribunal Supremo ante el TJCE», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2008, p. 70) que *«El procedimiento nacional seguido por los funcionarios o los jueces nacionales, a instancia de los individuos afectados, es un procedimiento de ejecución. El mismo no puede dar lugar, por su propia naturaleza, a que las pretensiones ejercitadas con base en el título a ejecutar sean objeto de una revisión o desestimación que desconozca por completo la declaración contenida en el mismo. Dicho de otra forma, en el procedimiento de ejecución puede ser objeto de discusión el "quantum", pero no la existencia del derecho y la obligación derivada del mismo. Las limitaciones nacionales nunca pueden convertirse en una denegación pura y simple del derecho, pues esta circunstancia convertiría, automáticamente, al "recurso" de ejecución en meramente ilusorio»*.

ISBN: 978-84-7777-418-1

posibilidad de que un Estado miembro, a través de una norma legal, entrase a delimitar sus efectos? Tal y como ha señalado MORENO FERNÁNDEZ[5], la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa ya que, no habiéndose pronunciado el Tribunal sobre los efectos derivados de un pronunciamiento suyo, un Estado miembro no podrá adoptar una ley que conduzca a limitar los efectos en el tiempo de una sentencia. En otro caso el órgano jurisdiccional nacional, que asume siempre la obligación de aplicar el Derecho Comunitario en su totalidad y de proteger los derechos que éste confiere a los particulares, no habría de aplicar una concreta disposición de la ley nacional de dichas características[6].

II. LA SENTENCIA DEL TJUE DE 26 DE ENERO DE 2010

Como seguramente se recordará mediante Auto de 1 de febrero de 2008 el TS planteó cuestión prejudicial al TJUE acerca del alcance del principio de equivalencia y su aplicación sobre la doctrina mantenida hasta dicha fecha por el Alto Tribunal en las anteriormente citadas Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005[7].

---

[5] MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, *op. cit.*, p. 113. En palabras del citado autor, «*Los Estados miembros ni pueden aprobar disposiciones legales que limiten el derecho a la reparación a quienes hayan ejercitado acciones de devolución antes del pronunciamiento de la Sentencia del Tribunal de Justicia que declara que una norma interna es contraria al Derecho Comunitario ni pueden adoptar disposiciones que supediten la reparación a unos requisitos menos favorables específicamente referidos a esa reparación ni, en fin, pueden adoptar reglas procesales que reduzcan las posibilidades de reclamar*».

[6] Véase, a este respecto, lo declarado en su día por el TJUE en su Sentencia de 2 de febrero de 1988 (As. C-293/83), en la que se afirmó que «*El derecho a obtener la devolución de las cantidades percibidas por un Estado miembro en infracción de las normas de Derecho Comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal y como han sido interpretadas por este Tribunal*».

[7] En definitiva, al amparo de este «principio de equivalencia» las reclamaciones fundamentadas en el Derecho de la Unión no pueden plantear limitaciones que no se apliquen a las reclamaciones basadas en el ordenamiento interno. Así, por ejemplo, en su Sentencia de 29 de febrero de 2000 reconoció el TS la responsabilidad del Estado legislador tratándose de unas normas posteriormente declaradas inconstitucionales en un supuesto en el que el contribuyente había agotado todos los recursos posibles, incluso en vía jurisdiccional, en relación con el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, posteriormente declarado inconstitucional y nulo por la STC 176/1996, de 31 octubre. De este modo la Sección 6.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS (que, tradicionalmente, tenía atribuida la competencia para conocer de las acciones de responsabilidad patrimonial frente a la Administración, sea cual fuere la materia en que la misma tenga su origen) estimó las pretensiones de declaración de responsabilidad patrimonial frente al Estado legislador que se le formulaban cuando el Tribunal Constitucional hubiese declarado la inconstitucionalidad de alguna ley. Acerca del alcance del citado pronunciamiento señaló RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R. («La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por las leyes internas que infringen el Derecho Comunitario y su posible contradicción con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2008 de planteamiento de cuestión prejudicial)», *Diario La Ley*, núm. 6.935-6.937, 2008, p. 7) que «*En el Derecho español no solo hay que examinar si las leyes tributarias internas respetan los principios de equivalencia y efectividad, sino también si esa otra vía típica de nuestro Derecho, la*

A través del citado Auto de 1 de febrero de 2008 planteó el TS cuestión prejudicial a los efectos de poder conocer si resultaba más gravoso y, por consiguiente, contrario al principio de equivalencia, el trato dispensado a las pretensiones de responsabilidad patrimonial frente a actos dictados en aplicación de normas declaradas contrarias al ordenamiento comunitario que aquél que se otorga a las pretensiones de responsabilidad patrimonial frente a actos de aplicación de normas declaradas inconstitucionales[8].

Con carácter general nuestro TS tiene reconocido a través de las citadas Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 que el funcionamiento anormal en el ejercicio de la potestad legislativa puede venir determinado por una ley contraria a la Constitución española (CE) o por una ley contraria al ordenamiento comunitario. En ambos supuestos nuestro legislador interno queda sujeto a lo dispuesto tanto en la Constitución como en el

---

responsabilidad patrimonial del Estado legislador, se ajusta a los mismos. Y el problema viene dado porque esa Sección del TS se ha negado a aplicar la misma doctrina en los supuestos en que las leyes españolas han sido anuladas, no por el Tribunal Constitucional, sino por el TJCE». Un criterio distinto es defendido, sin embargo, por IBÁÑEZ GARCÍA, I. («La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la infracción del Derecho Comunitario y otras cuestiones recurrentes relativas a la denominada justicia administrativa», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 315, 2011, p. 33), para quien «*El examen del respeto a los principios de equivalencia y efectividad hay que hacerlo, no con referencia a la Ley tributaria interna, sino con referencia al ordenamiento interno en su conjunto (sistema de recursos y reclamaciones) en cuanto éste permita que el particular se resarza de los perjuicios sufridos por la aplicación de una norma interna contraria al Derecho Comunitario. De hecho no hay que olvidar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas —citada por el propio Tribunal Supremo— exige que se aplique la normativa interna más favorable (es decir, los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia para que un Estado miembro esté obligado a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho Comunitario, serían requisitos máximos), sin excluir no obstante que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos».* Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que el propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo no ha excluido que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado miembro de que se trate pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos. Y es que si las normas internas de responsabilidad son más favorables, serían de aplicación éstas y no las establecidas por el TJUE. Por su parte la Sentencia del Alto Tribunal de 13 de junio de 2000 extendió (con un Voto Particular en contra) dicha doctrina a aquellos supuestos en los que el contribuyente hubiese dejado firme y consentida la liquidación. Este principio de equivalencia obliga por tanto a adoptar la misma solución cuando se trata de un problema de incompatibilidad de la norma interna con el ordenamiento comunitario, de acuerdo con la interpretación de este último que resulta de una sentencia de Luxemburgo posterior a la firmeza de la liquidación.

[8] La referida cuestión prejudicial fue planteada en los siguientes términos: ¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina hecha por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario? Téngase presente que en ambos pronunciamientos del Alto Tribunal citados con anterioridad se reconoció que, en el caso de la declaración de inconstitucionalidad de una ley española, la reclamación presentada fue ajena a dichos actos (de reclamación de ingresos indebidos o acciones encaminadas a lograr la nulidad del acto tributario de liquidación) en la medida en que no se pretendía la nulidad de la liquidación ni la devolución de ingresos indebidos por parte de la Administración que ha percibido la cantidad ingresada, sino la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por funcionamiento anormal en el ejercicio de la potestad legislativa.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

ordenamiento comunitario. Y, a este respecto, no parece que existan razones que justifiquen que las consecuencias jurídicas derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de una norma sean distintas a aquellas otras derivadas de la declaración de una norma como contraria al Derecho Comunitario[9].

Argumentó así el TS a través de los citados pronunciamientos que la contradicción de la norma interna con la comunitaria resulta directamente invocable ante los tribunales españoles, pudiendo recurrirse en vía administrativa primero y en vía contencioso-administrativa después el acta de liquidación en cuestión, y debiendo aplicarse con posterioridad directamente tanto por parte de la Administración como por la jurisdicción el ordenamiento comunitario[10].

Lo cierto es que tanto la contradicción de la ley con la Constitución como la contradicción de la ley con la norma comunitaria resultan asimismo directamente invocables ante la Administración y los tribunales de nuestro país. Resulta pues difícilmente admisible que la Administración proceda a inaplicar una norma interna por ser contraria al Derecho Comunita-

---

[9] Tal y como declaró el Alto Tribunal en los citados pronunciamientos, «*No puede considerarse una carga exigible al particular con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que ésta es inconstitucional. La ley, en efecto, goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo (...) Los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad, sino que únicamente pueden solicitar del Tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa. Es sólo el Tribunal el que tiene facultades para plantear "de oficio o a instancia de parte" al Tribunal Constitucional las dudas sobre la constitucionalidad de la Ley relevante para el fallo (...) La interpretación contraria supondría imponer a los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administrativa (en la que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha ley, para agotar las posibilidades de que el Tribunal plantee la cuestión de inconstitucionalidad*».

[10] Por su parte, en su Sentencia de 11 de junio de 2004 afirmó el Alto Tribunal, refiriéndose en el presente caso al control existente en la aplicación de las Directivas, esto es, a la verificación de su correcta o incorrecta introducción en el ordenamiento nacional, lo siguiente: «*(...) De una parte, existe un control a cargo de ciertas instituciones comunitarias (Comisión y Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea); pero lo que aquí se cuestiona es el control por el juez nacional respecto de la adecuación de las normas internas adoptadas en aplicación de la Directiva, al texto de ésta. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea reiteradamente ha reconocido (Sentencia Verbond Nederlandse Ondernemingen —Asunto 51/1976—, Sentencia Delkvist —Asunto 21/1978—) que los particulares tienen derecho a hacer controlar por el juez nacional las normas internas aprobadas por el Gobierno para desarrollar las Directivas; mas ese control tiene en el Ordenamiento jurídico español el límite que viene impuesto por el art. 1.º de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, es decir, que las normas internas dictadas para desarrollo de la Directiva tengan rango inferior al de Ley. En otro caso (y así es, precisamente, en el caso que constituye la materia propia de este pleito) los Tribunales españoles no pueden ejercer el control de adecuación de las Leyes con las Directivas que desarrollen o introduzcan. En tal situación, el único remedio viable para la recurrente hubiera sido el planteamiento del asunto ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Así lo apuntaba esta Sala en su sentencia de 30 de noviembre de 1990 a propósito de la pertinencia de una exención respecto de un acto sujeto al gravamen del IVA*».

ISBN: 978-84-7777-418-1

rio, a pesar de que se encuentre obligada a ello en virtud del principio de primacía[11]. En relación con esta cuestión afirma OTERO-NOVAS MIRANDA[12] lo siguiente: *«Aunque es cierto que el órgano judicial ordinario puede teóricamente inaplicar la ley nacional ante su contradicción con el Derecho Comunitario, incluso sin necesidad de plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, mientras que en nuestro ordenamiento interno el órgano judicial ordinario no puede declarar por sí mismo la inconstitucionalidad de una ley, siquiera sea a los solos efectos de su inaplicación al caso, la propia presunción de validez de la ley conduce a que, en la práctica, el Juez o Tribunal ordinario no dejará de aplicarla por sí mismo a menos que nos encontremos ante un supuesto evidente y manifiesto de contradicción con el Derecho Comunitario, como puede ocurrir con preceptos aún no derogados formalmente pero cuya contradicción con el Derecho Comunitario haya sido declarada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, o con preceptos claramente necesitados de ser adaptados a alguna Directiva comunitaria cuyo plazo de transposición haya transcurrido. Pero en todo caso sin que el particular se encuentre legitimado para acudir directamente al TJCE a estos efectos, pudiendo únicamente instar del órgano interno el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas»*[13].

Por otra parte se ha de reconocer que, gozando nuestra ley interna, no ya sólo de una presunción de inconstitucionalidad, sino también de la presunción de que resulta conforme con el ordenamiento comunitario, en ningún caso podrá exigirse al ciudadano destinatario de dichas normas la adopción de una diligencia consistente en entrar a analizar si la norma interna se ajusta o no a la Constitución o al Derecho Comunitario. En otras palabras, no se le puede exigir a aquél que lleve a cabo un juicio de inconstitucionalidad de la norma ni un juicio destinado a dilucidar si la norma interna es o no conforme al ordenamiento comunitario. Y ello con la única finalidad de imponer sobre el mismo la carga consistente en impug-

---

[11] Refiriéndose al alcance del citado principio de primacía señaló ya en su día MATA SIERRA, M.ª. T. (*El efecto directo de las directivas en la jurisprudencia comunitaria y española*, Tecnos, Madrid, 1994, p. 12) que *«La primacía del Derecho Comunitario ha de traducirse en diversas consecuencias según sea el sujeto al que afecte este principio: respecto al legislador estatal, el deber de establecer normas acordes con el mandato comunitario; para el juez nacional, el deber de aplicar el Derecho europeo que prevalecería siempre en un hipotético conflicto entre el mandato nacional y el comunitario; y, por último, para el ciudadano o, en su caso, para el justiciable, el derecho a que le sea aplicada la normativa comunitaria, imperante a todas luces según el referido principio, sobre todo si la norma comunitaria de referencia pudiera serle favorable».*

[12] OTERO-NOVAS MIRANDA, E., «Consecuencias de la violación del Derecho Comunitario para el Derecho tributario interno. Vías de reparación (II). La responsabilidad patrimonial del Estado legislador», en la obra colectiva *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario,* Instituto de Estudios Fiscales, Documento 2/09, p. 73.

[13] Ciertamente conviene recordar en este punto que los destinatarios de las Directivas son los Estados miembros, no los ciudadanos, de manera que no puede hacerse recaer sobre estos últimos la carga de entrar a enjuiciar si el Estado miembro de que se trate ha incorporado o no correctamente la Directiva en cuestión al ordenamiento interno. Y es que una cosa es que los particulares procedan a invocar una Directiva que les confiera derechos, y otra bien distinta que aquéllos deban obligatoriamente invocarla.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

nar los actos administrativos al objeto de poder verse favorecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia[14].

Inicialmente el Tribunal de Justicia de la UE había declarado, mediante Sentencia de 6 de octubre de 2005 (As. C-204/03, *Comisión vs. España)*, que la limitación del carácter deducible del IVA establecida por nuestra Ley 37/1992 resultaba incompatible con lo dispuesto en los arts. 17.2 y .5 y 19 de la antigua Sexta Directiva[15]. Dicha cuestión se suscitó al hilo de una entidad (Transportes Urbanos) que había presentado autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000 de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 37/1992, de manera que, una vez recaída sentencia en el año 2005, no pudo ejercer su derecho a solicitar la rectificación de dichas liquidaciones en virtud de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al haber prescrito dicho derecho en la fecha en la que el Tribunal de Justicia dictó la citada Sentencia de 6 de octubre de 2005[16].

---

[14] Téngase presente además a este respecto que, tal y como establecen los arts. 21 y 22 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, y en cumplimiento de aquello que dispone el art. 107 CE, el supremo órgano consultivo del Gobierno ha de ser consultado preceptivamente sobre los anteproyectos de leyes y disposiciones reglamentarias que hayan de dictarse en ejecución, cumplimiento y desarrollo del Derecho Comunitario europeo.

[15] Véase, a este respecto, FALCÓN Y TELLA, R., «La STJCE 6 octubre 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre: el procedimiento para instar la devolución y los matices introducidos por la Instrucción 10/2005», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2006, pp. 5 y ss. Debe precisarse además que, en el citado pronunciamiento, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo no limitó en el tiempo el alcance de la nulidad declarada, defendiendo en cambio que sus efectos no eran meramente prospectivos, es decir *pro* futuro, sino que alcanzaban a aquellas relaciones jurídicas establecidas con anterioridad al fallo del Tribunal, quedando sin amparo, y debido a ello, tanto las autoliquidaciones realizadas como los propios actos de liquidación dictados bajo su cobertura.

[16] En efecto, recuérdese que la citada STJUE de 6 de octubre de 2005 declaró el incumplimiento del Reino de España de las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario y, en particular, de las disposiciones de la antigua Sexta Directiva (actual Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) referidas al derecho de deducción en el IVA, al establecer una prorrata de deducción del Impuesto soportado por los sujetos que efectuaban exclusivamente operaciones gravadas, e introducir una norma que limitaba el derecho a la deducción del Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios financiados con subvenciones. A dicha declaración de incumplimiento del Tribunal comunitario sucedió la reforma del Impuesto por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, con la finalidad de adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Directiva europea. Dicha modificación excluyó del ámbito de aplicación de la prorrata establecido en el art. 102 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), a aquellos sujetos pasivos que perciben subvenciones para financiar sus actividades empresariales («sujetos pasivos totales»), produciéndose la desaparición de las mismas del denominador de la prorrata contemplado en el art. 104 de la Ley 37/1992. La previsión de una modificación de la Ley del Impuesto como consecuencia de la citada decisión del Tribunal de Luxemburgo condujo a algunos contribuyentes a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones al amparo de la Ley General Tributaria, con la finalidad de obtener la devolución del IVA ingresado a la Administración. Sin embargo, confiando en la legalidad de la norma española, muchos contribuyentes decidieron esperar el pronunciamiento del Tribunal para proceder a la recuperación de las cuotas del Impuesto abonadas en exceso. En todo caso la citada STJUE de 6 de octubre de 2005 declaró de forma expresa la retroactividad de sus efectos, indicando que no procede limitar su aplicación en el tiempo por razones de seguridad jurídica, declarándose a este respecto que «*Las autoridades estatales no fueron incitadas a adoptar una norma-*

ISBN: 978-84-7777-418-1

Frente a tal situación la entidad (Transportes Urbanos) interpuso una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado ante el Consejo de Ministros por los perjuicios sufridos como consecuencia de la aplicación de una norma contraria a la antigua Sexta Directiva[17].

---

tiva o a observar una conducta contraria al Derecho Comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión». Así las cosas, la citada Sentencia debía aplicarse con efectos *ex tunc*, lo que no obsta para la imposición de ciertos límites avalados por la propia jurisprudencia comunitaria.

[17] Concretamente Transportes Urbanos había presentado sus autoliquidaciones del IVA de acuerdo con la Ley 37/1992, sin solicitar la rectificación de las mismas con carácter previo a la STJUE de 6 de octubre de 2005, tras la cual su derecho a la rectificación había prescrito, adquiriendo dichas actuaciones tributarias el carácter de firmeza correspondiente a los actos no recurridos en plazo. Ante esta situación la incapacidad de obtener la devolución a la que podría haber tenido derecho en los ejercicios a los que sus autoliquidaciones se refieren, indujo al demandante a interponer una reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC). Sin embargo, el órgano competente para su resolución estimó que la firmeza de las autoliquidaciones presentadas, que no habían sido rectificadas en el plazo establecido legalmente, impedían entender que el sujeto pasivo hubiese sufrido un daño como consecuencia del incumplimiento del Derecho Comunitario por el Estado legislador, por cuanto se había roto la relación de causalidad directa entre la infracción del Derecho de la Unión reprochada al Estado español y el daño supuestamente sufrido por dicha sociedad. Así las cosas correspondía al Tribunal Supremo conocer del recurso presentado por la parte demandante contra la resolución desestimatoria del Consejo de Ministros, considerando conveniente plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo acerca de la interpretación de los trámites oportunos para acceder al recurso de responsabilidad patrimonial del Estado. Por su parte, en el Acuerdo de 27 de abril de 2007, y en relación con los asuntos que terminarían siendo enjuiciados en las Sentencias del TS de 17 de septiembre y de 23 de diciembre de 2010, el Consejo de Ministros desestimaría una solicitud de indemnización por responsabilidad, fundamentándose igualmente en la doctrina del Consejo de Estado, si bien se reconoció la plena admisibilidad formal de la reclamación indemnizatoria por responsabilidad extracontractual, al reclamarse el derecho antes del transcurso del plazo de prescripción de un año a contar desde el momento en que, en el presente caso, fue dictada la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005. Los razonamientos denegatorios del Consejo de Ministros se concretaron en los siguientes. En primer lugar, que el Estado no había transgredido de forma grave y manifiesta los límites de sus poderes discrecionales, no quedando la violación del Derecho Comunitario suficientemente caracterizada, al tratarse de la transposición de una Directiva que obligaba al Estado en cuanto al resultado a conseguir, dejando sin embargo a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios susceptibles de ser adoptados. En segundo término, la inexistencia de nexo causal entre el cumplimiento de la obligación estatal (acto legislativo) y el daño sufrido por la víctima, ya que la declaración del TJUE resultaría, en buena medida, análoga a la declaración de inconstitucionalidad de una norma, y los actos por los que se solicitaba la indemnización devinieron firmes e inatacables ante la pasividad del reclamante. En tercer lugar, que, tal y como se encargó de precisar el TS en su Sentencia de 30 de mayo de 1994, *«(…) Nunca podrá ser calificado de indebido un ingreso que se realizó al amparo de un precepto plenamente válido en el momento de realizarse, aunque posteriormente y en virtud de una sentencia judicial ese precepto se excluya del ordenamiento jurídico, ya que la Sentencia solamente afecta al precepto, pero no a los actos firmes dictados en aplicación de éste».* Asimismo argumentó el Consejo de Ministros en su Acuerdo de 27 de abril de 2007, siguiendo la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS en su Sentencia de 3 de diciembre de 1999, que ni la nulidad de las disposiciones generales en recursos directos ni las sentencias que en recursos indirectos anulan los actos administrativos singulares impugnados por nulidad de las disposiciones generales bajo cuyo amparo se dictaron produce *per se* la nulidad de los actos firmes. De hecho el propio TS, a través de sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, dictadas al hilo del ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador sustentada en la Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2000 (a través de la cual se declaró la incompatibilidad del art. 111 de la LIVA con la normativa comunitaria), se refirió a la «razonada intangi-

ISBN: 978-84-7777-418-1

Mediante Resolución de 12 de enero de 2007 el Consejo de Ministros desestimó la reclamación interpuesta por aplicación de la doctrina contenida en dos Sentencias del TS de fecha 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, estimando que, al no haberse solicitado la rectificación de las referidas liquidaciones en el plazo previsto se había deshecho la relación de causalidad directa existente entre la infracción del Derecho de la Unión Europea (UE) y el daño sufrido por la sociedad. Y, frente a dicha Resolución desestimatoria del Consejo de Ministros, la entidad interpuso recurso de casación ante el TS.[18]

Pues bien, mediante Auto de fecha 1 de febrero de 2008 el Alto Tribunal optó por paralizar la resolución del recurso y plantear cuestión prejudicial ante el TJUE. Y ello sobre la base de la doctrina mantenida por el citado Tribunal en materia de responsabilidad patrimonial en el sentido de que «*El principio de equivalencia recogido por la jurisprudencia comunitaria impone que las condiciones que se exijan para la salvaguarda de los derechos que el Derecho Comunitario otorga no sean menos favorables que los impuestos a las reclamaciones semejantes de naturaleza interna. Por ello* —continua el Alto Tribunal en su Auto— *y en concreto se plantea a juicio de esta Sala un problema sobre el que debe elevarse la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia y es la de conocer si resulta contrario al principio de equivalencia el distinto trato que en las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 se da a las pretensiones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, cuando la reclamación se funda en los perjuicios derivados de un acto dictado en aplicación de una norma declarada inconstitucional, de aquellos que, como ocurre en el caso de autos, se dictaron en aplicación de una Ley en relación a la cual y respecto a los preceptos relevantes que determinaron las liquidaciones que constituyen la base de la reclamación, el propio TJCE declaró que España incumplió las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho Comunitario lo que, por otra parte, y al ser las liquidaciones que en su día se practicaron el resultado de la aplicación de una norma*

---

bilidad» de las situaciones firmes, a pesar de la declaración de contravención del Derecho Comunitario efectuada por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, ya que las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho Comunitario se encuentran sometidas a una regla de agotamiento previo de las distintas vías de recurso (administrativas y judiciales) contra el acto administrativo lesivo adoptado en ejecución de una ley nacional contraria a dicho Derecho. Igualmente se argumentó que el daño necesario para solicitar el resarcimiento ha de ser real y efectivo, lo que concurría en el concreto supuesto analizado, al tratarse de una situación firme y consolidada que no podía concretarse en el ingreso realizado al amparo de la norma expulsada del ordenamiento interno, tal y como señaló el propio Tribunal Constitucional a través, entre otras, de sus Sentencias 45/1989, 55/199, 128/1994 y 173/1996. Por último, se argumentó que, pese a la existencia de una doctrina más favorable a la reclamante en la Sentencia del TS de 29 de febrero de 200, el propio TS se inclinó por no seguir dicho criterio ante supuestos análogos tales como reclamaciones de responsabilidad patrimonial sustentadas en la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 194/2000, de 19 de julio, que, como seguramente se recordará, declaró inconstitucional y nula la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

[18] En definitiva, los hechos se refieren a un recurso presentado ante el TS contra la denegación por el Consejo de Ministros de una indemnización por responsabilidad patrimonial solicitada por la entidad Transportes Urbanos como consecuencia del daño que le supuso la errónea transposición del tratamiento a efectos del IVA de determinadas subvenciones, a raíz de la condena impuesta al Estado español en la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005.

ISBN: 978-84-7777-418-1

con rango de ley, respecto a la cual aun no se había pronunciado, el TJCE determina que se plantee, igualmente con carácter prejudicial, si exigir impugnación previa en vía administrativa y judicial para poder apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador resultaría contrario al principio de efectividad proclamado por la jurisprudencia del TJCE».

La denegación de la reclamación por parte del Consejo de Ministros se fundamentó en el hecho de que la citada empresa había perdido su derecho a la rectificación de sus autoliquidaciones como consecuencia de la prescripción, no habiendo agotado en consecuencia la vía ordinaria de recurso. Dada esta situación, al TS se le planteó la duda relativa al diferente criterio que considera que cuando se impugna un acto administrativo correspondiente a una ley nacional que se declara inconstitucional por el TC no se exige necesariamente, con carácter previo, haber agotado la vía ordinaria de impugnación de dicho acto y, en cambio, siendo una ley declarada contraria al Derecho de la Unión, sí que se exige que se haya agotado con carácter previo la vía ordinaria de impugnación.

De este modo planteó el Alto Tribunal la siguiente cuestión prejudicial: ¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina hecha por el Tribunal Supremo a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea?

Ya en sus Conclusiones al Asunto C-118/08 presentadas con fecha de 9 de julio de 2009 había manifestado el Abogado General del TJUE lo siguiente: *«Procede dar la siguiente respuesta a la cuestión del Tribunal Supremo:*

1) *Someter el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción legislativa del Derecho Comunitario a la impugnación previa de la validez del acto administrativo adoptado en aplicación de la ley no vulnera el principio de efectividad dado que, mediante la impugnación en tiempo oportuno de la validez de dicho acto administrativo, el justiciable habría podido obtener reparación por la totalidad del perjuicio causado.*
2) *Someter el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción legislativa del Derecho Comunitario a la impugnación previa de la validez del acto administrativo adoptado en aplicación de la ley vulnera el principio de equivalencia, dado que la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción legislativa de la Constitución no está sometido a dicho requisito y que las posibilidades de recurrir el acto administrativo adoptado en aplicación de la ley no difieren de manera significativa, según se discuta su constitucionalidad o su conformidad con el Derecho Comunitario».*

Refiriéndose al necesario respeto que ha de tener lugar al principio de efectividad, había señalado el Abogado General en dichas Conclusiones presentadas el 9 de julio de 2009 que *«La determinación del perjuicio indemnizable por el Juez nacional puede realizarse en función de la diligencia razonable manifestada por la persona perjudicada para limitar el al-*

ISBN: 978-84-7777-418-1

cance del perjuicio, es decir, el ejercicio por parte de ésta, en tiempo oportuno, de todas las acciones que en Derecho le correspondían para evitar el perjuicio o limitar su alcance».

Añadió además el Abogado General que la diligencia razonable no puede llegar a configurarse como una obligación del ciudadano de cuestionar las normas para obtener el resarcimiento del perjuicio. A su juicio *«(…) El recurso de recuperación de las cantidades abonadas indebidamente no depende de que el Tribunal de Justicia declare previamente el carácter contrario al Derecho Comunitario del tributo, dado que el principio de primacía obliga a la Administración y al Juez nacional a inaplicar, por su propia autoridad, sin esperar tal declaración del Tribunal de Justicia, la ley tributaria que consideran contraria al Derecho comunitario».*

Ahora bien, ¿cabe estimar que el principio de primacía refuerza la exigencia de la diligencia razonable? Desde nuestro punto de vista se trata de una cuestión cuanto menos discutible, máxime si se tiene en cuenta que el citado principio obliga al Estado miembro a respetar el Derecho Comunitario y a inaplicar el Derecho interno en caso de contravención de aquél. No parece, por tanto, que el principio de primacía obligue al ciudadano a cuestionar la transposición realizada por el Estado miembro de las normas comunitarias con la finalidad de beneficiarse de los efectos derivados de la aplicación de dicho principio.

El TJUE, a través de su Sentencia de 26 de enero de 2010, procedió a confirmar las conclusiones del Abogado General, reiterándose así el principio de equivalencia con cita de las Sentencias de 15 de septiembre de 1998 (As. C 231/96, *Edis*), 1 de diciembre de 1998 (As. C 326/96, *Levez*), 16 de mayo de 2000 (As. C 78/98, *Preston y otros*) y de 19 de septiembre de 2006 (As. C 392/04 y C 422/04, *Germany y Arcor*), y afirmando que para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial no constituye un requisito indispensable la existencia de una sentencia del TJUE en la que se declare la infracción del Derecho de la Unión por la normativa controvertida, esto es, la existencia de una sentencia condenatoria entendida como fundamento del ejercicio de una acción de indemnización contra el Estado incumplidor.

Con carácter previo el Tribunal de Luxemburgo resolvió una cuestión planteada por el Gobierno español relativa a la falta de competencia de aquél para poder pronunciarse sobre la conformidad con el Derecho de la UE tratándose de resoluciones judiciales. Tal y como precisó el TJUE, sí que resulta competente, argumentando a tal efecto que *«(…) En el caso de autos, no se solicita al Tribunal de Justicia que interprete el Derecho nacional o una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional, sino que proporcione al tribunal remitente elementos de interpretación de los principios de efectividad y equivalencia, para permitirle apreciar si, en virtud del Derecho de la Unión, está obligado a inaplicar normas nacionales relativas a los recursos de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción de dicho Derecho por una Ley nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2007, Lucchini, C-119/05, Rec. pg. I-6199, apartado 46)».*

Efectuó así el Tribunal de Luxemburgo una consideración de especial importancia a la hora de delimitar los efectos de la Sentencia. Adviértase que el Tribunal no estaba afirmando que hubiera de concederse, en todo caso, acción de responsabilidad patrimonial en los supuestos de violación del Derecho Comunitario cuando exista un acto firme y consentido. El

ISBN: 978-84-7777-418-1

TJUE se limitó única y exclusivamente a recordarle al TS que, al objeto de respetar el principio de equivalencia, dicha acción habrá de concederse si resulta otorgada ya en nuestro ordenamiento interno en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de la norma, al estimarse que se trata de situaciones comparables.

Tradicionalmente la jurisprudencia del TJUE no se ha ocupado únicamente de garantizar el derecho de los ciudadanos comunitarios a la reparación de los daños sufridos como consecuencia de la infracción por parte de un Estado miembro del Derecho de la Unión. Por el contrario, y con carácter adicional, el Tribunal ha garantizado que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos fundamentados en la infracción del Derecho interno (principio de equivalencia), así como que la práctica administrativa nacional no haga imposible o excesivamente difícil de hecho el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).

Una vez admitida la competencia, el Tribunal de Luxemburgo centró sus argumentaciones en el principio de equivalencia alegado por el TS, señalando a tal efecto que dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno, tal y como se encargó de precisar el propio Tribunal, entre otras, en sus Sentencias de 15 de septiembre de 1998 (As. C-231/96, *Edis*), 1 de diciembre de 1998 (As. C-326/96, *Levez),* 16 de mayo de 2000 (As. C-78/98, *Preston y otros*) y de 19 de septiembre de 2006 (As. C-392/04 y C-422/04, *Germany y Arcor*).

En opinión del Tribunal se hacía necesario llevar a cabo un examen comparativo entre el objeto y los elementos esenciales de una reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta, de acuerdo con el ordenamiento español, por infracción del Derecho de la Unión y la interpuesta por infracción de la Constitución, determinándose si ambas resultan o no similares. Y, refiriéndose al objeto de la reclamación, concluyó el Tribunal que ambas tienen exactamente el mismo objeto, que no es otro que la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto u omisión del Estado. No existe diferencia alguna entre la vía de solicitar el planteamiento de cuestión prejudicial y de inaplicar las leyes internas incompatibles con el ordenamiento comunitario, tanto si ello resulta de una sentencia que declara el incumplimiento como de una sentencia prejudicial[19].

---

[19] Como regla general este derecho a la indemnización existirá desde que se cumplan las condiciones de la responsabilidad del Estado, esto es, desde que se vulnere una norma comunitaria atributiva de derechos al particular, hallándose la vulneración suficientemente caracterizada y dándose la relación de causalidad entre la vulneración y el daño. Así las cosas, desde el momento de la producción del daño indemnizable nacería el derecho a la indemnización para el particular. A tal efecto, como ya se ha señalado, la existencia de una previa sentencia de incumplimiento no constituye un requisito indispensable en la delimitación del alcance del período cubierto por la indemnización. Incluso en aquellos supuestos en los que existiese una previa sentencia, ésta tendrá una eficacia «prejudicial» sobre la existencia de la vulneración. Y la sentencia de responsabilidad tendrá siempre autonomía para poder definir el alcance y la duración de los daños, siempre en coherencia con la vulneración que pueda llegar a producirse.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En cambio no sucede lo mismo respecto de los elementos esenciales, al constatarse la existencia de una diferencia en relación con la regla de agotamiento previo de las vías de recurso, la cual únicamente resulta exigible cuando la reclamación de responsabilidad patrimonial se basa en la infracción del Derecho Comunitario, y no cuando lo que se alega es la infracción de la Constitución.

La primera cuestión que se planteó en el presente caso el Tribunal de Justicia de Luxemburgo fue la relativa a la admisibilidad de la cuestión prejudicial, que versaba sobre la compatibilidad de la jurisprudencia controvertida (SSTS de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005) con el Derecho de la Unión, resolviéndose al respecto que es indiferente el origen legislativo, administrativo o judicial de la norma nacional cuestionada[20].Y, tras aludir el Tribunal a los presupuestos de la responsabilidad del Estado por daños, refiriéndose a la interpretación del principio de equivalencia, afirmó el Tribunal que *«Dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquéllos basados en la infracción del Derecho interno (…) Para comprobar si se respeta el principio de equivalencia en el litigio principal, es preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución pueden considerarse similares».*

El TS se pronunció acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador ante un supuesto de declaración de inconstitucionalidad de una norma nacional en su Sentencia de 11 de diciembre de 2009. A través de dicho pronunciamiento concluyó el Alto Tribunal que las reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado han de formularse en el plazo de un año a contar desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de la sentencia que declarase la inconstitucionalidad del precepto. Se estaba refiriendo concreta-

---

[20] Concretamente la citada cuestión prejudicial se planteó en los siguientes términos: *«¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario?»* En contra del criterio defendido por el Gobierno español, el Abogado General Poiares Maduro, en el punto 13 de sus Conclusiones, defendió que la norma estatal cuestionada podía ser de «origen jurisprudencial», otorgando así plena virtualidad a la jurisprudencia interna como fuente del Derecho, si bien la misma habrá de quedar sometida al control de prejudicialidad comunitaria. Y ello al amparo de la función asumida por el TJUE consistente en corregir la interpretación que los tribunales nacionales hacen de la norma comunitaria y depurar la jurisprudencia interna contraria al Derecho de la Unión. Esta extensión del control prejudicial a la jurisprudencia interna trató de ser suavizada por el Abogado General, para quien *«La cuestión remitida en el caso de autos puede entenderse en el sentido de que se refiere a si la interpretación por el Tribunal Supremo de las normas nacionales relativas a las acciones de responsabilidad patrimonial del Estado son compatibles con los principios comunitarios de equivalencia y efectividad».*

ISBN: 978-84-7777-418-1

mente el TS a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 1996, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 3 de diciembre de ese mismo año, y que declaró inconstitucional el gravamen complementario sobre la tasa del juego.

Ahora bien, el procedimiento que haya de seguirse ¿resulta igual en el supuesto de que estuviésemos en presencia de una ley estatal declarada incompatible con el Derecho de la Unión Europea? Tradicionalmente el TS había declarado, entre otras, en sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, que las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho Comunitario se encuentran sometidas a la aplicación de una regla de agotamiento previo de las vías de recurso (administrativa y judicial) contra el acto administrativo lesivo en ejecución de una ley nacional contraria a dicho Derecho. En cambio, la interposición de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la declaración de inconstitucionalidad de una ley no se encuentra sometida a ningún requisito de agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo basado en dicha ley.

El respeto del carácter firme de los actos ha constituido un obstáculo para el contribuyente cuyos ingresos hubiesen sido declarados indebidos por el TJUE, consagrándose así una normativa tributaria que no resulta conforme con el Derecho Comunitario, y obligando al sujeto pasivo a acudir a la responsabilidad patrimonial del Estado como única vía de reparación de la infracción de un derecho que le corresponde. Así sucede cuando se establece que la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que resulte aplicable y respecto de las que no hubiese cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetándose por tanto las situaciones jurídicas firmes.

Sin embargo, de un tiempo a esta parte el TS ha venido iniciando la defensa de un camino en garantía de los contribuyentes aún en el supuesto de que el acto dictado en infracción del Derecho Comunitario hubiese devenido firme, permitiendo al contribuyente obtener el reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas. Así sucedió, por ejemplo, en su Sentencia de 11 de septiembre de 2009, dictada en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), y en la que se debatía la aplicación al Impuesto que somete a gravamen las escrituras notariales de cancelación de empréstitos de la prohibición comunitaria de someter a imposición la emisión de obligaciones, aludiéndose a la existencia de un acto firme sobre el que se había instado la revisión de oficio en vía administrativa y reconociéndose por parte del Alto Tribunal el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos con apoyo en el ordenamiento comunitario[21].

[21] El origen del conflicto suscitado se remontaba al año 1991, cuando la actora presentó autoliquidación por el citado Impuesto considerando exenta de gravamen la cancelación de empréstitos. En el año 1993 la Generalitat de Cataluña giró liquidación por el IAJD, Modalidad Documento Notarial, calculando el 0,5% sobre el valor de los títulos amortizados. En 1993 fue presentada reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, la cual fue desestimada, procediéndose en el año 1996 a la interposición de recurso de alzada, el cual fue declarado inadmisible por extemporáneo. Dada esta situación, en el año 1998 la actora presentó solicitud de revisión de oficio de la liquidación por infracción manifiesta de ley y consiguiente de-

ISBN: 978-84-7777-418-1

En el concreto supuesto analizado por el TS la compleja *ratio decidendi* de la casación, que vino a revocar la Sentencia de la Audiencia Nacional, quedó integrada por una premisa comunitaria, a saber, la vulneración por la norma interna de la norma comunitaria, así como por una doble premisa interna, relativa a la actuación de la Administración y a la actuación del juez, procediéndose a anular la liquidación, declarándose la no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) y reconociéndose el derecho a la devolución con intereses. Tal y como declaró el Alto Tribunal, «*El artículo 20 del Reglamento de 1981 es nulo de pleno Derecho, por ser contrario a la Directiva 69/335: art. 11.b), que establece la prohibición de someter a imposición la emisión de obligaciones, la cual es aplicable al impuesto que grava las escrituras notariales de cancelación de empréstitos. La disposición que ampara la liquidación es nula de pleno Derecho y, en consecuencia, la liquidación practicada queda afectada de idéntico vicio invalidante, las mismas consecuencias y efectos para la liquidación que para el Reglamento (…) Al ser la norma estatal contraria a la legislación europea, la Administración tributaria debió proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno Derecho del precepto reglamentario a cuyo amparo se practicó la liquidación del impuesto y, al propio tiempo, la Administración tributaria debió proceder a la revisión de oficio de la liquidación con amparo en la norma reglamentaria (…) La Administración tributaria y los órganos judiciales deben aplicar directamente el ordenamiento comunitario, caso de norma estatal contraria a la legislación comunitaria. Y el particular puede recurrir en vía administrativa primero y en vía contenciosa después, el acto de liquidación*»[22].

De conformidad con lo declarado por el Tribunal, en el concreto supuesto analizado debió ser la propia Administración tributaria española la que hubo de proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno Derecho del precepto a cuyo amparo se practicó la liquidación por el IAJD ya que, tal y como precisó el propio TS en su Sentencia de 15 de julio de 2000, «*el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes*

---

volución, al estimar vulnerado el art. 48.I.B.19 del antiguo Texto Refundido regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) de 1980, al resultar contrario a lo declarado en el art. 11 de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio, sobre impuestos indirectos que someten a gravamen la concentración de capitales. Durante el año 2000 el Director General de Tributos dictó acuerdo en virtud del cual se declaró la improcedencia de la revisión de la liquidación con base en lo establecido en el art. 20 del antiguo Real Decreto de 1981 por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto, norma vigente en el momento del otorgamiento. Finalmente en el año 2003 fue desestimado el recurso contencioso interpuesto ante la Audiencia Nacional, a resultas de lo cual la actora interpuso recurso de casación que, finalmente, resultó estimado en la Sentencia del TS de 11 de septiembre de 2009.

[22] Añade asimismo el TS en la citada Sentencia de 11 de septiembre de 2009 lo siguiente: «*(…) Es evidente que si la disposición a cuyo amparo se giró la liquidación recurrida era nula de pleno Derecho, la liquidación practicada queda afectada por idéntico vicio invalidante y, por consiguiente, es también radicalmente nula de pleno Derecho (…) El Reglamento interno contrario al Derecho Comunitario es nulo de pleno Derecho porque, de la primacía o prevalencia y el efecto directo de la norma comunitaria se deriva el deber del Estado miembro de eliminar del ordenamiento interno las disposiciones internas incompatibles con el Derecho Comunitario*».

ISBN: 978-84-7777-418-1

públicos se ajusta a la Constitución y las leyes y, al propio tiempo, a proceder a la revisión de oficio de la liquidación practicada al amparo de la misma»[23].

Pues bien, esta idea resultó confirmada por el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 26 de enero de 2010, iniciándose así un camino destinado a la recuperación por los sujetos pasivos de este Impuesto del crédito debido por el Estado infractor, respetándose con ello el principio de neutralidad que inspira la normativa comunitaria sobre el IVA y que exige la deducción inmediata de las cuotas del Impuesto soportado. Se insta así a la Administración tributaria a revisar de oficio la liquidación realizada y a devolver la cantidad ingresada al interesado, argumentándose que la primacía y el efecto directo de las disposiciones del Derecho Comunitario no eximen a los Estados miembros de la obligación de eliminar de sus ordenamientos jurídicos internos las disposiciones incompatibles con la normativa comunitaria.

Cabía aludir, en consecuencia, a la existencia de una desigualdad en el trato otorgado al justiciable según la ley española, motivo por el cual el propio TS resolvió plantear cuestión prejudicial al objeto de clarificar si en dichos supuestos, esto es, cuando se exige, de cara a la declaración de responsabilidad patrimonial por actos administrativos dictados con arreglo

---

[23] Concretamente en dicha Sentencia el Alto Tribunal, tras afirmar que no parecía necesario abundar en razones explicativas de la antijuridicidad del daño causado por el desembolso de determinadas cantidades en concepto del Gravamen Complementario sobre la Tasa del Juego, ya que tal abono tuvo lugar exclusivamente en virtud de lo dispuesto por el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, posteriormente declarado inconstitucional por la Sentencia 173/1996, de manera que quienes lo efectuaron no tenían el deber de soportarlo. Y, tras recordar que, tal y como precisase el propio Tribunal en su Sentencia de 13 de junio de 2000, el hecho de no haberse agotado los recursos administrativos y jurisdiccionales para la obtención de la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de Gravamen Complementario no constituía un obstáculo para considerar como antijurídico el daño causado y, por ende, para poder ejercitar con éxito la acción por responsabilidad patrimonial derivada del acto inconstitucional del legislador, concluyó el TS lo siguiente: «*En nuestro sistema legal quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, que ejercitar, como en este caso ha procedido la entidad demandante, una acción por responsabilidad patrimonial, derivada del acto del legislador, dentro del plazo fijado por la ley. Si no hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento , la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la Ley de Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes*». En parecidos términos se pronunciaría posteriormente el Alto Tribunal a través, entre otras, de sus Sentencias de 24 de enero, 20 y 25 de febrero y 18 de abril de 2002; 30 de septiembre de 2000; y 22, 23 y 25 de enero, 3, 19 y 22 de febrero, 2, 3, 19 y 29 de marzo, 24 de abril, 5 de junio, 3 y 17 de julio y 23, 25 y 30 de octubre, todas ellas de 2001.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

a las leyes declaradas contrarias al Derecho Comunitario, el previo agotamiento de las vías de recurso internas (no exigiéndose en cambio tal agotamiento cuando lo vulnerado es el texto constitucional), resultaban vulnerados los principios de equivalencia y de efectividad.

Como se ha indicado con anterioridad, el origen de la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010 se situaba en la vulneración de la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo, en relación con la aplicación de la regla de prorrata de subvenciones en el IVA[24]. Y ello debido a que, como es sabido, la norma general contenida en los arts. 102 y 104.2.2.º párrafo segundo de la LIVA amplió de manera ilegal la limitación del derecho a la deducción prevista en los arts. 17.5 y 19 de la antigua Sexta Directiva. Dicha limitación no sólo se aplica a los sujetos pasivos mixtos, sino también a los sujetos pasivos totales, estimándose, en definitiva, que la norma especial introduce un criterio destinado al cálculo de la deducción que no se encontraba previsto en la antigua Sexta Directiva del IVA y que, en consecuencia, resulta contrario a ésta. Tal y como declaró el TJUE en su conocida Sentencia de 6 de octubre de 2005, preveía la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata en todo caso[25].

---

[24] Véase a este respecto, con carácter general, MARTÍN QUERALT, J., «Un paso firme del Tribunal Supremo: la devolución de tributos abonados con base en una norma contraria al ordenamiento comunitario pese a la firmeza del acto de liquidación», *Tribuna Fiscal*, núm. 231, 2010, p. 8.

[25] Recuérdese que, a través de la citada Sentencia de 6 de octubre de 2005, el TJUE declaró que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de conformidad con lo establecido en los arts. 17, apartados 2 y 5, y 19 de la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones. En opinión del Tribunal de Luxemburgo, «*Toda limitación del derecho a la deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (…) La limitación del derecho a la deducción en el IVA prevista en el art. 19.1 de la Sexta Directiva —relativa a la incorporación de las subvenciones genéricas en la base imponible del impuesto o, lo que es lo mismo, las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado— sólo puede aplicarse a los sujetos pasivos mixtos del Impuesto para el cálculo de la prorrata que les corresponde, pero no a los sujetos pasivos totales (…) La norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva (…) La norma especial establecida en la citada Ley (…) instaura un criterio de limitación del derecho a la deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5 y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna disposición de ésta, no estando tal criterio autorizado por la citada Directiva*». En definitiva, de conformidad con lo manifestado por el TJUE en el citado pronunciamiento, únicamente cabe incluir las subvenciones corrientes (esto es, las no vinculadas al precio de las operaciones) en el denominador de la prorrata cuando los empresarios o profesionales que las perciban se encuentren en el régimen de prorrata por realizar operaciones que proporcionan y que no proporcionan el ejercicio del derecho a la deducción. En cambio, no cabría instaurar un régimen de prorrata para la deducción del IVA soportado de aquellos sujetos pasivos que, aun percibiendo subvenciones de esa clase, sólo realizan operaciones que dan derecho a la práctica de la de-

ISBN: 978-84-7777-418-1

Tal y como se ha precisado, la Sentencia de 26 de enero de 2010 analizaba un supuesto en el que la Sociedad Transportes Urbanos presentó autoliquidaciones de IVA correspondientes a los períodos de 1999 y 2000 en las que aplicó las limitaciones al derecho de deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones públicas previstas en la Ley 37/1992. Sin embargo, como ya sabemos, con posterioridad la STJUE de 6 de octubre de 2005 determinó que tales limitaciones resultaban contrarias a los arts. 17.2, 17.5 y 19 de la antigua Sexta Directiva en materia de IVA. Transportes Urbanos no pudo solicitar la rectificación de dichas liquidaciones de IVA correspondientes a los años 1999 y 2000, debido a que su derecho había prescrito ya en la fecha de publicación de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, motivo por el cual la citada entidad interpuso una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado ante el Consejo de Ministros reclamando los importes de IVA indebidamente percibidos por la Administración tributaria española, así como las devoluciones a las que hubiera tenido derecho en el supuesto de no haberse aplicado tales limitaciones. El Consejo de Ministros procedió a desestimar dicha reclamación al considerar, con base en lo declarado por el TS en sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, que la circunstancia de que la entidad no hubiese solicitado dentro del plazo de prescripción la rectificación de las autoliquidaciones había vulnerado la necesaria relación de causalidad directa que ha de existir entre la infracción del Derecho de la UE y el daño supuestamente sufrido. La entidad recurrió dicha decisión ante el TS, procediendo dicho Tribunal a constatar que una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado por inconstitucionalidad de la ley no se encuentra sometida al requisito de agotamiento previo del conjunto de todas las vías de recurso contra el acto administrativo basado en dicha ley, mientras que sí que resulta exigible dicho requisito cuando la reclamación patrimonial se fundamenta en la incompatibilidad de la ley con el Derecho de la UE.

Como ya precisase el TS, por ejemplo, en su Sentencia de 13 de junio de 2000, *«Esa diferencia de trato se basa, en primer lugar, en que la presunción de inconstitucionalidad de la ley y la consiguiente presunción de legitimidad del acto de aplicación de la misma impiden a las autoridades judiciales y administrativas anular el acto sin una previa declaración de inconstitucionalidad. Por tanto el interesado tendría que agotar la vía administrativa y luego, en vía judicial, alguno de los órganos jurisdiccionales que conozcan del asunto debería plantear una cuestión de inconstitucionalidad que diera lugar a la declaración de inconstitucionalidad. Exigir pues el agotamiento de los recursos supondría una carga desproporcionada e inaceptable. En cambio, tratándose de la incompatibilidad de la ley con el Derecho de la UE, los órganos administrativos y judiciales podrían inaplicar la norma interna con base en los principios de primacía y de efecto directo, siendo suficiente con que el interesado provoque una decisión ad-*

---

ducción (operaciones no exentas). De este modo la limitación en el ejercicio de la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones corrientes únicamente puede afectar a aquellos sujetos pasivos incluidos en el régimen de la prorrata (sujetos pasivos mixtos) y no a aquellos otros sujetos pasivos que, en principio, no quedaban sometidos a la aplicación de dicho régimen como consecuencia de la no realización de operaciones que no daban derecho al ejercicio de la deducción (sujetos pasivos totales).

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

ministrativa con una solicitud de rectificación». Adicionalmente el Alto Tribunal se encargó de precisar que una sentencia de inconstitucionalidad del TC comporta la nulidad de la ley con efectos retroactivos, mientras que una sentencia prejudicial del TJUE no origina tal efecto de nulidad, ya que presenta únicamente una naturaleza meramente declarativa.

Dada esta situación se formuló por parte del TS cuestión prejudicial al TJUE, relativa a si dicha diferencia de trato vulneraba los principios de equivalencia y de efectividad. Concretamente la cuestión prejudicial planteada por el Alto Tribunal mediante Auto de 1 de febrero de 2008 se concretó en la siguiente: *«¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina hecha por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho comunitario?»*

A lo largo del año 2009 habían sido varios los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Supremo con base en lo declarado en su día por el Tribunal de Luxemburgo en la citada Sentencia de 6 de octubre de 2005. Así, por ejemplo, cabía aludir a las Sentencias del Alto Tribunal de 12 de marzo y de 29 de abril de 2009, siendo en la primera de ellas donde se reconocía la procedencia de la devolución de ingresos indebidos por aplicación de una normativa opuesta a la normativa comunitaria, cuya denegación constituyó el acto inicialmente impugnado.

La diferencia de trato existente a la que se ha aludido con anterioridad respondía, tal y como señaló el TJUE en su Sentencia de 26 de enero de 2010, a las diferencias existentes entre los recursos que pueden imponerse contra un acto administrativo, según dichos recursos se fundamenten en la incompatibilidad de éste con el Derecho de la UE o, por el contrario, en la infracción de la Constitución por la ley nacional en aplicación de la cual se hubiese adoptado el acto. Y, dada esta situación, declaró el Tribunal de Luxemburgo en la citada Sentencia de 26 de enero de 2010 que resulta contrario al ordenamiento comunitario que una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en una infracción de dicho ordenamiento por parte de una ley nacional declarada mediante Sentencia del TJUE dictada con arreglo a lo establecido en el art. 258 del Tratado de la Unión únicamente pueda estimarse en el supuesto de que el demandante hubiese agotado previamente todas las vías de recurso internas destinadas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley. En cambio dicha regla no resultaría de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional que resultase competente.

El TJUE comenzó declarando que la acción de responsabilidad por vulneración grave del ordenamiento de la UE representa un principio inherente al sistema de los Tratados, exigiendo su aplicación la verificación cumulativa de la concurrencia de los siguientes requisitos: que exista una violación de una norma de la UE que confiera derechos a los particulares; que dicha violación resulte suficientemente caracterizada; y que exista una relación de causalidad directa entre la violación y el daño, no pudiendo estimarse dicho nexo causal

ISBN: 978-84-7777-418-1

roto por el hecho de que éste no hubiera agotado los recursos administrativos o judiciales frente a liquidaciones tributarias firmes.

Asimismo señaló el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que corresponde al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, entrar a reparar las consecuencias del perjuicio causado, satisfaciendo la indemnización correspondiente con arreglo a las normas procedimentales internas. En efecto, incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que aquellos que se aplican a reclamaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia), no pudiendo además articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (principio de efectividad), principios éstos a la luz de los cuales procedía examinar esta cuestión.

Ahora bien, dicha regulación nacional ha de respetar los requisitos exigidos a una reclamación fundada en el Derecho de la UE que no sean menos favorables que los aplicables a reclamaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia), no pudiendo articularse tales requisitos de manera que, en la práctica, sea imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (principio de efectividad). Queremos decir con ello que han de equipararse las reglas aplicables dentro del ordenamiento jurídico español a los recursos de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario.

En relación con el citado principio de equivalencia recordó el TJUE, siguiendo la línea ya iniciada en sus Sentencias de 15 de septiembre de 1998 (As. C-231/96, *Edis*), 1 de diciembre de 1998 (As. C-326/96, *Levez*), 16 de mayo de 2000 (As. C-78/98, *Preston y otros*) y 19 de septiembre de 2006 (Ass. acumulados C-392/04 y C-422/04, i-21 *Germany y Arcor*), que el citado principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión, así como a aquellos basados en la infracción del Derecho interno. De este modo, de cara a comprobar si se respetó el principio de equivalencia en el presente caso habría que entrar a examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos (fundamentada en la infracción del Derecho de la Unión), así como aquella otra que dicha sociedad hubiese podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución, podían considerarse similares.

A tal efecto precisó el TJUE en su Sentencia de 26 de enero de 2010 que ambas reclamaciones (la de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión Europea, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución) tenían exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado, siendo la única diferencia existente que las infracciones jurídicas en las que se basaban habían sido declaradas, en un caso, por el

ISBN: 978-84-7777-418-1

Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al art. 226 del Tratado de la UE y, en el otro, por una sentencia de nuestro Tribunal Constitucional. Sin embargo, esta última circunstancia no era bastante para el establecimiento de una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia, motivo por el cual las dos citadas reclamaciones podían estimarse como similares en el sentido establecido por la jurisprudencia comunitaria.

Y, en base a ello, concluyó el Tribunal que el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al art. 226 del Tratado de la UE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas destinadas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.

¿Qué criterios han de servir al juez nacional para determinar cuándo nos hallamos ante una violación suficientemente caracterizada? Con carácter general el TJUE viene estimando que una violación del Derecho Comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido. En efecto, el criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho Comunitario es suficientemente caracterizada es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución Comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación. Y, a este respecto, entre los elementos que el órgano jurisdiccional competente puede tener que considerar cabría aludir, entre otros, a los siguientes: el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada; la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias; el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado; el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho; la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión, la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho Comunitario.

En todo caso nuestros órganos jurisdiccionales se hallan obligados a aplicar dicha doctrina, incluyendo entre los daños resarcibles los derivados de la aplicación de las disposiciones generales nacionales vulneradoras del Derecho Comunitario. Piénsese que no cabe imponer en el presente caso un régimen jurídico más restrictivo que el mantenido por el Derecho interno frente a las leyes inconstitucionales[26].

[26] Recuérdese que, hasta la fecha, las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentadas en una infracción del Derecho de la Unión por una ley nacional estaban sometidas al requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo en aplicación de la referida ley, mientras

ISBN: 978-84-7777-418-1

De este modo nuestro TS ha terminado por declarar aplicable, a través del principio de equivalencia, su doctrina sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de violación de la Constitución a aquellos supuestos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario, señalando al respecto que cabe aludir a la existencia de una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que dicha relación causal llegue a romperse por el simple hecho de que el reclamante no hubiese agotado la totalidad de los recursos administrativos o judiciales existentes frente a la liquidación tributaria practicada. A su juicio procede la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas, contrario a lo dispuesto en la normativa comunitaria en materia de IVA[27].

Por otro lado, se ha de tener presente que los afectados por la normativa controvertida podrían ejercer la acción de responsabilidad incluso en ausencia de una sentencia previa del Tribunal de Justicia en la que se declarase el incumplimiento. Y es que, tal y como

---

que tales reclamaciones no estaban sujetas a tal requisito cuando el acto administrativo lesivo era el resultado de la aplicación de una norma contraria a la Constitución. Véase a este respecto ALONSO GARCÍA, M.ª C., «La necesaria reformulación de la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 12, 2010, p. 57.

[27] Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del Alto Tribunal de 14, 15 y 24 de enero de 2011 y de 17 de septiembre, 25 de noviembre y de 7, 13, 16, 17 y 23 de diciembre de 2010. Dentro del ámbito del ITPyAJD declaró la Sentencia del TS de 2 de octubre de 2012 que la vulneración del Derecho de la UE declarada en la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 9 de julio de 2009 (As. C-397/07) al someter el art. 20 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) a un derecho de aportación el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español por las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en un Estado miembro que no aplica un derecho análogo es susceptible de ser considerada como «suficientemente caracterizada», ya que la norma vulnerada por dicho precepto y por sus actos de aplicación (el art. 2.1 de la Directiva 69/335/CEE, relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales) no resultaba oscura e imprecisa, sino clara y precisa, no surgiendo de ella margen alguno de apreciación para el legislador interno. Y, en el presente caso, la aplicación del principio de la *restitutio in integrum* o de la reparación integral del daño obliga, no solo al abono de la cantidad indebidamente satisfecha a las arcas públicas, sino también, en aras de respetar el principio de plena indemnidad, al abono de los intereses legales derivados de la cantidad a devolver desde el día en que se efectuó la reclamación administrativa hasta la fecha de notificación de la sentencia. En definitiva, a través de esta última Sentencia de 2 de octubre de 2012 el Alto Tribunal anuló el Acuerdo del Consejo de Ministros que desestimó la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho Comunitario, declarando que, aunque los actos administrativos sean firmes, ello no impide el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, y no sólo cuando tales actos hicieron aplicación de una ley luego declarada inconstitucional, sino también cuando aplicaron leyes que más tarde se declararon contrarias al Derecho Comunitario. Al respecto concluyó el TS que, si bien las STJUE de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 exigieron el agotamiento previo de las vías de recurso internas para la impugnación del acto, con posterioridad la STJUE de 26 de enero 2010 obligó a rectificar esa doctrina que entendió que la no impugnación de la aplicación de la norma contraria al Derecho Comunitario rompía el nexo causal exigido para la declaración de la responsabilidad patrimonial. Por tanto, igual que en el caso de la inconstitucionalidad de la ley aplicada por el acto lesivo, tampoco el aquietamiento del perjudicado con éste rompe aquel nexo en base a la infracción del Derecho comunitario.

ISBN: 978-84-7777-418-1

precisase el TJUE en su Sentencia de 5 de marzo de 2005 (Ass. C-46/93 y C-48/93), la existencia de una sentencia anterior del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento constituye un elemento sin duda alguna determinante, pero no indispensable para comprobar que se cumple dicho requisito. En consecuencia, la acción de responsabilidad patrimonial podrá ejercitarse aún en ausencia de una sentencia que declare la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa controvertida, siempre y cuando se cumplan el conjunto de requisitos exigidos al efecto. A tenor de lo manifestado por el TJUE en su Sentencia de 26 de enero de 2010, la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro no queda subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción. Se hace así posible el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial aún en los casos en los que no exista una sentencia del TJUE que declare la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la norma controvertida[28].

Tal y como se señaló en el Auto de remisión al Tribunal, en el supuesto de que la entidad hubiese podido fundamentar su reclamación de responsabilidad patrimonial en una sentencia del Tribunal Constitucional que declarase la nulidad de la misma por infringir la Norma Fundamental, dicha reclamación habría sido estimada, con independencia de que la citada sociedad no hubiera solicitado la rectificación de las citadas autoliquidaciones con anterioridad a que expirasen los plazos previstos al efecto para poder hacerlo. Y, en base a ello, afirmó el Tribunal que la única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas consistía en que las infracciones jurídicas en las que se basan habían sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al art. 226 del Tratado de la Unión Europea y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional. De acuerdo con lo señalado en el Auto, *«Al no constar en el auto de remisión otros elementos que permitan declarar la existencia de otras diferencias entre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado efectivamente presentada por Transportes Urbanos y aquella que habría podido interponer sobre la base de una infracción de la Constitución declarada por el Tribunal Constitucional, no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia».*

Habiéndose declarado la vulneración del principio de equivalencia, concluyó el Tribunal que no resultaba necesario entrar a examinar la regla del agotamiento previo de las vías de recurso discutida en el litigio principal a la luz del principio de efectividad. Tal y como precisó el TJUE, *«El objeto de las reclamaciones basadas en el incumplimiento del Derecho de*

---

[28] Recuérdese que en el presente caso la entidad fundamentó su recurso expresamente en la Sentencia *Comisión vs España*, en la cual el Tribunal de Justicia de Luxemburgo declaró la infracción de la antigua Sexta Directiva cometida por la Ley 37/1992. Como ya se ha indicado, la entidad interpuso reclamación ante el Consejo de Ministros por la vía de la responsabilidad patrimonial, dado que no resultaba posible el recurso a otra vía (por ejemplo, la solicitud de rectificación de autoliquidaciones), al haber transcurrido el plazo previsto en el ordenamiento interno para su solicitud en el instante en el que se dictó la citada Sentencia *Comisión vs. España*. Como ya se ha puesto de manifiesto, la reclamación fue objeto de desestimación por el Consejo de Ministros sobre la base de no haberse solicitado la rectificación de sus autoliquidaciones con anterioridad a la interposición de la reclamación.

ISBN: 978-84-7777-418-1

la Unión y en la inconstitucionalidad es el mismo: la indemnización del daño y, en concreto, la devolución de lo ingresado con sus intereses (…) Según el Auto de remisión, si Transportes Urbanos hubiera podido fundamentar su reclamación de responsabilidad patrimonial en una sentencia del Tribunal Constitucional que declarara la nulidad de la misma ley por infringir la Constitución, esta reclamación habría sido estimada, con independencia de que dicha sociedad no hubiera solicitado la rectificación de dichas autoliquidaciones antes de que expiraran los plazos para hacerlo (…) Por tanto la única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas en el apartado 35 de la presente sentencia consiste en que las infracciones jurídicas en las que se basan han sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional».

A juicio del Tribunal el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una Ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al art. 226 del Tratado de la UE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha Ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma Ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.

Refiriéndose al cumplimiento del principio de equivalencia, recuerda el Tribunal que la correcta aplicación del citado principio no obliga en ningún caso a extender el régimen interno más favorable, sino que prohíbe discriminar aquellas reclamaciones fundamentadas en el Derecho de la UE en relación al trato o a los requisitos dispensados a una reclamación interna que pudiera considerarse similar en atención al objeto y a sus elementos esenciales, debiendo llevarse a cabo en consecuencia un análisis de comparabilidad. Y, a tal efecto, afirmó el TJUE que *«Las reclamaciones de responsabilidad basadas en la inconstitucionalidad de una ley y aquellas que se fundamentan en la incompatibilidad con el Derecho de la UE tienen el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por una persona lesionada por un acto u omisión del Estado».*

Para el TJUE el citado principio de equivalencia exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno. Ahora bien, dicho principio no puede ser interpretado en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todos los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho[29].

---

[29] En palabras del Tribunal, *«(…) Respecto de los elementos esenciales, cabe recordar que la regla del agotamiento previo que se discute en el litigio principal lleva a cabo una distinción entre estas reclamaciones, en la medida en que exige que el demandante haya agotado previamente las vías de recurso contra el acto lesivo sólo cuando la reclamación de responsabilidad patrimonial se basa en la infracción del Derecho de la Unión por*

ISBN: 978-84-7777-418-1

Respecto de los llamados elementos esenciales, señaló el TJUE que, en contra de aquello que parece considerar nuestro TS, la reparación del daño por infracción del Derecho de la UE no se encuentra supeditada a que una Sentencia del Tribunal de Luxemburgo declare con carácter prejudicial la existencia de tal infracción. De este modo el TJUE parecía estar aludiendo a la justificación facilitada por el TS acerca de los distintos efectos de una Sentencia del Tribunal Constitucional y de una Sentencia del TJUE. En cambio, nada dispuso el Tribunal de Luxemburgo acerca de la justificación invocada por el TS y referente a las diferentes consecuencias procedimentales derivadas de la presunción de inconstitucionalidad, en un caso, y de la primacía del Derecho de la UE, en el otro, las cuales determinan que la regla del agotamiento previo de todas las vías de recurso únicamente resulte proporcionada, a juicio del TS, tratándose de aquellas reclamaciones fundamentadas en el Derecho de la UE. El Tribunal de Luxemburgo se limitó a señalar que la única diferencia existente entre las dos reclamaciones se concretaba en el hecho de que, en un caso, las infracciones jurídicas habían sido declaradas por el TJUE mediante una Sentencia dictada en el marco de un recurso por incumplimiento y, en el otro, por una Sentencia del TC. Y, a la luz de esta argumentación, concluyó el Tribunal de Luxemburgo que las reclamaciones eran similares, de manera que el principio de equivalencia se opone al otorgamiento de un trato diferenciado que imponga agotar la totalidad de los recursos no sólo en el caso de infracciones del Derecho de la UE, no siendo necesario examinar esta diferencia de trato en relación con el principio de efectividad[30].

---

la Ley nacional en aplicación de la cual se ha adoptado el mencionado acto (…) La reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro, no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción (…) En el contexto particular que ha dado origen al litigio principal tal como se describe en el auto de remisión, la única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas en el apartado 35 de la presente Sentencia consiste en que las infracciones jurídicas en las que se basan han sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional. Ahora bien, esta única circunstancia, a falta de cualquier mención en el auto de remisión de otros elementos que permitan declarar la existencia de otras diferencias entre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado efectivamente presentada por Transportes Urbanos y aquella que habría podido interponer sobre la base de una infracción de la Constitución declarada por el Tribunal Constitucional, no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia. En tal situación, procede señalar que las dos reclamaciones antes mencionadas pueden considerarse similares, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 35 de la presente Sentencia».

[30] Acerca de esta cuestión relativa a las diferencias de efectos existentes entre las Sentencias del TC y del TJUE, y como ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad, se había encargado de precisar el Abogado General en sus conclusiones que en ambos casos la decisión tiene carácter retroactivo, añadiendo además que la nulidad de la ley inconstitucional no supone automáticamente la nulidad de los actos adoptados sobre la base de esa ley y que en ambos supuestos la aplicación del plazo de prescripción opera como un límite a una revisión de la liquidación del tributo. Adicionalmente, y refiriéndose a la diferencia relativa a las consecuencias procedimentales de la presunción de constitucionalidad y del principio de primacía señaló el Abogado General que *«Esta alegación se basa en que el justiciable puede poner más difícilmente en tela de juicio la inconstitucionalidad de una ley que su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, por lo que estaría justificado exigir sólo en el segundo caso el agotamiento previo de todos los recursos».* No obstante el propio Abogado General procedió a rechazar dicho presupuesto al estimar que, en realidad, únicamente frente a la Administración resulta

ISBN: 978-84-7777-418-1

De acuerdo con lo manifestado por el Tribunal, «*El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una Ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE (RCL 1999, 1205 ter) sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha Ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma Ley declarada por el órgano jurisdiccional competente*».

En resumen, el TJUE recordó su doctrina fundamentada en los principios de equivalencia y efectividad, estimando que la jurisprudencia de nuestro TS resultaba contraria al Derecho Comunitario, al implicar el otorgamiento de un tratamiento distinto en los casos de vulneración del ordenamiento comunitario y en aquellos otros en los que se hubiese producido la declaración de inconstitucionalidad de una ley. Subrayó además el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que su doctrina sobre la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del ordenamiento comunitario exige la concurrencia del requisito relativo a la existencia de una violación suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, de manera tal que únicamente concurriendo una infracción de dicha naturaleza podría llegar a producir sus efectos el principio de equivalencia.

Por tanto, a falta de cualquier mención en el Auto de remisión de otros elementos que permitiesen declarar la existencia de otras diferencias entre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado efectivamente presentada por Transportes Urbanos y aquella que hubiera podido interponer sobre la base de una infracción de la Constitución declarada por el Tribunal Constitucional, esta única diferencia no resultaba suficiente para estable-

---

más fuerte la protección contra la ley incompatible con el Derecho de la UE que la protección contra la ley inconstitucional. En su opinión, «*tal diferencia no es tan importante como para justificar un trato diverso a las reclamaciones de responsabilidad internas frente a las de la UE (…) La obligación de la Administración de inaplicar una norma contraria al Derecho de la UE frente a la obligación de la Administración de aplicar una norma mientras no sea declarada inconstitucional no son realmente comparables. En el primer caso la Administración se encuentra confrontada a dos voluntades opuestas que emanan de dos ordenamientos diferentes, aunque integrados y con presunciones de validez diferentes. Existe un conflicto entre Derecho interno y Derecho de la UE que es resuelto con base al principio de primacía. En el segundo caso la Administración actúa en el marco de su orden constitucional interno, el cual establece una separación de poderes que implica que el legislador tiene una autoridad superior a la Administración para interpretar la Constitución*». Por último, refiriéndose al alcance del principio de efectividad, estimó el Abogado General que «*La exigencia de agotar los recursos internos no vulnera dicho principio, ya que mediante la impugnación en plazo del acto administrativo el interesado habría podido obtener la reparación de la totalidad del perjuicio alegado. Por otra parte se desprende claramente de la jurisprudencia anterior del TJUE que un plazo de prescripción de cuatro años es razonable y compatible, en aras de la seguridad jurídica, con el principio de efectividad*». Por otra parte el TS, mediante Sentencia de 17 de diciembre de 2010, reconoció el derecho del sujeto pasivo a ser indemnizado por el Estado (se trataba en el presente caso de la vulneración por parte de nuestro ordenamiento interno de lo dispuesto en la antigua Directiva 77/388/CEE en relación con la regla de prorrata), a pesar de que aquél no agotase los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

cer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia, existiendo en consecuencia derecho a obtener la indemnización solicitada, a pesar de que se trate de una vulneración del ordenamiento comunitario y no de la Constitución. Tuvo lugar así una equiparación de los efectos derivados de la violación del ordenamiento comunitario a aquellos otros que se originan cuando ha resultado vulnerada la Norma Fundamental[31].

Por otra parte, y como ya se ha señalado, la existencia de una sentencia condenatoria de la infracción del ordenamiento comunitario no constituye un requisito indispensable para que nazca la responsabilidad patrimonial del Estado por dicha infracción. De acuerdo con lo manifestado por el TJUE a través, entre otras, de su Sentencia de 5 de marzo de 2005 (As. C-46/93, *Brasserie du pêcheur*), los particulares afectados por un acto normativo contrario al Derecho de la Unión tienen derecho a una indemnización por los daños causados siempre que se cumplan los siguientes requisitos: la norma jurídica vulnerada debe tener por objeto conferir derechos a los particulares; la violación debe estar suficientemente caracteriza; y debe existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido perjudicados[32].

III. LA ESPECIAL TRASCENDENCIA Y LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA STJUE DE 26 DE ENERO DE 2010

Sin lugar a dudas la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010 introdujo un cambio significativo en relación con lo declarado por el TS en el Auto que había dado lugar a la Sentencia del TJUE. Téngase presente, por ejemplo, que en su Sentencia de 29 de enero de 2004 había rechazado el Alto Tribunal una exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado en relación con las limitaciones a la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de las operaciones, existentes en el período anterior a la Ley 14/2000 y que, a la luz de lo declarado en la Sentencia de 21 de marzo de 2000 (Asunto *Gabralfrisa*), resultaban incompatibles con el derecho a la deducción inmediata[33].

---

[31] A esta circunstancia se había referido ya con anterioridad el TS en su Sentencia de 11 de septiembre de 2009, en virtud de la cual se declaró la nulidad de pleno derecho de un acto administrativo de liquidación tributaria dictado con base en una norma expulsada del ordenamiento jurídico por resultar contraria al acervo comunitario.

[32] Acerca de la necesaria concurrencia de este conjunto de requisitos pueden consultarse, además, las Sentencias del TJUE de 12 de diciembre de 2006 (As. C-446/04, *FII Group Litigation)* y de 7 de septiembre de 2006.

[33] Concretamente en dicho pronunciamiento se argumentaba, de una parte, que la contradicción entre la legislación interna y la europea resulta directamente invocable ante los jueces y Tribunales internos que, además, pueden por su propia autoridad inaplicar las normas internas con rango de ley, de manera que en este ámbito existe una auténtica acción a disposición del particular. Y, de otro lado, se señalaba que la infracción del ordenamiento comunitario había sido apreciada por una sentencia prejudicial, que no acarrea la desaparición *ex tunc* de la norma del ordenamiento jurídico, al contrario de lo que sucede con una sentencia de inconstitucionalidad. Se clarifica así que la posibilidad de solicitar el planteamiento de cuestión prejudicial y de inaplicar las leyes internas incompatibles con el ordenamiento comunitario no justifica diferencia alguna, tanto si la infracción resulta de una sentencia que declara el incumplimiento como si procede de una sentencia prejudicial.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En efecto, la interpretación adoptada por el TJUE en su Sentencia de 26 de enero de 2010 difirió notablemente de aquello que venía estimando nuestra jurisprudencia interna, la cual, como hemos tenido ocasión de analizar, venía exigiendo el agotamiento de las vías de recurso administrativas y judiciales internas contra el acto lesivo como requisito necesario para poder acceder a una reclamación de responsabilidad patrimonial basada en la infracción del Derecho Comunitario y de conformidad con la cual, tratándose en este caso de unas autoliquidaciones del IVA que habían adquirido firmeza al no haber sido rectificadas en el plazo correspondiente, no sería posible exigir responsabilidad patrimonial al Estado legislador por infracción de la norma comunitaria.

A juicio del Tribunal de Luxemburgo la primacía del Derecho Comunitario y su aplicación directa por las autoridades competentes no es suficiente para negar la procedencia de una reparación por los daños causados por el Estado que hubiese incumplido las obligaciones derivadas de la Directiva del IVA. Y, a resultas de lo anterior, y sobre la base del necesario respeto que ha de tener lugar al principio de equivalencia (que exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos se aplique indistintamente a aquellos basados en la violación del Derecho de la Unión y a los fundamentados en la infracción del Derecho interno), concluyó el TJUE que el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo únicamente pueda estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, no siendo dicha regla de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente[34].

La STJUE de 26 de enero de 2010 posibilitó el acceso al recurso de responsabilidad patrimonial del Estado en aquellos supuestos de aplicación de una prorrata de deducción del IVA que infringe las disposiciones de la Directiva de régimen común de este Impuesto. Los sujetos tienen derecho a la indemnización correspondiente, valorada en la cantidad del Impuesto ingresado indebidamente más los intereses de demora[35], siempre y cuando se

---

[34] Recuérdese que, como ya se ha analizado, con anterioridad el TJUE, a través de su Sentencia de 12 de febrero de 2008, se había separado de la línea interpretativa adoptada por nuestro Tribunal Supremo, estableciendo la eficacia retroactiva de las sentencias que resuelven una cuestión prejudicial y precisando además que la revisión de actos firmes a la luz de una sentencia prejudicial posterior no puede condicionarse al hecho de que el particular haya solicitado el planteamiento de cuestión prejudicial o haya invocado el incumplimiento del ordenamiento comunitario. Acerca del alcance de este pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo véase FALCÓN Y TELLA, R., «La sentencia Kempter, de 12 de febrero 2008, y sus consecuencias en materia de revisión de actos firmes y de responsabilidad patrimonial del Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2008, p. 12.

[35] La indemnización comprenderá, por tanto, el importe del exceso ingresado más sus correspondientes intereses de demora a contar desde el día en que se presentó la reclamación hasta el día de la sentencia, en tanto en cuanto el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial es el de la *restitutio in integrum*, teniendo en cuenta que la cantidad se reconoce en concepto de responsabilidad patrimonial y no como devolución de ingresos indebidos.

ISBN: 978-84-7777-418-1

cumplan los siguientes requisitos: que la norma comunitaria violada tenga por objeto conferirles derechos; que la violación de dicha norma esté suficientemente caracterizada; y que exista una relación de causalidad entre tal violación y el perjuicio sufrido por el particular. Y ello en aras de garantizar una correcta aplicación del principio de equivalencia, de conformidad con el cual, tratándose de aquellas reclamaciones fundamentadas en el Derecho Comunitario, no pueden existir limitaciones que no se aplican en las reclamaciones basadas en el Derecho interno. Dicho pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo supuso, por tanto, un importante avance en la protección de los derechos de los contribuyentes, al consentir su acceso a una indemnización por el daño causado por el Estado legislador.

Ciertamente, en aras de salvaguardar la aplicación del principio de efectividad, la interpretación adoptada no podía ser otra, ya que en caso contrario resultaría excesivamente difícil o prácticamente imposible obtener la correspondiente reparación. Y, al amparo de esta interpretación adoptada por el TJUE, el Tribunal Supremo debería pronunciarse acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia del incumplimiento del Derecho Comunitario sin necesidad de que el contribuyente hubiese agotado la vía interna para acudir al mencionado recurso.

La reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción. Resulta posible el ejercicio de la acción de responsabilidad aun cuando no se haya declarado por sentencia la ilegalidad comunitaria de la medida legislativa controvertida. En efecto, cabe la posibilidad de proceder a la reclamación del perjuicio patrimonial por impuestos satisfechos incluso en períodos prescritos, se haya o no recurrido en vía administrativa, aun cuando no haya mediado una sentencia del TJUE y cualesquiera que sea el origen legislativo, administrativo o jurisdiccional de la norma infractora.

Por otra parte, la trascendencia de la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010 objeto de nuestro análisis no se limitó a la responsabilidad patrimonial del Estado, ya que el principio de equivalencia se aplica en todo tipo de recursos, reclamaciones y procedimientos de revisión[36]. Si bien se trata de una cuestión que no se había planteado en relación con providencias de apremio relativas a liquidaciones dictadas con infracción del ordenamiento comunitario, en aquellos casos en los que dichas providencias resultasen ser anteriores a una sentencia del Tribunal de Luxemburgo, que pusiesen de manifiesto la infracción pero que no

[36] Así, por ejemplo, en relación con la revisión de las providencias de apremio dictadas con anterioridad a una declaración de inconstitucionalidad de un tributo pero que estuviesen pendientes de recurso, señaló el TS en sus Sentencias de 2 de febrero de 2007 y de 9 de abril de 2008 (dictadas en relación con el recurso cameral permanente), así como de 30 de octubre de 2009 (dictada en relación con un determinado impuesto balear declarado inconstitucional por la STC 289/2000) que no cabía extender a dichas providencias la nulidad de la liquidación. En cambio, habiéndose dictado la liquidación apremiada sobre la base de una norma reglamentaria declarada ilegal, estimó el Alto Tribunal en sus Sentencias de 1 de junio de 1991, 9 de diciembre de 1996 y 18 de junio de 1998 que el vicio de nulidad se extendía a la providencia, admitiéndose la oposición al apremio en relación con liquidaciones practicadas en virtud del Real Decreto 412/82, declarado nulo.

ISBN: 978-84-7777-418-1

hubiesen adquirido firmeza, parecía razonable pensar que el principio de equivalencia obligaría a anular tales providencias. Téngase presente que, si se anulan los actos tendentes a la ejecución de una liquidación basada en un reglamento ilegal y que estuviesen pendientes de recurso, a pesar de que la liquidación hubiese devenido firme y la providencia resultase ser anterior a la declaración de la ilegalidad siempre que la providencia no hubiese adquirido firmeza, parece claro que el necesario respeto al citado principio de equivalencia obliga a aplicar el mismo criterio cuando en lugar de un supuesto de ilegalidad reglamentaria nos hallamos ante un supuesto de infracción del ordenamiento de la Unión. Y, dada esta situación, el único supuesto en el que no resultaría posible revisar las providencias de apremio pendientes de recurso sería el de inconstitucionalidad del tributo, con la consiguiente nulidad sobrevenida de la liquidación, lo que carece de toda razón de ser.

En definitiva, resulta contrario al Derecho Comunitario limitar la responsabilidad patrimonial del Estado español al hecho de que el ciudadano agote todas las vías internas de impugnación de la validez de la norma. Resulta contrario al ordenamiento comunitario exigir que la reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante Sentencia del Tribunal de Luxemburgo sólo pueda estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano judicial competente. Y no resulta necesario haber agotado la vía ordinaria de recurso para poder interponer una reclamación por responsabilidad patrimonial fundamentada en la incompatibilidad de una norma nacional que haya sido declarada contraria al Derecho Comunitario.

Desde nuestro punto de vista la STJUE de 26 de enero de 2010 amplió de manera considerable las posibilidades de los obligados tributarios de recuperar aquellos tributos que han sido indebidamente satisfechos como consecuencia de un incumplimiento del ordenamiento de la UE, ya que las reclamaciones podrían ir referidas a ejercicios prescritos (tal y como sucedió en el concreto supuesto analizado por el Tribunal), o bien a supuestos en los que exista una liquidación firme, en vía administrativa o judicial. Y ello en tanto en cuanto el citado pronunciamiento equiparó el cauce de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del Derecho de la Unión al correspondiente por vulneración de la Constitución, de manera que los afectados por un acto basado en una norma contraria al Derecho de la Unión podrán deducir responsabilidad patrimonial por este vía, aún sin haber recurrido el acto lesivo[37].

A este respecto, esto es, acerca de la posibilidad de acudir a la nulidad de pleno derecho cuando la liquidación, aun siendo firme, se fundamenta en una norma interna decla-

[37] Piénsese, además, en las importantes consecuencias económicas susceptibles de llegar a derivarse del citado pronunciamiento, dado el elevado número de supuestos en materia tributaria declarados por el Tribunal en infracción del Derecho de la Unión, hallándose además otros tantos recursos de infracción pendientes de resolución.

ISBN: 978-84-7777-418-1

rada nula por vulnerar de forma clara el ordenamiento de la UE, se refirió el TS en su Sentencia de 11 de septiembre de 2009, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos, así como en su Sentencia de 17 de diciembre de 2010. Este último pronunciamiento analizaba los efectos que planteó dentro de nuestro ordenamiento interno una Sentencia del TJUE como la de 6 de octubre de 2005 que, como ya hemos señalado en varias ocasiones a lo largo de la presente obra, declaró contraria al Derecho Comunitario el régimen de deducción del IVA establecido en nuestra Ley 37/1992 para el caso en que se hubieran recibido subvenciones con las que se hubiesen adquirido bienes utilizados en el proceso productivo. De la declaración de incumplimiento se derivaba que la norma debía prever la aplicación de una deducción mayor que aquella que permitía el tenor literal de nuestra norma interna. Y, a pesar de que la redacción de nuestro legislador fue objeto de modificación, ello no eliminaba el conjunto de actos administrativos de aplicación de la Ley del IVA según la redacción estimada contraria.

A juicio de la parte recurrente se había producido un perjuicio patrimonial por la acción del legislador, al transponerse de manera incorrecta la norma comunitaria, solicitándose a tal efecto al Consejo de Ministros el reconocimiento previo que correspondía al procedimiento elegido. A juicio del Consejo de Ministros, sin embargo, no concurrían los presupuestos de hecho necesarios para el reconocimiento del derecho al resarcimiento, argumentándose por ejemplo la inexistencia de relación de causalidad, ya que el solicitante no había agotado el conjunto de las vías jurídicas de las que disponía, habiendo convertido además en firme la liquidación la falta de recurso judicial por su parte. Dada esta situación analizó el TS a través de dicho pronunciamiento si el daño que se produce con motivo de dicha incorrecta transposición de la normativa comunitaria en materia de IVA es merecedor de resarcimiento a través de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Como ya sabemos, el Alto Tribunal viene exigiendo a este respecto, de cara al reconocimiento del derecho al resarcimiento, la concurrencia de los siguientes requisitos. En primer lugar, que el resultado prescrito por la Directiva implique la atribución de derechos a favor de los particulares. En segundo término, que el contenido de dichos derechos pueda ser identificado basándose en las disposiciones de la Directiva. Y, por último, que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe el Estado y el daño sufrido por las personas afectadas.

Adviértase de entrada que lo esencial aquí no es proceder a la realización del ordenamiento interno a través del cumplimiento del procedimiento previsto para hacer al Estado responsable. El fin último perseguido es dar cumplimiento efectivo al Derecho Comunitario, empleándose en el presente caso como instrumento jurídico a tal efecto el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado como vía que permita instrumentar las obligaciones que emanan de la armonización comunitaria. Ha de tratar de alcanzarse una solución a través de la cual se minimicen las distorsiones temporales que puedan llegar a producirse en el principio de neutralidad. Y ello resulta posible de cumplir a través de la institución de la responsabilidad patrimonial, que permite la restitución de la situación en cuestión a aquello que sería jurídicamente deseable.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Pues bien, habiéndose discutido en el presente caso por el Abogado del Estado la relación de causalidad existente entre la actuación del legislador y el daño causado (al haber desistido el recurrente del recurso judicial quedando el asunto firme en la vía administrativa antes de la aparición de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005)[38], el TS se inclinó por reconocer que la indemnización debía dar lugar a una *restitutio in integrum,* debiendo incluir en consecuencia la devolución de lo indebidamente pagado, así como los intereses legales de demora desde la fecha de la reclamación administrativa hasta la fecha de la notificación de la sentencia[39].

De este modo el Alto Tribunal, reiterando el criterio adoptado, entre otras, en sus Sentencias de 17 de septiembre de 2010, que posteriormente serán analizadas, y a través de las cuales se resolvían supuestos similares, procedió a anular el acuerdo del Consejo de Ministros basado en el hecho de que no se habían agotado todos los recursos internos, declarándose la responsabilidad patrimonial del Estado y reconociéndose el derecho de la entidad mercantil a ser indemnizada en la cantidad indebidamente ingresada como consecuencia del efecto de las subvenciones en la prorrata, así como los intereses legales correspondientes. La declaración de incompatibilidad de nuestra normativa interna en materia de IVA ha de permitir la revisión del conjunto de actos dictados al amparo de la norma denunciada. No obstante, en el supuesto de que se optase por la solicitud de responsabilidad directa, la aplicación de la doctrina del TS a la que se ha aludido con anterioridad habría de conducir al Consejo de Ministros a reconocer la responsabilidad patrimonial del Estado.

Por su parte la Audiencia Nacional (AN), mediante Sentencia de 31 de enero de 2011, relativa a la calificación a efectos del IVA de las aportaciones financieras realizadas por las Administraciones Públicas en favor de un consorcio regional de transportes, afirmó que no pueden considerarse como subvenciones vinculadas directamente al precio las aportaciones financieras realizadas por las Administraciones Públicas a favor de un consorcio regional de transportes, el cual, según la AN, y adoptando un criterio cuanto menos discutible, adquiere la consideración de «ente meramente instrumental que no puede prestar servicios». Dichas afirmaciones se realizaron en relación con el Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de la Comunidad de Madrid, cuyo sistema de financiación fue modificado a partir del ejercicio 2003, sin que ello afecte al IVA.

---

[38] Así se encargó además de reconocerlo el TS en su día a través de su Sentencia de 29 de enero de 2004, si bien dicha jurisprudencia resultaría posteriormente rectificada en base a lo declarado por el propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo en el sentido de que no puede quedar supeditada la indemnización al agotamiento de todas las vías de recurso previas.

[39] En relación con una cuestión similar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Murcia, mediante Sentencia de 30 de diciembre de 2010, reconoció la posibilidad de revisar liquidaciones de IVA firmes, incluso por consentimiento del sujeto pasivo al no recurrir, en aquellos casos en los que quedase meridianamente claro, a través de la jurisprudencia comunitaria, la falta de adecuación de la normativa aplicada a la liquidación tributaria al Derecho Comunitario. A tenor de lo manifestado en el citado pronunciamiento la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador ha de constituir sólo una vía residual o de cierre del sistema, siempre y cuando el Tribunal de Justicia de Luxemburgo no entre a limitar los efectos derivados de su decisión, otorgándole efectos *ex nunc* en lugar de *ex tunc*.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

A juicio de la AN el citado Consorcio constituye un ente meramente instrumental que no puede prestar servicios, no existiendo vinculación en el concreto supuesto analizado entre la subvención recibida y la concreta realización de la actividad de transporte, al tratarse de transferencias presupuestarias destinadas a cubrir necesidades de financiación o gastos de explotación[40], siendo en consecuencia improcedente la integración en la base imponible. Y ello con independencia de que, como se ha señalado, se tratase de un ente meramente instrumental en la prestación de los servicios de transporte.

No obstante, con anterioridad la Dirección General de Tributos (DGT), a través, entre otras, de su Resolución de 14 de noviembre de 2005, relativa igualmente a la cuestión de si se hace necesario acudir a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando hay una liquidación firme, y emitida al hilo de la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2005, había declarado que no resulta posible la devolución de los ingresos indebidos por aplicación del art. 221.3 de la LGT en aquellos casos en los que, no estando previsto el derecho, la liquidación administrativa (provisional o definitiva) ha devenido firme. Ahora bien, ese mismo precepto sí que permite que, en caso de liquidaciones firmes, se acuda a la vía de la nulidad de pleno derecho, de la revocación, de la rectificación de errores o del recurso extraordinario de revisión. Lo que sucede es que dichas posibilidades, en la medida en que se encuentran referidas a medios especiales de revisión, quedan sometidas a importantes requisitos que son objeto de interpretación estricta, Adicionalmente, tratándose de aquellos supuestos de revocación su tramitación queda condicionada, además, a la voluntad de la Administración. Como seguramente se recordará, dicha Resolución de la DGT fue acompañada de la Instrucción 10/2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 30 de noviembre, relativa igualmente a la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones como consecuencia de la STJUE de 6 de octubre de 2005[41].

---

[40] Se ha de precisar a este respecto que el Consorcio Regional de Transportes Públicos Regulares de la Comunidad de Madrid modificó su sistema de financiación a partir del ejercicio 2003.

[41] Por su parte la Comisión Europea, en relación con el citado supuesto, estimó que la otra vía que quedaba abierta a los sujetos pasivos que, de conformidad con lo manifestado por la DGT en su Resolución 2/2005, pudieran obtener la devolución de los ingresos indebidos por haber dictado la Administración un acto administrativo que hubiese devenido firme sería, precisamente, la reclamación de responsabilidad patrimonial contra la actuación del Estado legislador. Y, a tal efecto, manifestó la Comisión en su Dictamen de diciembre de 2006 lo siguiente: «*(…) Mientras que la Resolución de la Dirección General de Tributos se refiere expresamente a la devolución de ingresos indebidos, interpretando la Ley General Tributaria para definir en qué supuestos procede o no procede dicha devolución, la resolución no se refiere en absoluto a la posible responsabilidad patrimonial del Estado. De la falta de mención expresa a la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial del Estado en este supuesto no parece posible colegir, ni a la vista del contexto de la Resolución de la DGT ni a la vista de las competencias que esa parte del Ministerio de Economía y Hacienda tiene atribuidas que se haya infringido la jurisprudencia del TJCE sobre la materia. En efecto, de acuerdo con dicha jurisprudencia (basada en el art. 288 del Tratado CE que se refiere a la responsabilidad de la Comunidad) —véase, por ejemplo, la Sentencia en el Aun-*

ISBN: 978-84-7777-418-1

A través de la citada Resolución de 14 de noviembre de 2005 la DGT llevó a cabo un importante esfuerzo orientado a cumplir con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, esforzándose en adaptarse a la doctrina comunitaria. Dicha actitud contrastó por aquel entonces con la adoptada por nuestro legislador interno, cuya falta de predisposición posibilitó que perviviesen disposiciones legales contrarias al Derecho Comunitario, imponiéndose así a los contribuyentes un deber de diligencia excesivo.

La adaptación de nuestro Derecho interno a la doctrina del TJUE de 6 de octubre de 2005 no se llevó a cabo hasta la promulgación de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, por la que se modificó la Ley 37/1992 al objeto de adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la antigua Sexta Directiva, procediéndose en virtud de ella a dar nueva redacción parcial a los arts. 102, 104 y 106, e, igualmente, a los arts. 20.Dos, 112.Dos y 123.Uno A) y C), de la LIVA. No obstante con anterioridad la DGT, a través de la citada Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, tras recordar que en la STJUE de 6 de octubre de 2005 quedó puesto de manifiesto que no se aplica la posibilidad excepcional de limitar sus efectos en el tiempo, señaló que en aquellos supuestos en los que se hubiere dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta hubiese devenido firme no podía procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del art. 221.3 de la LGT[42].

Dada esta situación los contribuyentes, al margen de la posibilidad con la que cuentan de instar la revocación, optaron por obtener la satisfacción de sus legítimas pretensiones mediante la interposición de la reclamación de responsabilidad patrimonial contra la actuación del Estado Legislador. Y ello sobre la base de estimar que resulta factible el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial derivada de un acto legislativo que haya sido declarado inconstitucional, incluso en el supuesto de que el proceso estuviese ya fenecido ya que la eficacia de la cosa juzgada no es obstáculo para el ejercicio de dicha acción, que en el presente caso pudo haberse ejercido en el plazo de un año a contar de la publicación de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005.

---

to C-46/93, Brasserie du Pëcheur SA contra Alemania (1996)— un Estado miembro estará obligado a reparar el daño causado por su incumplimiento del Derecho Comunitario cuando se den determinadas circunstancias». De este modo la Comisión dejó a salvo la cuestión relativa a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador si se cumplen los requisitos fijados por la jurisprudencia comunitaria. Y ello a pesar de lo manifestado a este respecto por nuestro TS en el sentido de que la reclamación por responsabilidad patrimonial es ajena a dichos actos de reclamación de ingresos indebidos o de acciones encaminadas a obtener la nulidad de la liquidación o la devolución de ingresos indebidos por parte de la Administración que ha percibido la cantidad ingresada, refiriéndose por el contrario a la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento anormal en el ejercicio de la potestad legislativa, habiéndose reconocido además por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo la posibilidad de que el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos.

[42] Lo cierto es, sin embargo, que en el citado precepto de la Ley 58/2003 se señala que en estos supuestos en los que un ingreso indebido haya adquirido firmeza sí resulta posible solicitar la devolución del mismo a través de una serie de cauces citados en el referido precepto, a saber, los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del art. 216 o mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el art. 244 de la Ley.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

En nuestra opinión la desaparición sobrevenida del soporte legal que legitimase la obligación de pago de un tributo por declaración de inconstitucionalidad de la Ley que así lo dispusiese ha de implicar el deber de restituir a los ciudadanos. Téngase presente que el pago de un tributo al amparo de una norma posteriormente declarada contraria a la Constitución convierte a los actos de aplicación en actos nulos de pleno derecho, incluso aunque los mismos sean firmes, ya sea por no haber sido impugnados en tiempo y forma o por haberlo sido, a pesar de haber recaído ya una resolución firme. En dichos supuestos cabrá acudir a procedimientos especiales de revisión tales como la revisión de actos nulos de pleno derecho o la revocación por infracción manifiesta de la ley o por aparición de circunstancias sobrevenidas, y, en todo caso, a la acción de responsabilidad patrimonial del Estado.

En todo caso, y volviendo al objeto de nuestro estudio, la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010 se limitó únicamente a dispensar del cumplimiento de un requisito (el agotamiento del conjunto de los recursos) establecido por la jurisprudencia interna con base en la aplicación de la regla de equivalencia. De cara al reconocimiento de la responsabilidad, así como para la obtención de la indemnización (la cual habrá de cuantificarse por el importe del daño, no teniendo que coincidir necesariamente con la deuda tributaria ingresada o con aquella que no fue devuelta), será preciso, además, que la violación sea suficientemente grave. Dado que el TJUE se limita en el citado pronunciamiento a facilitar una serie de criterios o de orientaciones similares, serán los tribunales nacionales los que decidan, sobre la base de la existencia de un cierto margen de discrecionalidad.

Téngase presente además que, tal y como se establece en el art. 142.5 de la Ley 30/1992 (cuyo Título X forma parte del Derecho positivo sobre la responsabilidad patrimonial de los poderes públicos), habrá de interponerse la acción de responsabilidad en el plazo de un año a contar desde la producción del hecho que hubiese motivado el pago de la indemnización (como regla general, desde la publicación de la Sentencia del TJUE). En este sentido puede afirmarse que las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica quedan suficientemente satisfechas mediante la fijación de un plazo no discriminatorio para el ejercicio de una acción de responsabilidad como la establecida en el citado art. 142.5 de la Ley 30/1992 a cuyo tenor, como se ha indicado, el plazo de prescripción aplicable en atención a los consabidos principios de equivalencia y de efectividad es de un año a contar desde la fecha del pronunciamiento de la sentencia definitiva o, en su caso, desde que se hubiese producido el hecho o el acto que motivase la indemnización o a través del cual se hubiese manifestado su efecto lesivo[43].

Por lo que interesa al objeto de nuestro análisis, dicho plazo habrá de computarse desde la fecha de publicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que es la que determina el nacimiento de la acción para reclamar, al margen de que en el instante en el que se hubiese dictado aquélla hubiera transcurrido el plazo de prescripción a contar

[43] Recuérdese además que el Derecho Comunitario no exige, contrariamente a lo que sucede con la jurisprudencia del TS, que el plazo de prescripción de que se trate comience a contar a partir de la fecha de publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad o la incompatibilidad con el Derecho Comunitario.

ISBN: 978-84-7777-418-1

desde la fecha del ingreso para la obtención de la devolución de ingresos indebidos. Y, tanto la exigencia de equivalencia como la de efectividad se utiliza igualmente en otros procedimientos o recursos distintos de la responsabilidad patrimonial de la Administración. Así sucede, por ejemplo, con el procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos, si bien en el presente caso habrá que tener en cuenta las peculiaridades naturales y el objeto de cada procedimiento[44].

Ciertamente este reconocimiento de responsabilidad del Estado-legislador por la violación del Derecho Comunitario ya se había producido con anterioridad a través de diversos pronunciamientos judiciales emitidos por órganos judiciales de nuestro país. Así, por ejemplo, señaló el TSJ de La Rioja en su Sentencia de 22 de noviembre de 2007, tras reconocer la citada responsabilidad, que las consecuencias derivadas de la vulneración del Derecho Comunitario no han de resultar inferiores a las procedentes del incumplimiento de la Constitución, estimando que lo contrario supondría una interpretación restrictiva de la aplicación de las normas comunitarias[45].

Adviértase que la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010 otorgó a los obligados tributarios la posibilidad de acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial frente a aquellos pronunciamientos emitidos por el citado Tribunal que hubiesen declarado la incompatibilidad de la norma española con el Derecho Comunitario. Tuvo lugar así una extensión de la protección del Derecho de la Unión a aquellos ciudadanos de la Unión Europea que no hubiesen recurrido el acto de liquidación de los impuestos abonados. El TJUE, a través de la interpretación adoptada del principio de equivalencia, se opone a los obstáculos que el Tribunal Supremo venía estableciendo a la hora de estimar reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de infracciones del Derecho de la Unión.

La aplicación del principio de equivalencia por parte del Tribunal de Justicia de Luxemburgo permite ampliar los supuestos en los que los contribuyentes de la Unión Europea podrán ejercer la acción de responsabilidad patrimonial en España por violaciones del Derecho de la Unión. La reclamación patrimonial referida, que puede ejercitarse por ejercicios prescritos, no queda condicionada al previo recurso en vía administrativa del acto de liquidación ni a la existencia de una sentencia que haya declarado la incompatibilidad con el

---

[44] Véase a este respecto FALCÓN Y TELLA, R. («La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJCE de 26 de enero de 2010 (Asunto Transportes Urbanos) y sus consecuencias», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2010, pág, 9), quien considera incluso que lo declarado por el TJUE en la citada Sentencia resultaría aplicable en caso de providencias de apremio relativas a liquidaciones firmes dictadas con infracción del ordenamiento de la UE, por comparación con aquellas otras providencias de apremio referidas a liquidaciones firmes emitidas sobre la base de un reglamento interno declarado ilegal.

[45] Así, por ejemplo, ya en sus Sentencias de 5 de marzo de 1996 y de 9 de marzo de 1978 se encargó de recordar el Tribunal de Luxemburgo de manera expresa que los jueces nacionales garantizan la plena eficacia del Derecho Comunitario y la protección de los derechos que confiere a los particulares, extendiéndose además dicha garantía a la posibilidad de obtener una reparación en aquellos casos en los que sus derechos resulten vulnerados como consecuencia de una violación del Derecho Comunitario que resulte directamente imputable a uno de sus Estados miembros.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Derecho de la Unión de la norma infractora. Y, partiendo del hecho de que resultaría de aplicación el plazo de un año a contar desde que se hubiese dictado la Sentencia que hubiera declarado la incompatibilidad, cabría interponer la correspondiente acción en todos aquellos supuestos en los que le resultase de aplicación alguno de los pronunciamientos emitidos por el Tribunal de Luxemburgo durante el año 2009.

A lo largo del citado año 2009 el TJUE, a través de diversos pronunciamientos, condenó al Estado español al estimar la existencia de normas contrarias al Derecho Comunitario. Así, por ejemplo, declaró el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 9 de julio de 2009 (As. C-397/07) que *«(…) El Reino de España (…)*

- *Al supeditar a los requisitos establecidos en el artículo 96 del TRLIS la exención del derecho de aportación de las operaciones contempladas en el artículo 7, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335 (LCEur 1969, 86);*
- *Al gravar con un derecho de aportación el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de las sociedades de capital no sujetas en su Estado miembro de origen a un derecho similar al aplicado en España; y*
- *Al someter a un derecho de aportación el capital destinado a las actividades mercantiles ejercidas en territorio español por las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades establecidas en un Estado miembro que no aplica un derecho análogo,*

Ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335».

Con posterioridad, en su Sentencia de 6 de octubre de 2009 (As. C-562/07), concluyó el TJUE que el Estado español había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de lo dispuesto en los arts. 56 del Tratado de la Comunidad Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ganancias patrimoniales obtenidas en España según los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes. El legislador español, aunque con retraso e incumpliendo el plazo concedido por la Comisión en el dictamen motivado, había modificado el régimen referido para adaptarlo a las exigencias del Derecho Comunitario, de manera que la infracción no existía ya siquiera en el momento de interposición del recurso por parte de la Comisión. Dada dicha situación los contribuyentes podrían invocar dicha Sentencia que declaró una normativa incompatible con el Derecho de la Unión como base para solicitar la devolución de las cantidades que hubiesen ingresado de acuerdo con dicha normativa.

En efecto, los no residentes que hubiesen tributado por las ganancias patrimoniales obtenidas en España podrían ejercitar con éxito la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, siempre y cuando se cumpliesen el conjunto de requisitos exigidos al efecto. Concretamente aquellos no residentes que hubiesen tributado en España por las ganancias patrimoniales aquí obtenidas sin mediación de establecimiento permanente podrían solicitar la reparación del daño incluso por ejercicios prescritos y sin necesidad de haber recurrido previamente el acto de liquidación en aplicación del régimen infractor del Derecho de la Unión.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Igualmente mediante Sentencia de 6 de octubre de 2009 (As. C-153/08) declaró el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que el Estado español incumplió las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en el art. 49 del Tratado de la CEE y del art. 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo al mantener en vigor una legislación tributaria que exime de impuestos a los premios obtenidos al participar en loterías, juegos y apuestas organizadas en el Estado español por determinados organismos públicos y entidades establecidas en dicho Estado y que ejercen actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro, sin aplicar en cambio la misma exención a los premios de las loterías, juegos y apuestas organizados por organismos y entidades establecidos en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo que ejerzan actividades del mismo tipo.

Adicionalmente, y al amparo de lo declarado por el Tribunal de Luxemburgo en este último pronunciamiento, si se concluyese que la regulación interna no puede ser menos favorable cuando el carácter indebido del ingreso resulta de la contracción existente entre la normativa interna y la Constitución que cuando se deriva de una norma interna que resulta contraria al ordenamiento comunitario, no podría cuestionarse si cabría la posibilidad de oponer la firmeza derivada del acto administrativo, tal y como defendió la DGT en su Resolución 2/2005, de 14 de noviembre.

El plazo para reclamar en el presente caso, de acuerdo con la teoría de la *actio nata*, se iniciaba en la fecha de publicación de la citada Sentencia, al ser éste el instante en el que se completaron el conjunto de elementos fácticos y jurídicos que posibilitaban el ejercicio de la acción. Y ello sobre la base de que dicha declaración representa la primera posibilidad de poder obtener un conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria, haciendo posible el ejercicio de la acción.

En suma, al amparo de lo señalado por el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 26 de enero de 2010 aquellos obligados tributarios que se hubiesen visto afectados por los efectos derivados de este conjunto de pronunciamientos (caso de la ganancia patrimonial derivada de un bien inmueble obtenida por un no residente, del premio de una lotería extranjera o de la realización de operaciones societarias en determinados supuestos) se encontraban todavía a tiempo de ejercer la correspondiente acción de responsabilidad patrimonial y reclamar la reparación del daño causado por la norma española declarada contraria al Derecho Comunitario. Y ello a pesar de que no hubiesen impugnado la práctica de la liquidación en su momento[46].

Sucede no obstante que, tal y como precisa la STS de 9 de octubre de 2012, la citada Sentencia del TJUE no permitía reabrir el referido plazo de prescripción de un año de la responsabilidad patrimonial del Estado. Y, de conformidad con lo señalado por el Alto Tribu-

[46] Téngase presente además que, desde un punto de vista estrictamente comunitario, el principio de equivalencia al que nos hemos referido con anterioridad resultaría respetado en el supuesto de que la imposibilidad de acudir al ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial quedase vedada a los supuestos de actos firmes y consentidos, siempre y cuando dicha exclusión opere igualmente tratándose de normas declaradas inconstitucionales.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

nal a través de tres Sentencias de 17 de septiembre de 2010, la no impugnación, administrativa y judicial, del acto aplicativo de la norma contraria al Derecho Comparado rompe el nexo causal exigido por la jurisprudencia comunitaria para la declaración de la responsabilidad patrimonial. En cambio dicha ruptura no puede entenderse producida por el aquietamiento del perjudicado por la aplicación de leyes declaradas inconstitucionales.

¿Qué sucederá en relación con aquellas situaciones que se hubiesen producido con anterioridad? En primer lugar, tratándose de aquellos supuestos que se encontrasen pendientes de sentencia, estaríamos en presencia de acciones de responsabilidad patrimonial ejercitadas en su momento, esto es, dentro del año siguiente a la publicación de la Sentencia del TJUE que declare la norma española contraria al ordenamiento comunitario. Esto es, por ejemplo, lo que sucedió en el caso de las acciones de responsabilidad patrimonial ejercitadas dentro del año siguiente a haberse dictado la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 6 de octubre de 2005, en virtud de la cual se declaró la incompatibilidad con la norma comunitaria de la limitación del carácter deducible del IVA establecida en la Ley 37/1992.

Así las cosas, no habiendo recaído todavía sentencia a través de la cual se resuelva el recurso presentado por el obligado tributario (pensemos, por ejemplo, en aquellos recursos de casación que quedaron suspendidos a resultas del planteamiento de la cuestión prejudicial por parte del TS), de conformidad con el criterio esgrimido por el TJUE en su Sentencia de 26 de enero de 2010, parece que cabría la estimación de dichos recursos y el reconocimiento de la pretensión de reclamación de daños y perjuicios por la vía de la acción de responsabilidad patrimonial. El obligado afectado por la práctica de una determinada liquidación que hubiese sido girada en virtud de una disposición declarada contraria al Derecho Comunitario podría ejercer la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción legislativa del Derecho Comunitario, tanto en aquellos supuestos en los que existiese una resolución judicial firme desestimatoria, como en aquellos otros en los que el acto fuese firme por consentido, al no haberse interpuesto recurso contra el acto de liquidación y, en todo caso, con independencia de que hubiese transcurrido el plazo de prescripción, siempre y cuando haya ejercido la acción de responsabilidad patrimonial dentro de plazo[47].

---

[47] Con carácter general, la construcción jurisprudencial de la responsabilidad del Estado por vulnerar el Derecho Comunitario con el paradigma de la responsabilidad extracontractual de las instituciones comunitarias del art. 228 del Tratado de la UE ha permitido sostener que el plazo de prescripción para el ejercicio de la acción interna de indemnización por vulneración del ordenamiento comunitario debe comprender un plazo de, como mínimo, cinco años, teniendo presente además lo establecido en el art. 46 del citado Tratado. Y ello debido a que, comoquiera que, *a priori*, la acción de indemnización no exige un acto previo objeto de recurso, de ordinario, el plazo de prescripción de la responsabilidad se identificará con el plazo para la interposición del recurso para exigir la responsabilidad del Estado vulnerador de la norma comunitaria. Recuérdese que, al amparo de lo dispuesto por el citado art. 228, en materia de responsabilidad extracontractual la Comunidad habrá de reparar los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. Y las acciones contra la Comunidad en materia de responsabilidad extracontractual, según lo dispuesto en el art. 46 del Tratado de la UE, prescriben a los cinco años a contar desde la producción del hecho que las hubiese motivado, concretándose las causas de interrupción de dicha prescripción en las siguientes: la presentación de

ISBN: 978-84-7777-418-1

En cambio, si hubiese recaído sentencia desestimatoria, en el supuesto de que el obligado tributario hubiese ejercido en su momento la acción de responsabilidad patrimonial y ésta hubiese sido desestimada mediante sentencia con relación a la cual no cupiese recurso alguno, habría que plantarse si, a tenor de lo declarado por el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 26 de enero de 2010, cabría la posibilidad de que dicho sujeto volviese a ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial contra la sentencia desestimatoria de la pretensión.

Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada posibilidad habría de ser afirmativa, ya que el principio de cosa juzgada no parece oponerse al reconocimiento del principio de la responsabilidad del Estado derivada de la resolución de un órgano jurisdiccional que resuelva en última instancia[48]. En este sentido declaró el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo en su Sentencia de 21 de marzo de 2000 *(Dulaurans vs. Francia)* que «*Procede la reparación cuando la violación se deriva del contenido de una resolución de un órgano jurisdiccional que resuelva en última instancia, correspondiendo al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar el órgano jurisdiccional competente para conocer de los litigios relativos a dicha reparación*».

---

demanda ante el Tribunal de la Comunidad; y la presentación de reclamación previa ante la institución correspondiente. Por otro lado, serán de aplicación, en su caso, las disposiciones del art. 232.2 del Tratado de la UE relativas a las conductas omisivas de las instituciones que resulten vulneradoras de aquél, y al amparo de las cuales el actor podrá efectuar requerimiento a la institución para moverla a actuar, teniendo presente a este respecto que, transcurridos dos meses sin haber definido su posición, podrá interponerse recurso por omisión en el plazo de otros dos meses. Véase, a este respecto, la STJUE de 5 de marzo de 2006, en la que se afirma lo siguiente: «*No cabe oponer, frente a la prescripción de cinco años, que conforme a la jurisprudencia comunitaria, a falta de normativa comunitaria, corresponde a la norma interna designar los órganos judiciales y configurar la regulación procesal, porque el plazo de prescripción es un presupuesto material de la responsabilidad que si no se integra en la garantía comunitaria puede dar lugar al vaciado de la garantía (…) Aun cuando el plazo de prescripción supone un tiempo para actuar, sin embargo, no es un elemento de forma, porque no refiere a formas de actuación que puedan expresar distintos modos de organización de una actividad. Tampoco cabe oponer plazos más cortos propios de acciones internas similares porque, según la jurisprudencia comunitaria, la norma interna no puede poner condiciones menos favorables que las de reclamaciones semejantes de naturaleza interna. Pero ésta es una garantía mínima y no es la única garantía comunitaria. Si, según la norma comunitaria, la responsabilidad extracontractual de las instituciones comunitarias es conforme con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros, hay que entender que las reglas comunitarias de responsabilidad expresan un principio común o una aspiración común, por lo que es incoherente que las normas nacionales desconozcan estas reglas*». Concluía así el Tribunal que la adopción de un plazo más corto de prescripción en aquellos supuestos en los que la vulneración de la norma interna fuese conexa o consecuencial a la vulneración de la norma comunitaria por una institución comunitaria podría llegar a enervar la plena eficacia de aquélla (de la norma comunitaria), que garantiza la indemnización de daños por vulneración del Derecho Comunitario, así como la protección efectiva de derechos que reconoce, al no poder ejercitarse el derecho a indemnización ante el Estado, no siendo en ningún caso la Comunidad responsable subsidiaria de los daños del Estado en el Derecho vigente.

[48] Véase en este sentido FERNÁNDEZ MONTALVO, R., «Responsabilidad de las Administraciones Públicas: criterios jurisprudenciales», en la obra colectiva *La Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas. Crisis y propuestas para el siglo XXI*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2009, p. 343.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Ciertamente en aquellos casos en los que se persigue declarar la responsabilidad del Estado debido a una resolución de un órgano jurisdiccional interno que resuelva en última instancia, ésta habrá de interpretarse de forma restrictiva, exigiéndose cuando nos hallemos ante un supuesto excepcional en el que el órgano judicial haya infringido de manera manifiesta el Derecho aplicable. Ahora bien, aun reconociendo lo anterior se ha de manifestar que, de conformidad con la doctrina elaborada a este respecto por el TJUE, una violación del Derecho Comunitario se encuentra suficientemente caracterizada cuando la resolución de que se trate haya sido dictada con un desconocimiento manifiesto de la jurisprudencia del citado Tribunal de Justicia acerca de esta materia. Téngase presente que el Derecho Comunitario se opone a toda aquella legislación nacional que, con carácter general, excluye la responsabilidad patrimonial por daños causados por violación del Derecho Comunitario imputable a un órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia, debido a que la violación imputable resulta de una interpretación de las normas jurídicas.

Al amparo de la citada doctrina habría que concluir que aquellas sentencias que hubiesen recaído, en última instancia, en materia de responsabilidad patrimonial por violación del ordenamiento comunitario con posterioridad a la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 en las que se hubiese desestimado la pretensión de responsabilidad patrimonial por aplicación de la doctrina del TS habrían de tener abierta una vía a la indemnización de los daños causados. Y ello tras la doctrina elaborada por el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 26 de enero de 2010[49].

En el caso específico de la STJUE de 6 de octubre de 2005 el Estado español trató de limitar los efectos derivados de su incumplimiento solicitando del Tribunal de Luxemburgo una declaración prospectiva que impidiese la aplicación retroactiva del citado pronunciamiento. Sin embargo el citado Tribunal no accedió a dicha pretensión. A pesar de haber solicitado el Gobierno español en su escrito de alegaciones presentado ante el TJUE que, en el supuesto de que éste no compartiese la interpretación propuesta por aquél, resultasen limitados en el tiempo los efectos derivados de la Sentencia (solicitándose así su irretroacti-

[49] *A priori* la vía procesal que más se podría asemejar a la modificación de una sentencia firme sería la del recurso de revisión previsto en el art. 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Ahora bien hay que tener en cuenta que, al tratarse de un mecanismo de naturaleza extraordinaria y excepcional, los motivos de oposición son tasados, debiendo ser en consecuencia objeto de una interpretación restricta. Y este razonamiento no se encuentra presente en ninguno de los apartados del citado precepto. Dada esta situación una alternativa podría ser arbitrar una vía para que el obligado tributario pudiera obtener el resarcimiento de los daños. Tal y como declaró la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de febrero de 2009, *«(…) Este Tribunal no alberga dudas sobre la idoneidad del cauce establecido en nuestro ordenamiento jurídico para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado por los daños y perjuicios causados por una sentencia en la interpretación o aplicación del Derecho Comunitario. Cauce que no ha respetado la parte recurrente al no haber obtenido la previa declaración de "error judicial" del órgano jurisdiccional previsto en el art. 293 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, presupuesto previo y necesario para poder plantear la indemnización de daños y perjuicios ahora pretendida. De modo que la ausencia de esta declaración previa impide, tal y como acertadamente señala la resolución administrativa impugnada, la viabilidad de la acción indemnizatoria que se ejercita»*.

ISBN: 978-84-7777-418-1

vidad sobre la base de la buena fe con la que, a su juicio, las autoridades españolas actuaron al adoptar la normativa controvertida y aludiendo además a los eventuales trastornos que la referida Sentencia pudiera llegar a provocar), el Tribunal de Luxemburgo terminó recordando al Gobierno español que *«Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad inherente al ordenamiento comunitario, verse inducido a establecerla. Es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a conservar una conducta contraria al Derecho Comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias den cuestión. En el presente caso no existe tal incertidumbre, razón por la que no procede por tanto limitar los efectos en el tiempo de la presente Sentencia»*.[50]

Tal y como ha puesto de manifiesto PONT CLEMENTE[51], la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010 ha de contribuir a evitar que la posibilidad de obtener la restitución de lo indebidamente ingresado pueda verse frustrada debido a los condicionantes establecidos en las normas internas. Y es que, con independencia de que no exista en el ordenamiento comunitario un criterio relativo, por ejemplo, a la devolución de ingresos indebidos, dicha circunstancia no ha de impedir que el TJUE se pronuncie a este respecto compeliendo a los Estados miembros a que establezcan las medidas necesarias para permitir la total recupera-

---

[50] A resultas de esta doctrina del TJUE el TSJ de La Rioja, a través de su Sentencia de 22 de noviembre de 2007, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos, procedió a reconocer la responsabilidad del Estado legislador por la vulneración del Derecho Comunitario, condenando al Estado a devolver una determinada cantidad. Tal y como precisó el citado Tribunal en este último pronunciamiento, *«(…) Al no haberse limitado los efectos de la Sentencia, su eficacia es ex tunc, esto es, de origen, siendo obligación del Estado reparar las consecuencias del perjuicio causado en el marco del Derecho nacional, reparación que, al no existir normativa comunitaria sobre el particular, se hará de conformidad con el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro (…) Las consecuencias de la violación de las normas del Derecho Comunitario no deben ser inferiores a las derivadas del incumplimiento de la Constitución. Lo contrario supondría una interpretación restrictiva de la aplicación de las normas comunitarias. En las Sentencias Simmenthal (9 de marzo de 1978) y Factortame III (5 de marzo de 1996) el TJCE ha recordado expresamente que los jueces nacionales garantizan la plena eficacia del Derecho Comunitario y la protección de los derechos que confiere a los particulares, garantía que expresamente se extiende a la posibilidad de obtener una reparación en aquellos casos en que sus derechos son vulnerados como consecuencia de una violación del Derecho Comunitario que es directamente imputable a uno de sus Estados miembros»*. En resumen, concluyó el TSJ de La Rioja en esta Sentencia de 22 de noviembre de 2007 que la consecuencia de declarar la disconformidad a derecho de la resolución recurrida, además de la nulidad, no puede ser otra que la devolución de los ingresos indebidos. Y ello sobre la base de que la norma jurídica vulnerada tenía por objeto conferir a la parte demandante el derecho a la deducción del IVA. Adicionalmente, en el concreto supuesto de autos analizado la violación de la norma quedó suficientemente caracterizada; en palabras del Tribunal, *«(…) Existe un daño que la parte demandante no tenía ninguna obligación de soportar»*.

[51] PONT CLEMENTE, J. F., «El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho Comunitario», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2010, p. 58. En palabras de este autor, *«La imposibilidad de obtener la devolución de los ingresos tributarios que devienen indebidos por haber contravenido el Estado la normativa comunitaria genera que los ciudadanos no puedan ejercer los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario y, en última instancia, que se debilite el efecto directo y el principio de primacía del Derecho europeo. El resultado constituye una situación de injusticia»*.

ISBN: 978-84-7777-418-1

ción de los tributos pagados como consecuencia de un incumplimiento, ya que dichos tributos han sido ingresados en contra de aquello que señala el ordenamiento comunitario.

Finalmente, por lo que respecta a aquellos supuestos que se encontrasen firmes y consentidos, en el supuesto de que los sujetos no hubiesen ejercitado la acción de responsabilidad patrimonial en el plazo de un año a contar desde la fecha de la publicación de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, no podrían verse ahora beneficiados por lo dispuesto por el citado Tribunal en su Sentencia de 26 de enero de 2010. Téngase presente que, si bien es cierto que, de acuerdo con la doctrina elaborada por el Tribunal de Luxemburgo en el citado pronunciamiento, no constituye un requisito previo el agotamiento previo de la vía administrativa (no siendo en consecuencia necesario que se hubiese recurrido la liquidación), ello no significa que no se requiera que se hubiese ejercitado la acción de responsabilidad patrimonial en el plazo del año. Y es que, el hecho de que deba admitirse la solicitud de devolución aunque no se hubiese recurrido en su momento la liquidación correspondiente, no impide que la devolución pueda rechazarse, por ejemplo, por haber prescrito el derecho a la misma o por existir una sentencia firme. Lo único que excluye la jurisprudencia comunitaria de manera clara es la posibilidad de negar la devolución sobre la base de la firmeza de la propia liquidación. De este modo no quedaría abierta la posibilidad de acudir a la acción de responsabilidad patrimonial para quienes no hubiesen acudido a la acción de responsabilidad patrimonial en el año siguiente a la fecha de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005.

En resumen, el Derecho Comunitario no solo consagra el principio de responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por el desarrollo de sus actuaciones ilícitas, de conformidad con lo establecido en el art. 288 del Tratado de la UE, sino que instituye la obligación de reparar los daños causados a los particulares por las vulneraciones del Derecho Comunitario, como corolario de la primacía y del efecto directo de las disposiciones comunitarias. Este derecho de reparación resulta independiente del órgano comunitario o nacional (ya sea éste legislativo, ejecutivo o judicial) cuya acción u omisión hubiese provocado el daño.

En el supuesto de que la norma violada confiriese derechos a los ciudadanos y produciéndose su vulneración de forma manifiesta y grave (es decir, suficientemente caracterizada), concurriendo además una relación de causalidad entre el incumplimiento de las obligaciones y el daño causado a los perjudicados, nacería el derecho de éstos a obtener la oportuna reparación mediante la entrega de una compensación pecuniaria equitativa que, tratándose de tributos, alcanzará a la restitución de lo indebidamente satisfecho y actualizada en el importe de los intereses correspondientes.

De cara a poder exigir esa reparación suficiente los Estados han de poner a disposición de los ciudadanos un «recurso efectivo». Surge así la obligación de regular un mecanismo específico exigible al legislador de cada Estado. Ahora bien, en el supuesto de que éste incumpliese la obligación de incorporar al ordenamiento jurídico dicho mecanismo, habrán de ser los órganos judiciales internos (jueces y tribunales) los que asuman la obligación de proporcionar a los justiciables la protección derivada del efecto directo del Derecho Comunita-

ISBN: 978-84-7777-418-1

rio, arbitrando al efecto la solución necesaria para que los ciudadanos puedan hacer valer sus pretensiones resarcitorias a través de los mecanismos establecidos al efecto. En otras palabras, el Juez nacional ha de permitir al justiciable la justa reparación de su derecho, a pesar de que para ello tenga que interpretar los requisitos de acceso a los instrumentos de los que sí dispone el ordenamiento nacional.

No resulta pues admisible lo declarado por el TS, entre otras, en sus Sentencias de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 en el sentido de que, en la medida en que la contradicción entre una norma interna y el Derecho Comunitario resulta directamente invocable ante los tribunales españoles, el hecho de no haber impugnado los recurrentes en su momento los actos de liquidación dejándolos devenir firmes y consentidos, les sitúe ante el deber jurídico de soportar el daño. Dicho criterio debe ser rechazado por el simple hecho de que el TJUE prohíbe que se puedan rechazar las demandas de reparación sobre la base de una falta de solicitud de la aplicación del régimen ventajoso derivado de la primacía y efecto directo del Derecho Comunitario. Así lo puso de manifiesto el Tribunal de Luxemburgo, entre otras, en su Sentencia de 8 de marzo de 2001 (Ass. C-397/98 y C-410/98).

Con carácter general los conceptos genéricos de firmeza y de prescripción no serían de aplicación en este conjunto de supuestos que venimos analizando. Por el contrario, el particular, al margen del lapso de tiempo que hubiese transcurrido (y a pesar de que las liquidaciones fuesen firmes), podría reclamar el reembolso de los tributos recaudados que hubiesen devenido improcedentes por contravención del ordenamiento comunitario, procediendo a instar la oportuna reclamación de responsabilidad patrimonial en el plazo de un año a contar desde la fecha de publicación de la Sentencia del TJUE en la que se hubiese declarado dicha infracción del ordenamiento comunitario[52].

IV. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GARCÍA, M.ª C., «La necesaria reformulación de la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 12, 2010.

FALCÓN Y TELLA, R., «La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJCE de 26 de enero de 2010 (Asunto Transportes Urbanos) y sus consecuencias», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2010.

— «La sentencia Kempter, de 12 de febrero 2008, y sus consecuencias en materia de revisión de actos firmes y de responsabilidad patrimonial del Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2008.

— «La STJCE 6 octubre 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre: el procedimiento para instar la devolución y los matices introducidos por la Instrucción 10/2005», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2006.

[52] Véase a este respecto, por ejemplo, la Sentencia del TS de 21 de septiembre de 2010, en la que se apunta que no ha de tenerse presente el plazo de prescripción en los supuestos de responsabilidad patrimonial.

ISBN: 978-84-7777-418-1

FERNÁNDEZ MONTALVO, R., «Responsabilidad de las Administraciones Públicas: criterios jurisprudenciales», en la obra colectiva *La Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas. Crisis y propuestas para el siglo XXI*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2009.

IBÁÑEZ GARCÍA, I., «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la infracción del Derecho Comunitario y otras cuestiones recurrentes relativas a la denominada justicia administrativa», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 315, 2011.

MARTÍN QUERALT, J., «Un paso firme del Tribunal Supremo: la devolución de tributos abonados con base en una norma contraria al ordenamiento comunitario pese a la firmeza del acto de liquidación», *Tribuna Fiscal*, núm. 231, 2010.

MATA SIERRA, M.ª T., *El efecto directo de las directivas en la jurisprudencia comunitaria y española*, Tecnos, Madrid, 1994.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Reuters-Arazandi, Pamplona, 2009.

OTERO-NOVAS MIRANDA, E., «Consecuencias de la violación del Derecho Comunitario para el Derecho tributario interno. Vías de reparación (II). La responsabilidad patrimonial del Estado legislador», en la obra colectiva *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario,* Instituto de Estudios Fiscales, Documento 2/09.

PONT CLEMENTE, J.F., «El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos como resultado de una contravención del Derecho Comunitario», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2010.

RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., «La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por las leyes internas que infringen el Derecho Comunitario y su posible contradicción con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2008 de planteamiento de cuestión prejudicial)», *Diario La Ley,* núm. 6.935-6.937, 2008.

RUIZ ZAPATERO, G., «El Derecho Comunitario como Derecho con rango constitucional y la cuestión prejudicial C-118/08 planteada por el Tribunal Supremo ante el TJCE», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2008.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Libertades fundamentales y ayudas de Estado

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

La posible vulneración de las libertades de la Unión Europea mediante los beneficios fiscales autonómicos a la adquisición *mortis causa* de empresas[1]

Elena Manzano Silva

Sumario: I. Introducción. II. Fiscalidad de la adquisición de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones. III. La posible vulneración de la libre circulación de personas y capitales. IV. Palabras finales. V. Bibliografía.

Resumen: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo de titularidad estatal que se encuentra parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas y con el que se gravan tres manifestaciones de capacidad económica que se ponen de manifiesto con la adquisición de bienes y derechos por herencia y/o donación, junto a la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario. La referida condición de cedido de este impuesto hace que si se cumplen los requisitos de residencia establecidos, resulte de aplicación junto a la normativa estatal, la normativa autonómica, por lo que el resultado de la liquidación variará de forma considerable en atención al territorio que resulte competente para su exacción en aplicación de los distintos puntos de conexión.

La exigencia de que el causahabiente resida en España para que pueda aplicarse la legislación autonómica del lugar de residencia del causante, más favorable a la adquisición que la estatal, provoca un trato discriminatorio que para la Comisión Europea constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales.

Este tratamiento fiscal discriminatorio abarcaría la aplicación de todos los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas que mejoran los ya existentes en el Estado, o que surgen de forma espontánea sin que exista precedente estatal. Hecha esta consideración, en el presente trabajo nos centraremos únicamente en la adquisición *mortis causa* de empresas, dada la relevancia que la misma puede tener en el adecuado funcionamiento del mercado común.

Palabras clave: Impuesto sobre Sucesiones, libertades de la Unión Europea, tratamiento fiscal discriminatorio.

[1] El presente trabajo se incardina en el proyecto de investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común», concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, dirigido por el Investigador Principal Dr. D. Juan Calvo Vérgez, y con referencia DER2012-39342-C03-03.

ISBN: 978-84-7777-418-1

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es una figura clásica de los sistemas tributarios de nuestro entorno que en la actualidad se establece en diversos Estados de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), en los que representa los siguientes porcentajes respecto al Producto Interior Bruto (PIB)[2]:

Dataset: Revenue Statistics - Comparative tables

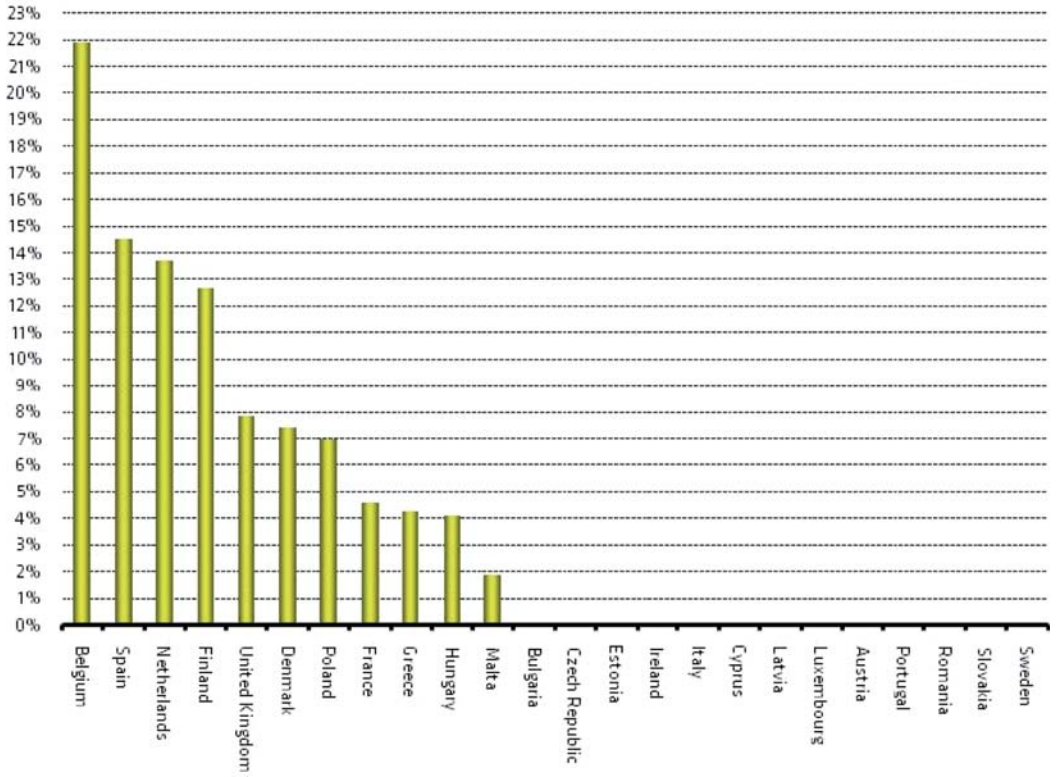
Government	Total					
Tax	4310 Estate and inheritance taxes					
Variable	Tax revenue as percentage of GDP					
Year	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Country						
Australia	..	..	..	..	..	..
Austria	..	..	..	..	..	..
Belgium	0,505	0,507	0,543	0,522	0,552	0,566
Canada	..	..	..	..	..	..
Chile	..	..	..	..	..	..
Czech Republic	0,003	0,003	0,002	0,002	0,002	0,002
Denmark	..	..	..	..	..	..
Estonia	..	..	..	..	..	..
Finland	0,255	0,214	0,294	0,214	0,181	0,174
France	0,386	0,414	0,366	0,363	0,352	0,352
Germany	0,143	0,152	0,17	0,169	0,155	0,144
Greece	..	..	..	..	..	..
Hungary	0,055	0,043	0,034	0,023	0,016	0,019
Iceland	0,081	0,127	0,079	0,11	0,17	0,089
Ireland	0,17	0,169	0,164	0,128	0,122	..
Israel	..	..	..	..	..	..
Italy	..	..	..	..	..	..
Japan	..	..	..	..	..	..
Korea	0,096	0,109	0,115	0,115	0,103	0,102
Luxembourg	0,14	0,124	0,135	0,14	0,125	0,101
Mexico	..	..	..	..	..	..
Netherlands	0,335	0,329	0,302	0,316	0,292	..
New Zealand	0	0	0	0	0	0
Norway	0,095	0,112	0,077	0,103	0,094	0,064
Poland	..	..	..	..	..	..
Portugal	..	..	..	..	..	..
Slovak Republic	0	..	..	..	..	..
Slovenia	..	..	..	..	..	..
Spain	0,264	0,272	0,263	0,247	0,226	0,203
Sweden	0,004	0	0	0	0	0
Switzerland	0,246	0,243	0,234	0,264	0,253	0,253
Turkey	..	..	..	..	..	0
United Kingdom	0,268	0,274	0,226	0,171	0,18	0,191
United States	..	..	..	..	..	..
OECD - Total	0,169	0,182	0,177	0,17	0,166	..

data extracted on 14 Oct 2013 16:53 UTC (GMT) from OECD.Stat

[2] Extraído de la base de datos estadísticos de la OCDE el 14 de octubre de 2013; puede consultarse en: http://stats.oecd.org

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

En la Unión Europea (UE), su exigencia efectiva queda relegada a los siguientes Estados, siendo nuestro país uno de los que impone una mayor tributación por este concepto[3]:



Note: The survey compares the levels of inheritance tax payable in the case of a married individual who dies on January 1, 2009, leaving a spouse and two children. The assets owned at death have a value of 2,600,000 euro and the deceased is assumed to have left no will, cf. Box 2.1. No data is available for Germany, Lithuania and Slovenia.

Source: AGN International (2010).

Figure 1

Comparison of effective inheritancetax rates in the EU, 2010

En los países en los que se grava la adquisición *mortis causa* de bienes y derechos suelen reconocerse beneficios fiscales de mayor o menor entidad cuando entre el caudal relicto se encuentra una empresa familiar[4]:

[3] *Study on inheritance taxes in EU member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, Copenhagen Economics, European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, Copenhagen, 2011, p. 19.

[4] *Ibidem*, p. 26.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Member State	Key point
Belgium	Tax exemptions (full or partial) apply, given some conditions e.g. the deceased's participation in the business, capital requirements etc. The conditions vary between regions.
Czech Republic	Exemption from inheritance tax is provided for the first free-of-charge acquisition of a property share in a co-operative (housing or agricultural) between relatives in the direct line of descent, siblings or a spouse as well as other persons within family or similar relationship.
Finland	Partial exemption is under some condition granted for transfers of businesses and agricultural/forestry entities. If the form of legal entity is corporate, exemption requires that the heir receives at least 10%. As a further relief, the maximum of five years of interest-free payment time will be granted to the part of inheritance tax related to business or farm assets.
France	Heirs or legatees are exempt from estate taxes up to 75% of the enterprise's value (without any limitation applicable to the amount), given that they agree not to sell the enterprise's shares is. Tax reduction is also given on a number of specific assets.
Germany	Business relief is applicable to all sole proprietorships, participation in partnerships and forestry/agricultural businesses. Shareholdings are subject to business relief if the deceased holds more than 25% of the corporation's share capital. Shareholders can form a share pool to achieve the threshold of 25%. There is no minimum participation for partnerships. The business relief requires that not more than 50% of the business property is invested in non-operating property. Furthermore, the aggregate wages for the next five years must be at least 400% of the average aggregate wages during the last five years before the transfer.
Greece	No favourable treatment applies for family-owned or closely held businesses per se. Instead, tax incentives rely on the degree of kinship between the transferor and the transferee rather than on the business characteristics.
Hungary	The inheritance of a number of business assets, such as business shares, is currently exempt. Special rules apply if agricultural land is inherited.
Italy	An exemption from inheritance tax applies to majority transfers of a business or of a participation in companies or partnerships to the spouse or descendants provided the spouse or descendants carry out an effective business activity.
The Netherlands	In case a family business is inherited, relief can be provided if the deceased possessed a qualifying business for one year and the recipient continues this business for a period of five years after the death of the deceased. The business succession facilities apply to both personal enterprises and enterprises run in the form of a limited liability company in which the deceased had an interest of at least 5% of the issued share capital.
Poland	Inheritance tax exemption applies to natural persons (in every tax group) acquiring an arable farm or its part provided that the acquiring person runs this farm for at least 5 years from its acquisition date. The exemption does not cover residential buildings, buildings used for breeding poultry or animals, greenhouses, and fruit storehouses.
Spain	A reduction of 95% of the value of the business may be made in addition to any other applicable reductions, provided that the acquisition is kept for at least ten years after the death of the deceased.
UK	Any transfer of value (under the inheritance tax rules) made by a close company shall be apportioned to its shareholders, and inheritance tax charged according to those individuals' particular circumstances, albeit that any tax due is primarily recoverable from the company.

Source: Copenhagen Economics based on Maisto (2010). More details on the specific conditions are contained in the Attachment on the domestic rules.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

La residencia habitual es el punto de conexión más común en Estados de nuestro entorno, quedando relegado a un segundo plano criterios como la nacionalidad[5]:

Table 1
Three principles for determining the personal nexus of the deceased or heir(s)

Principle	Condition	Member States using principle
Residence principle	The estate or inheritance is taxed if the deceased or the heirs were residents of the Member State at the time of death. The number of days spent in a Member State is normally the main basis for determining the residence Member State.	Belgium, Czech Republic,* Denmark, Finland, Germany, Hungary, Ireland, Italy, Lithuania, Luxembourg, the Netherlands, Poland, Slovenia, Spain.
Domicile principle	A person is generally domiciled where his or her permanent home is situated. A 'domicile of origin' is acquired at birth, normally from one's fa- ther.	France, Germany, Greece, United Kingdom.
Nationality principle	A personal nexus is established if the deceased or the heir is a citizen of the Member State.	Bulgaria, Czech Republic, Greece, Hungary, the Netherlands, Poland.

Note: * Czech Republic refers to 'permanent address'. Details on the applied personal nexus rules are contained the attachment to the report. Only Member States with an estate tax and/or inheritance tax are included in this table.

Source: Copenhagen Economics based on Global Property Guide and Maisto (2010).

Ahora bien, esta aparente sintonía en la elección del punto de conexión quiebra cuando atendemos a qué define cada Estado por residencia, surgiendo entonces importantes conflictos que quedan resumidos a continuación[6]:

Table 2
Types of conflicts that may result in double taxation

Type of conflict	Description of conflict
Residence-Source	The same income is taxed twice, first by the Member State where it is derived under its 'source rule', and then in the Member State where the taxpayer has his or her residence and personal nexus.
Residence-Residence	Differences in the residence rules imply that the same deceased or heir is regarded as a resident of two Member states.
Source-Source	Diverging rules for determining the location of an asset imply that the same asset is covered by the source rule of more than one Member State. Problem most likely for intangible assets such as patents, copyrights, trademarks, computer software and for shares.

Source: Rohatgi (2005).

[5] *Study on inheritance taxes in eu member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU, op. cit.*, p. 9. Para VAN ARENDONK, «los Estados miembros deberían basar la imposición sobre las herencias en el lugar de residencia del fallecido. Aquellos Estados que, por ejemplo, actúan gravando el Impuesto sobre Sucesiones en atención al principio de nacionalidad, deberían prestar atención para evitar la doble imposición respecto a los impuestos sobre sucesiones que se exigen en el Estado de residencia» («Citizens and Taxation in the EU: Fifty Years after the Neumark Report», *EC Tax Review*, vol. 21, issue 3, 2012, p. 154).

[6] *Ibidem*, p. 10.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En nuestro ordenamiento jurídico, la imposición sobre herencias cuenta con fuerte arraigo, que se fundamenta en las posibilidades de este tributo como instrumento redistribuidor de la renta y la riqueza[7]. Su inmediato precursor, el Impuesto General sobre las Sucesiones, fue creado por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y tuvo su origen en el antiguo Impuesto de Derechos Reales. Con este tributo se gravaban diversas manifestaciones de capacidad económica, al comprender: el Impuesto sobre Adquisiciones *Mortis Causa*; el Impuesto sobre las Donaciones *Inter Vivos* y *Mortis Causa*; el Gravamen Complementario sobre Adquisiciones *Mortis Causa* y sobre Donaciones y el Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas[8].

El Impuesto General sobre Sucesiones continuó vigente sin grandes cambios hasta 1988, fecha en la que entró en vigor el ISD, mediante la aprobación de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre[9] (LISD), como gravamen único para las sucesiones y las donaciones y con el que se deja al margen de este tipo de tributación a las personas jurídicas.

A día de hoy, se configura como un tributo de naturaleza estatal, parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, que grava la adquisición de bienes y derechos *mortis causa* —mediante herencia, legado o cualquier otro título sucesorio— o *inter vivos* —por donación u otro negocio jurídico a título gratuito—, junto a la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona dis-

---

[7] «Tradicionalmente la justificación de la imposición sobre las transmisiones gratuitas se fundamenta en su contribución al logro de la equidad horizontal (tratar del mismo modo a los semejantes) y vertical (tratar diferente a los que son diferentes). Así la transmisión de la riqueza supone una clara capacidad de pago a la vez que permite una más justa redistribución de la riqueza al contribuir a reducir las desigualdades sociales evitando la perpetuación de la riqueza en determinados grupos familiares» (BARBERÁN LAHUERTA, M.A. y MELGUIZO GARDE, M., «La regulación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Eficacia y efecto redistributivo», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 87, 2010, p. 188).

[8] «El Impuesto sobre Adquisiciones *Mortis Causa* gravaba las porciones hereditarias recibidas por los herederos o legatarios teniendo en cuenta su importe y el grado de parentesco entre el heredero y el fallecido. La tarifa era realmente muy progresiva y podía llegar al 84% si la porción hereditaria superaba los 100 millones de pesetas y el grado de parentesco era más lejano del cuarto. El Impuesto sobre las Donaciones *Inter Vivos* y *Mortis Causa* gravaba los incrementos patrimoniales a título gratuito cuando venían determinados por donaciones. La forma de aplicarlo era similar a la relatada anteriormente respecto al Impuesto sobre Adquisiciones *Mortis Causa*. El Gravamen complementario sobre Adquisiciones *Mortis Causa* y sobre Donaciones gravaba a todas las adquisiciones individuales y a todas las donaciones que superaran 10 millones de pesetas. El tipo mínimo y máximo de la tarifa eran el 7% y el 18 % respectivamente. Este último se aplicaba si la porción hereditaria o el importe de la donación superaba los 100 millones de pesetas y el grado de parentesco era más lejano del cuarto grado. Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas. Es un impuesto realmente antiguo. El nacimiento de este impuesto se remonta a 1795, si bien hasta 1910 no alcanzó su configuración definitiva, que es como fue tomado por la Ley de Reforma Fiscal de 1964 y como perduró hasta 1988. El Impuesto gravaba los bienes de las personas jurídicas que no son susceptibles de transmisión hereditaria. El tipo impositivo era del 0,5%» (DE PABLOS ESCOBAR, L., «Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 4, 2006, p. 12).

[9] Cuya regulación se completa con el Reglamento dictado en su desarrollo aprobado mediante Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

tinta del beneficiario[10]. En virtud a lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del vigente modelo de financiación autonómica, las Comunidades Autónomas pueden establecer reducciones en la base imponible, modificar la tarifa del impuesto, determinar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, y regular deducciones y bonificaciones de la cuota.

Para que se entienda realizado el hecho imponible del impuesto en una sucesión hereditaria, es necesario que medie el consentimiento del sucesor mostrando su aceptación de la herencia de forma expresa (en documento público o privado) o de manera tácita, por actos que supongan necesariamente la voluntad de aceptar o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero (como los recogidos en el art. 1.000 Cc). Esta facultad de aceptar la herencia lleva pareja también la posibilidad de renunciar a la misma, lo que, cuando se realiza en favor de determinadas personas, sí supone la sujeción del que renuncia al impuesto y la posterior tributación del beneficiario de los bienes renunciados.

Aceptada la herencia, la base imponible estará compuesta por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de éstos minorado por las cargas, gastos y deudas que fueren deducibles. Sobre la base imponible pueden aplicarse las reducciones estatales y autonómicas que con arreglo a lo dispuesto en la referida Ley 22/2009, de 18 de diciembre, hayan sido establecidas por las asambleas regionales. La regla general en el orden de aplicación de estas reducciones es: en primer lugar, las del Estado, y a continuación, las de las Comunidades Autónomas, si bien en determinados supuestos las estatales se aplicarán con carácter subsidiario a las autonómicas, prevaleciendo, de existir, estas últimas.

La atribución de competencias normativas a los legisladores autonómicos ha supuesto que en la práctica se haya diluido la exigencia del impuesto en gran parte de los territorios de régimen común, mediante el reconocimiento de importantes beneficios fiscales a los causahabientes y donatarios, con arreglo a los puntos de conexión establecidos[11].

---

[10] Como sostienen los profesores CAAMAÑO ANIDO y PEÑA ALONSO, «la incorporación lucrativa al patrimonio de una persona constituye la nota diferenciadora respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es justamente su no consideración como fruto o como renta y la ausencia de toda contraprestación lo que constituye la esencia del Impuesto estudiado. Este carácter posibilita diferenciar claramente los incrementos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las ganancias patrimoniales gravadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Edersa, Madrid, 2002, p. 22). *Vid*. MERINO JARA, I., *Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Problemas actuales*, Aranzadi, Pamplona, 2001.

[11] El uso de la capacidad normativa por parte de las Comunidades Autónomas se ha traducido en el reconocimiento de importantes reducciones en la base imponible y/o bonificaciones en la cuota, con los que se anula de facto el gravamen para un elevado número de contribuyentes. Ahora bien, en la actualidad, la necesidad de cumplir el objetivo de déficit está llevando a algunas Haciendas autonómicas a recuperar o incrementar este tributo. Como pone de relieve NAVARRO IMBERLÓN, «las reformas acaecidas en el panorama autonómico han tenido una influencia notable sobre la base de declarantes, afectando al principio de generalidad, al mismo tiempo que se observa una caída de la recaudación, así como un retroceso de su función redistributiva. En vista de lo anterior sería interesante reflexionar sobre cuál debe ser el papel del impuesto en nuestro sistema tributario actual. Si continuamos con la situación actual no es arriesgado aventurar que el proceso autonómico conllevará la práctica eliminación del tributo. Así al menos sucedió en Canadá y Australia, donde el proceso de competencia fiscal a la baja en la imposición sobre las herencias entre territorios conllevó su eliminación total en apenas unos años.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Así, en las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se aplicará la normativa autonómica del lugar en el que haya residido el causante durante los últimos cinco años de su vida, mientras que, en la de donaciones, pasará por distinguir la naturaleza de los bienes donados. De este modo, si se trata de bienes muebles, será la norma de la Comunidad Autónoma de residencia habitual de donatario en el momento del devengo, y si son bienes inmuebles, la del territorio en que éstos radiquen[12].

A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado[13], y para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del IRPF[14]. Quedarán sometidos al tributo por la totalidad del incremento patrimonial obtenido *mortis causa*, siendo irrelevante la situación de los bienes o derechos que integran dicha adquisición gratuita.

Los no residentes tributan por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

El artículo 20.4 de la LISD dispone que en el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2 del mismo artículo 20, esto es: parentesco, seguro de vida, vivienda habitual y empresa familiar; indicando a continua-

---

Por otro lado, la actual coyuntura económica podría propiciar el mantenimiento de este impuesto, además de por razones recaudatorias (aunque su recaudación es escasa en términos del PIB no es nada desdeñable en las arcas autonómicas)» («El Impuesto sobre Sucesiones en las Comunidades Autónomas», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14, 2012, p. 42).

[12] Tal y como se establece en el artículo 32 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el vigente modelo de financiación autonómica, en el que puede leerse:

> «Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:
>
> En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
>
> En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma».

[13] Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del IRPF.

[14] En atención a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

ción que «las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español»[15].

La legislación autonómica sólo se aplica cuando se trate de sujetos pasivos residentes en España[16], de forma que, para las liquidaciones presentadas por los no residentes únicamente podrá tenerse en cuenta la referida normativa estatal.

Esta cuestión supone que los no residentes no puedan disfrutar de los beneficios fiscales establecidos por las Comunidades Autónomas de régimen común[17] (que mejoran e incrementan las reducciones y deducciones estatales) y ha provocado que el 7 de marzo de 2012 la Comisión Europea[18] (Asunto 127/12, publicado en el *DOUE* de 28 de abril de 2012) haya

---

[15] Con esta redacción, parece no resultar de aplicación en la modalidad de obligación real de contribuir, la reducción contenida en el artículo 20.3 LISD en el que puede leerse: «si unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones «mortis causa» en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. Se admitirá la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente».

[16] En aplicación del artículo 32 de la Ley 22/2009, en el que se afirma que se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos *residentes* en España.

[17] El presente estudio se basa en el régimen común de financiación autonómica. En el ámbito foral, con fecha de 21 de febrero de 2013, la Comisión Europea ha pedido a España que modifique las normas en materia de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia por vulneración de la libre circulación de capitales. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de cada Territorio foral se regula en la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, para Álava; la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, en el caso de Gipuzkoa; y el Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, en Bizkaia.

El problema trae causa del tratamiento fiscal favorable de los activos de endeudamiento emitidos por la Comunidad Autónoma, las Diputaciones Forales y las Entidades Locales vascas. Este régimen provoca que, en caso de herencia, los títulos de deuda pública de dichas administraciones se gravan en menor medida que otros títulos similares, constituyendo, según la Comisión, una discriminación respecto de las inversiones en deuda pública emitida por otros Estados miembros de la UE o por los países del EEE.

Gipuzkoa eliminó esta reducción mediante la Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad, y de aprobación de otras medidas tributarias. Álava ha anunciado modificaciones de su normativa para adaptarla a las exigencias del TFUE. Por su parte, la Diputación de Bizkaia ha asegurado que no modificará el Impuesto de Sucesiones y Donaciones hasta que el TJUE decida definitivamente si esta norma vulnera o no la libertad de movimiento de capitales.

Transcurridos más de dos meses desde el envío del dictamen motivado de la Comisión, aún no se ha publicado el recurso que presumiblemente interpondrá la Comisión Europea contra las normas forales ante el TJUE.

[18] La Comisión Europea ha desempeñado un papel muy relevante en el examen y denuncia de las medidas fiscales nacionales que pueden provocar un trato discriminatorio entre residentes y no residentes, elaborando diversos documentos que pretenden servir de base a futuros desarrollos normativos en el seno de la UE y/o guiar el poder tributario de los Estados miembros. El 20 de diciembre de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea una Recomendación de la Comisión de 15 de diciembre de 2011 con la que se pretende evitar la doble imposición en el gravamen de herencias (2011/856/EU). De idéntica fecha es la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, en la que se abordan los obstáculos transfronterizos en el Impuesto de Sucesiones en el territorio de la UE. [COM(2011) 864 final]. *Vid.* PEETERS, B., «Tackling Cross-Border Inheritance Tax Obstacles within the EU», *EC Tax Review*, Issue 2, vol. 21, 2012, pp. 54-56. *Vid.* MERINO JARA, I., «Consideraciones sobre el *soft law* comunitario», *Jornadas sobre mercado interior y Derecho de la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2013, pp. 139-149.

ISBN: 978-84-7777-418-1

denunciado[19] a España[20] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) al considerar que esta fiscalidad discriminatoria constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales y deriva en una vulneración de los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)[21] y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE)[22].

En este contexto, resulta fundamental estudiar la adecuación de la normativa autonómica al Derecho de la UE en aras a conferir una mayor seguridad jurídica a las adquisiciones *mortis causa* de empresas, en un momento como el actual en el que éstas juegan un papel principal en la recuperación económica de nuestro país.

II. FISCALIDAD DE LA ADQUISICIÓN DE EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

Con la finalidad de que se mantenga la operatividad de la empresa o el negocio profesional pese al fallecimiento de su titular, o se conserve la participación que éste ostentaba en entidades, la Ley estatal reguladora del ISD reduce en un 95% su valor en la adquisición, siempre que concurran las siguientes condiciones:

— Que ésta se realice a favor de los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida. Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción podrá ser de aplicación a las adquisiciones que tengan lugar por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado.

---

[19] Antes de formular la denuncia la Comisión Europea envió un dictamen motivado a España el 5 de mayo de 2010 (IP/10/513), en el que solicitaba que se modificase su normativa fiscal en materia de sucesiones y donaciones, al entender que ésta imponía una carga tributaria mayor en relación con los fondos no residentes o los activos radicados en el extranjero, que resulta del todo incompatible con la libre circulación de trabajadores y de capitales. La ausencia de reformas normativas que eliminaran el posible incumplimiento hizo que el 16 de febrero de 2011 la Comisión Europea enviase un nuevo requerimiento en forma de dictamen motivado complementario (IP/11/162), con el apercibimiento de que si en un plazo de dos meses no se daba una respuesta satisfactoria, la Comisión decidiría sobre el planteamiento del asunto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[20] La Comisión Europea ha denunciado también a otros países por aplicar una normativa discriminatoria en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Entre las más recientes se encuentra el recurso interpuesto el 19 de abril de 2013 contra la República Federal de Alemania (Asunto C-211/13), por atentar contra la libre circulación de capitales, en cuanto concede una pequeña deducción cuando el donante o causante y el adquirente residen en otro Estado miembro en el momento de la sucesión o donación, y se otorga una deducción muy superior cuando al menos una de las dos partes reside en ese momento en Alemania (DOUE de 15 de junio de 2013).

[21] Pueden consultarse versiones consolidadas del TUE y del TFUE en el Diario Oficial de la UE del 26 de octubre de 2012.

[22] Decisión 94/1/CE, CECA del Consejo y de la Comisión, de 13 de diciembre de 1993, relativa a la celebración del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Austria, la República de Finlandia, la República de Islandia, el Principado de Liechtenstein, el Reino de Noruega, el Reino de Suecia y la Confederación Suiza, por otra parte (Diario Oficial L 1, de 3 de enero de 1994).

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

— Que la empresa se encuentre exenta del pago del Impuesto sobre el Patrimonio en virtud a lo dispuesto en el art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que se exige que la actividad empresarial se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. Para ello es necesario que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal[23].
— Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo, sin que tampoco pueda realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición[24].

De no cumplirse alguna de las condiciones requeridas, no podrá aplicarse la reducción, y si hubiese sido aplicada, podrá reclamarse el pago del impuesto dejado de ingresar junto a los intereses de demora.

La mayoría de las Comunidades Autónomas de régimen común han incrementado el porcentaje de reducción del 95% previsto por la normativa estatal hasta un 99% e incluso un 100%, impidiendo así que esta adquisición sea sometida a tributación siempre que se cumplan los requisitos legalmente exigidos, requisitos que en la mayoría de los casos suelen coincidir con los establecidos por el legislador estatal, o resultan más favorables[25]:

---

[23] La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, aclaró que «habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo; en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante». La jurisprudencia ha constatado que el hecho de percibir una pensión no resulta incompatible con la aplicación del beneficio fiscal siempre que concurran los requisitos exigidos para el mismo: «no se puede rechazar de plano la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión al no existir una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y el fiscal» (STS de 12 de marzo de 2009; de 10 de junio de 2009; de 12 de mayo de 2011 y de 3 de diciembre de 2012).

[24] Sobre el requisito de permanencia, la referida Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, aclaró que «la ley establece, únicamente, la obligación de mantener la adquisición, durante diez años, pero no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante; por tanto, simplemente debe mantenerse la titularidad y no se exige al adquirente que siga con la actividad».

[25] Algunas Comunidades Autónomas, como La Rioja, han incrementado el nivel de exigencias para poder aplicar este incentivo, exigiendo que el adquirente tenga su domicilio fiscal ubicado en ese mismo territorio. Como pone de relieve HERMOSÍN ÁLVAREZ, esto supone una vulneración del marco de cesión normativa establecido, «las disposiciones aprobadas por las Comunidades Autónomas se apartan de varios mandatos vigentes en nuestro ordenamiento interno. Por un lado, del artículo 40 de la Ley 21/2001, ya que no pueden empeorar las reducciones estatales y han establecido nuevas limitaciones no contempladas por la Ley 29/1987. Por otro, desobedecen lo dispuesto en el artículo 19.2 de la LOFCA, puesto que no pueden adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes» («Los problemas de la Imposición sobre Sucesiones y Donaciones», *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, p. 121).

ISBN: 978-84-7777-418-1

Comunidad Autónoma	Porcentaje de Reducción	Requisitos
ANDALUCÍA	99%	—Que se mantengan en dicho territorio durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante. —Se amplía el ámbito de aplicación a los ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante. —Se amplía el ámbito de aplicación a aquellas personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o profesionales con la entidad siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio y que tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la misma con una antigüedad en su ejercicio de al menos 5 años.
ARAGÓN	99%	—Se admite la aplicación de la reducción cuando los bienes afectos a la actividad hayan estado exentos en el IP en alguno de los 2 años anteriores al fallecimiento del causante. —El período de permanencia se reduce de 10 a 5 años.
	30%	—A favor de causahabientes distintos del cónyuge o descendientes. —Que la empresa, el negocio o la entidad desarrollen una actividad económica y que no tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. —Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa. —Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición durante un período de cinco años.
ASTURIAS	4% Compatible con la estatal del 95%	Los mismos que resultan de aplicación a la reducción estatal.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Comunidad Autónoma	Porcentaje de Reducción	Requisitos
CANARIAS	99%	—El requisito de permanencia de lo adquirido en el patrimonio del adquirente es de 5 años. —Se exige que el valor de la empresa no exceda de 3.000.000€ y el del negocio de 1.000.000€. —El resto de requisitos coinciden con los del Estado.
CANTABRIA	99%	El período exigido de permanencia en el patrimonio del adquirente se establece en 5 años.
CASTILLA-LA MANCHA	4% Compatible con la estatal del 95%	—Que la adquisición se mantenga durante los 5 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante. —El resto de requisitos coinciden con los del Estado.
CASTILLA Y LEÓN	99%	—Iguales que los del Estado.
CATALUÑA	95%	—Período mínimo de mantenimiento se reduce a 5 años. —La aplicación de la reducción se extiende a personas que, sin tener relación de parentesco con el causante, sí que tienen determinados vínculos laborales o profesionales con la empresa o negocio, siempre que acrediten una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio y que tengan encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de las mismas con una antigüedad en su ejercicio de al menos 5 años.
COMUNITAT VALENCIANA	95%	El período de permanencia es de 5 años.
	90%	Si el causante estuviese jubilado y tuviese entre 60 y 64 años.
EXTREMADURA	100%	—Que la actividad se ejerza en la CA de Extremadura. —Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o, a falta de estos, ascendientes y colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado. —Que se mantenga la adquisición y el domicilio fiscal en el territorio de la CA durante los 10 años siguientes al fallecimiento. —Esta reducción no es aplicable a las empresas, negocios o entidades societarias cuya actividad sea la gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Comunidad Autónoma	Porcentaje de Reducción	Requisitos
GALICIA	99%	—Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales hasta tercer grado. —Que el adquirente mantenga la adquisición, así como la ubicación del negocio en la CA. —Que tenga derecho a la exención en el IP durante los 5 años siguientes, salvo que falleciese o transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia. —Que se vinieran ejerciendo efectivamente actividades que se deriven de su objeto social durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.
ILLES BALEARS	95%	—El requisito de permanencia es de 5 años. —El resto de requisitos coinciden con los del Estado.
LA RIOJA	99%	—Plazo de permanencia en el patrimonio del adquirente: 5 años, exigiéndose que se mantenga la ubicación de la empresa en este plazo. —El adquirente debe tener su domicilio fiscal en La Rioja.
MADRID	95%	—El requisito de permanencia es de 5 años. —El resto de requisitos coinciden con los del Estado.
MURCIA	99%	El plazo de permanencia en el patrimonio del adquirente es de 5 años.

Como puede apreciarse, la mejora de la reducción estatal se traduce en el ámbito autonómico, en líneas generales, como mínimo, en una reducción de 10 a 5 años en el compromiso de permanencia, y como máximo, en el incremento de la reducción en 5 puntos porcentuales hasta llegar al 100%.

Como indicábamos con anterioridad, la aplicación de estos beneficios se vincula, por un lado, a la residencia efectiva del causante en el territorio de la correspondiente Comunidad Autónoma durante un período de 5 años, y a la del causahabiente en nuestro país, por otro, puesto que resulta de aplicación exclusiva la legislación estatal cuando se trate de sujetos pasivos no residentes.

ISBN: 978-84-7777-418-1

No cabe duda de que, reunidos los requisitos legalmente establecidos para disfrutar de tales beneficios fiscales, la adquisición resulta más favorable para los causahabientes residentes frente a los no residentes, lo que nos lleva a preguntarnos:

¿Resulta injustificada esta manifestación del principio de autonomía financiera autonómica? ¿Hasta dónde llega la soberanía de los Estados en materia tributaria y el respeto a los principios y libertades que sostienen el Derecho de la Unión Europea?

En definitiva, *¿puede afirmarse que la aplicación de este beneficio en concreto constituya una vulneración de las libertades fundamentales?*

III. LA POSIBLE VULNERACIÓN DE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS Y CAPITALES

Las libertades fundamentales consagradas en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y recogidas en el vigente TFUE y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, garantizan la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en el territorio de la Unión.

En el Título II del TFUE, bajo la rúbrica de libre circulación de mercancías, se consagra la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente. Al mismo tiempo, se adopta un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países. El resto de libertades fundamentales están contenidas en el Título IV del Tratado, y aseguran la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión, prohibiendo las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado en el territorio de otro Estado miembro y aquéllas que vulneren la libre prestación de servicios y los movimientos de capitales.

Para que resulten de aplicación los beneficios fiscales autonómicos referidos a los herederos o legatarios que reciben la empresa, es necesario que el sujeto pasivo sea residente en territorio español, lo que obstaculiza la libre circulación de personas y capitales, y deriva, como hemos indicado con anterioridad, en una vulneración de los artículos 21 y 63 del TFUE y de los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE). Llegados a este punto, no hay que olvidar que, pese a que «la fiscalidad directa constituye una competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que el propio TJCE ha condicionado dicho ejercicio a la no contravención de los principios (no discriminación) y libertades (restricción) del Tratado de la Unión Europea»[26].

El artículo 21 del TFUE proclama el derecho de todo ciudadano de la UE a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, prohibiéndose en el artículo 63 las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

---

[26] RIBES RIBES, A., «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 88, 2010, p. 42.

ISBN: 978-84-7777-418-1

El TJUE ha reiterado en múltiples ocasiones que el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los nacionales de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Unión y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (STJUE 7 de julio de 1992, *Singh,* C-370/90; de 26 de enero de 1999, *Terhoeve*, C-18/95).

En el examen de medidas tributarias relacionadas con el tributo que nos ocupa, el TJUE ha advertido que, «a este respecto, en primer lugar procede declarar que, por lo que se refiere a una cuestión relativa a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de normas nacionales relativas al gravamen del Impuesto de Sucesiones, no son pertinentes ni la libre circulación de los trabajadores (artículo 45 TFUE) ni la libertad de establecimiento (artículos 49 TFUE y 54 TFUE)» (STJUE de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV,* C-25/10)[27], centrando la mayoría de sus pronunciamientos en la libre circulación de capitales.

A falta de definición en el Tratado del concepto de «movimientos de capital», el TJUE ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la Directiva 88/361 del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado, precisando que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, y de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10).

De forma que la adquisición por una o varias personas del caudal relicto del causante comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», quedaría incluida dentro de dicho concepto, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (STJUE de 11 de diciembre de 2003, *Barbier,* C-364/01, y de 19 de julio de 2012, *Scheunemann,* C-31/11).

En este ámbito, el TJUE aborda varios supuestos en los que la aplicación de los impuestos nacionales que gravan la percepción de una herencia o donación puede incurrir en una restricción de la libre circulación de capitales, constatando que para determinar si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (sentencias de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, y de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08).

Tendrá lugar esta vulneración cuando, por ejemplo, el valor del bien a efectos de fijación de la cuota tributaria varíe en función de la residencia del causante o donante, lo que

[27] Pese a ello, recordamos que en el referido recurso planteado por la Comisión europea contra España (Asunto 127/12 publicado en el *DOUE* de 28 de abril de 2012) se argumenta que la fiscalidad discriminatoria constituye un obstáculo a la libre circulación de personas, junto a la de capitales, produciendo también una vulneración del artículo 21 TFUE.

ISBN: 978-84-7777-418-1

puede disuadir a éste de hacer inversiones en un Estado distinto al de su residencia o provocar una disminución del valor de su herencia por su mayor carga fiscal (STJUE de 11 de diciembre de 2003, *Asunto Barbier,* C-364/01; de 11 de septiembre de 2008, *Asunto Eckelkamp y otros,* C-11/07).

Junto a la cuota, determinados elementos, como la prescripción, pueden provocar ese tratamiento discriminatorio. Así lo ha considerado el TJUE en sentencia de 15 de septiembre de 2011, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Bélgica), en la que quedó constatado que el plazo de prescripción establecido en la legislación belga para la valoración de las acciones de sociedades no residentes era superior al aplicable a las sociedades residentes. En concreto, se fijaba un plazo de prescripción de diez años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva estaba establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo era de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro (Asunto C-132/10).

También se produciría la vulneración de la libre circulación de capitales cuando el valor de los elementos patrimoniales que conforman la herencia sea dispar en atención al país donde estuvieran situados (STJUE de 17 de enero de 2008, *Asunto Jäger,* C-256/08). En el asunto *Mattner* (STJUE de 22 de abril de 2010, C-510/08), el TJUE confirma que «de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las sucesiones se desprende que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición mediante donación pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la donación realizada por un residente en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran tales bienes», de modo que hacer «depender del lugar de residencia del donante y del donatario, en la fecha en que se realizó la donación, la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, la mayor carga fiscal que grava la donación entre no residentes, constituye una restricción a la libre circulación de capitales».

A la misma conclusión llegó el Tribunal de Justicia al responder a una cuestión prejudicial formulada por el Tribunal de Première Instance de Liège (Bélgica) indicando que «el artículo 63 TFUE se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el *de cuius* residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo» (STJUE de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach eV y État belge*, C-25/10).

Más recientemente, en sentencia de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-181/12), el TJUE ha declarado que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre

ISBN: 978-84-7777-418-1

sucesiones que establece, en caso de adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro[28].

Por último, referir, dada la proximidad de la sentencia, que el 6 de noviembre de 2013 (Asunto C-190/12), el TJUE ha declarado la incompatibilidad con la libre circulación de capitales de la diferencia de trato fiscal entre los dividendos abonados a los fondos de inversión con domicilio social en un tercer país y aquellos abonados a los fondos de inversión establecidos en el país de origen, al disfrutar estos últimos de una exención, esta vez, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[29]:

> «27. En consecuencia, como ha señalado acertadamente la Comisión, sólo los fondos de inversión establecidos en Polonia y que ejercían su actividad de conformidad con la Ley polaca sobre fondos de inversión estaban exentos del impuesto, estando excluidos sistemáticamente de dicho impuesto los fondos no residentes, incluso cuando, como sucede en el procedimiento principal, los fondos no residentes se beneficiaban de una reducción del tipo impositivo de los dividendos debido a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.
>
> 28. En otras palabras, únicamente los dividendos abonados a los fondos de inversión polacos podían acogerse a la exención de la retención en origen prevista por la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
>
> 29. Tal diferencia de tratamiento fiscal de los dividendos entre los fondos de inversión en función principalmente de su lugar de residencia puede disuadir, por una parte, a los fondos de inversión no residentes de realizar inversiones

---

[28] En la que contesta a una cuestión prejudicial formulada por el Finanzgericht Düsseldor, relativa al Impuesto sobre Sucesiones que, para el caso de adquisición *mortis causa* de una finca de un causante no residente situada en dicho Estado miembro, establece una reducción de la base imponible de sólo 2.000 euros para el causahabiente no residente, mientras que dicha reducción asciende a 500.000 euros cuando, en el momento del fallecimiento, el causante o el causahabiente tengan su domicilio en otro Estado miembro.

[29] En respuesta a una cuestión prejudicial formulada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy de Polonia, en la que se plantea la compatibilidad con la libre circulación de capitales de la diferencia de trato fiscal entre los dividendos abonados a los fondos de inversión con domicilio social en un tercer país y aquellos abonados a los fondos de inversión establecidos en Polonia.

Entre las cuestiones prejudiciales más recientes se encuentra la presentada por el Bundesfinanzhof (Alemania) el 31 de enero de 2014 (Asunto C-559/13), del siguiente tenor: «¿Se opone el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual no son deducibles las prestaciones de asistencia privadas pagadas por sujetos pasivos no residentes, relacionadas con la transmisión de un patrimonio nacional que produce rentas con motivo de una sucesión hereditaria «anticipada», mientras que sí lo son los pagos similares en caso de sujeción al impuesto por obligación personal, si bien la deducción tiene como consecuencia la correspondiente obligación fiscal del beneficiario de la prestación (sujeto pasivo por obligación personal)?».

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

> en sociedades establecidas en Polonia y, por otra, a los inversores residentes en ese Estado miembro de adquirir participaciones en fondos de inversión no residentes.
>
> 30. Por tanto, esta legislación tributaria constituye una restricción a la libre circulación de capitales contraria en principio al artículo 56 CE».

Aplicada la jurisprudencia señalada al objeto de nuestro estudio, parece claro que vincular la adquisición *mortis causa* de una empresa a la aplicación de un beneficio fiscal mayor en atención a la residencia del causahabiente que la recibe constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63.1 del TFUE. Restricción que, en determinados casos, podría estar justificada.

El TJUE no ha apoyado la argumentación de los Estados cuando han tratado de justificar estas medidas en, por ejemplo, la necesidad de «garantizar la eficacia de los controles fiscales» y luchar «contra el fraude fiscal» (STJUE de 15 de septiembre de 2011, Asunto C-132/10; de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04; y de 27 de enero de 2009, *Persche,* C-318/07).

Únicamente han sido acogidas «razones imperiosas de interés general», que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE, de forma que «una restricción a la libre circulación de capitales sólo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo» (STJUE de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09).

De modo que «para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (STJUE de 17 de octubre de 2013, C-181/12)».

En cuanto a la comparabilidad de las situaciones, los Estados suelen argumentar que una sucesión que concierne a no residentes y aquella que implica a un residente corresponden a situaciones objetivamente diferentes, alegando la jurisprudencia resultante de la sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* (C-279/93), según la cual, es el Estado de residencia el que está obligado, en principio, a apreciar la capacidad contributiva global del residente y a concederle, en su caso, reducciones teniendo en cuenta su situación personal, ya que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales.

ISBN: 978-84-7777-418-1

La respuesta del TJUE a esta alegación es contundente, defendiendo que «cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido *mortis causa* y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los herederos no residentes que adquirieron dicho bien de un causante no residente y, por otro lado, a los herederos no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un causante residente y a los herederos residentes que adquirieron ese mismo bien de un causante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a estos herederos de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el heredero, las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente» (STJUE de 17 de octubre de 2013, C-181/12).

Como considera RIBES RIBES, «respecto a los contribuyentes por obligación real nunca será aplicable la normativa de las CCAA, imposibilidad ésta que generará una grave discriminación en los casos en los que los no residentes se hallen en una situación comparable a la de los residentes. Tal hipótesis vendrá propiciada por la concurrencia de dos elementos, cuales son: la misma alícuota aplicable a ambos y el hecho de que la totalidad o la mayor parte de los bienes se hallen en España. Incluso podríamos afirmar que, en determinados casos, tal comparabilidad se convertirá en identidad entre residentes y no residentes, no siendo por ello admisible el distinto trato fiscal dispensado»[30].

Esto sucedería, sin lugar a dudas, en el caso de tratarse de dos sujetos pasivos, uno residente y otro no residente, ambos descendientes del causante residente hasta el momento de su fallecimiento en territorio español, territorio en el que también se sitúan todos sus bienes. «En esta hipótesis no existe, en nuestra opinión, ninguna causa que justifique el distinto trato tributario otorgado, mucho más gravoso para los contribuyentes no residentes en comparación con los residentes, por aplicarse a los primeros la normativa estatal y no poder beneficiarse de las desgravaciones introducidas en el ISD por parte de las CCAA»[31]. La disparidad de trato en la aplicación de la normativa autonómica o estatal en atención a la residencia del causahabiente tampoco parece justificarse en razones imperiosas de interés general ni encuentra argumentación suficiente en el objetivo perseguido.

No cuestionamos la operatividad de los beneficios fiscales autonómicos en la adquisición *mortis causa* de las empresas ni la consideración de este beneficio —que puede alcanzar el 100% de reducción— como un elemento adecuado para promover la continuidad empresarial.

---

[30] «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *op. cit.*, pp. 42 y 43.

[31] *Ibidem,* p. 61.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Entendemos que ese no es el objetivo que va a ser evaluado ante las instancias europeas, puesto que, salvo las excepciones referidas, no es la normativa autonómica la que exige la residencia en su territorio de los causahabientes. El problema lo plantea la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, cuando en su artículo 32 incluye la referencia a «los sujetos pasivos residentes en España». Esta remisión, al traer causa de la cesión de competencias normativas autonómicas, provoca que el tratamiento fiscal dispar trate de quedar justificado en nuestro modelo de organización territorial en la existencia de distintos niveles de gobierno dotados de poder tributario, en definitiva, en la realización de la autonomía financiera autonómica.

Ahora bien, no hay que olvidar que la autonomía financiera constitucionalmente consagrada en el artículo 156 de la Constitución, se encuentra limitada a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

Esta potestad de coordinación de la Hacienda estatal queda plasmada en la aprobación de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y conectada al respeto y efectivo cumplimiento del Derecho de la Unión Europea en su artículo 19, en el que se establece que «las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

Aunque no puede hablarse de armonización fiscal en este ámbito, sí que encontramos motivos suficientes como para reclamar una mayor regulación estatal del margen de actuación autonómico, limitando los beneficios fiscales que puedan establecerse, o introducir en la normativa del Estado un régimen singular para los no residentes que asemeje su tributación a la que disfrutan los residentes[32].

El impuesto es de titularidad estatal, por lo que el Estado, en ejercicio de su potestad de coordinación y previa modificación de la LOFCA y de la Ley 22/2009, reguladora del vigente modelo de financiación autonómica, podría acotar el margen de actuación de los beneficios fiscales autonómicos.

Ahora bien, no debemos confundir ambas medidas, ya que la primera iría orientada a lograr una mayor equidad en el gravamen de las adquisiciones sometidas a tributación por el ISD entre los distintos territorios y entre los ciudadanos residentes en nuestro país, pero no lograría eludir, por sí misma, la discriminación que se produce a los no residentes. Para ello sería necesario que, cuando concurran los requisitos legalmente establecidos para la aplica-

[32] Opción que es defendida por RIBES RIBES, cuando sostiene que: «una posible solución a esta problemática consistiría en arbitrar alguna medida en la legislación estatal española que aproximara la carga fiscal por ISD entre residentes y no residentes, ya sea a través de la introducción de deducciones estatales sobre la cuota a aplicar exclusivamente por los causahabientes no residentes, a fin de equipararlos desde el punto de vista cuantitativo a los no residentes, ya mediante la creación de una tarifa específica y propia para los no residentes que, asimismo, compensara la ausencia de reducciones autonómicas y situara en un plano de igualdad a ambos tipos de contribuyentes» («La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *op. cit.*, p. 62).

ISBN: 978-84-7777-418-1

ción a los residentes de la normativa autonómica, se les pueda aplicar también a los no residentes que se encuentren en una situación objetivamente comparable[33]. Solución que es apuntada por PEETERS para Estados descentralizados, como el nuestro, en cuanto considera que «cuando el poder tributario se divide entre la autoridad federal y las regiones, el poder de gravar a los no residentes debería, en nuestra opinión, ser atribuido a la autoridad que tiene un mayor poder tributario sobre residentes»[34].

Llevada esta argumentación al caso concreto, debemos recordar que el ISD está cedido en el 100% del rendimiento producido en el territorio de la Comunidad y la normativa autonómica resulta de aplicación a los sujetos pasivos residentes en nuestro país.

Todo ello nos lleva a concluir que para garantizar la igualdad y evitar un trato discriminatorio, sea la normativa autonómica la que se aplique a los no residentes que se encuentran en una misma situación objetiva comparable, sin que esto impida u obstaculice que el Estado regule con mayor exhaustividad las competencias normativas otorgadas.

En este orden de ideas, esta equiparación también debería realizarse a favor de los herederos residentes que no pueden acceder a las reducciones autonómicas porque el causante es un no residente, siempre que puedan compararse con los herederos residentes de un causante residente en una Comunidad Autónoma[35].

Son medidas distintas con finalidades diferentes: la primera, tendente a armonizar el gravamen en las Haciendas autonómicas y hacer efectivo el mandato de presión fiscal efectiva global equivalente contenido en el artículo 19.2 de la LOFCA, con efectos internos; y la segunda, destinada a salvaguardar el efectivo cumplimiento de la libre circulación, de alcance europeo.

Todo ello nos lleva a coincidir con la opinión de GARCÍA DE PABLOS cuando asegura que «la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de nuestro país, y su configuración como impuesto cedido, plantea varios problemas respecto de la libre circulación de capitales en cuanto que priva a los ciudadanos no residentes de los beneficios autonómicos, a los que tampoco les resultan de aplicación las reducciones previstas en los aparta-

---

[33] Al igual que sucede en el derecho foral cuando los bienes de un causante no residente están en territorio vasco o navarro. *Vid.* para el caso de Navarra el Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Para el País Vasco, nos remitimos a las normas forales contenidas en la nota 16 del presente trabajo.

[34] «The repartition of tax powers in federal States», *EC Tax Review*, vol. 21, Issue 3, 2012, p. 128.

[35] GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona, 2010, p. 277. BARBERÁN LAHUERTA, M.A. y MELGUIZO GARDE, M. consideran a este respecto que «sería conveniente que el Estado ejerciera la titularidad del impuesto y reformara su legislación a fondo en una doble vía. Por un lado, sería conveniente establecer una tributación mínima común en todo el Estado (siendo más que deseable que incluyera también a los territorios forales) compatible con el reconocimiento de cierta capacidad normativa autonómica por encima de ese mínimo. Por otro, se debería proceder a su simplificación lo que, entre otras cosas, conllevaría mitigar la alta progresividad (más formal que real, tal y como hemos obtenido en nuestro trabajo), en sintonía con lo que se ha estado haciendo, no sólo a nivel nacional, con otros impuestos» («La regulación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Eficacia y efecto redistributivo», *op. cit.*, p. 208).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

dos 6 y 7 del artículo 20 de la Ley estatal que regula el impuesto relativas a la adquisición de empresa familiar y bienes culturales, y a que se puede valorar de forma distinta la herencia atendiendo a la residencia del causante o donante o del lugar de situación de los bienes. Problemas que deben encontrar una solución porque la no aplicación a un no residente de una ventaja fiscal podría considerarse una discriminación entre esos dos grupos de contribuyentes contraria al Tratado si no existe una situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato (STJUE de 22 de marzo de 2007, *Asunto Talotta*, C-383/05)» [36].

IV. PALABRAS FINALES

La jurisprudencia del TJUE resulta muy clara y determinante en la prohibición de tratamientos fiscales discriminatorios que, en virtud de la residencia del sujeto pasivo, modulen el deber de contribuir constituyendo una vulneración de la libre circulación de capitales contraria al artículo 63.1 del TFUE.

La reducción estudiada se enmarca en un régimen de cesión de facultades normativas que resulta contrario a la referida libertad, y que debe ser objeto de revisión y modificación por el legislador estatal.

No se cuestiona, por tanto, la reducción en sí, en los términos en los que ha sido configurada en la mayoría de los territorios, sino la aplicación de la normativa autonómica en su conjunto, más favorable que la estatal, en tanto en cuanto exige la residencia del causahabiente en nuestro país para que le resulte de aplicación. Esta situación se agrava y empeora cuando esa misma normativa autonómica exige no ya que sea residente en territorio español el sujeto pasivo, sino que lo sea en la propia región.

Por este motivo, reiteramos que es necesario garantizar que residentes y no residentes en situaciones objetivamente comparables tengan un similar tratamiento fiscal en lo que al disfrute de beneficios fiscales se refiere. De igual modo, aunque esta cuestión no haya sido objeto de este estudio al pertenecer al ámbito interno, consideramos fundamental que la cesión de las capacidades normativas a las Comunidades Autónomas se someta a unos límites claros, de manera que se establezca una mínima tributación de las adquisiciones gratuitas en todo el territorio nacional.

Queda de este modo constatada la importancia de la jurisprudencia del TJUE en la tributación sucesoria y la voluntad de la Comisión Europea en la eliminación de discriminacio-

---

[36] *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España*, *op. cit.*, p. 273. Otra solución sería modificar la normativa para establecer puntos de conexión secundarios para los casos en los que los puntos de conexión principales atribuyan el rendimiento y la competencia normativa al Estado central. *Vid.* FALCÓN y TELLA, R., «Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión», *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2010, pp. 7-11; y también SANZ GÓMEZ, R.J., «Análisis técnico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La necesidad de reformarlo para preservarlo», *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos* (dir. Antonio Cubero Truyo), Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, p. 387 y ss.

ISBN: 978-84-7777-418-1

nes derivadas de la residencia en uno u otro territorio de la UE. Llegados a este punto, como sostiene VAN ARENDONK, los distintos Estados miembros deberían reflexionar sobre la necesidad de promover una legislación europea de base con la que evitar gran parte de los problemas suscitados[37].

V. BIBLIOGRAFÍA

BARBERÁN LAHUERTA, M.A. y MELGUIZO GARDE, M., «La regulación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Eficacia y efecto redistributivo», *Revista de Estudios Regionales*, núm. 87, 2010.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y PEÑA ALONSO, J., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Edersa, Madrid, 2002.

DE PABLOS ESCOBAR, L., «Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 4, 2006.

FALCÓN y TELLA, R., «Los puntos de conexión en el ISD y la libre circulación de personas y capitales: dictamen motivado de la Comisión», *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2010.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona, 2010.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Los problemas de la Imposición sobre Sucesiones y Donaciones», *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010.

MERINO JARA, I., *Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Problemas actuales*, Aranzadi, Pamplona, 2001.

— «Consideraciones sobre el *soft law* comunitario», *Jornadas sobre mercado interior y Derecho de la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013.

NAVARRO IMBERLÓN, F., «El Impuesto sobre Sucesiones en las Comunidades Autónomas», *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14, 2012.

PEETERS, B., «Tackling Cross-Border Inheritance Tax Obstacles within the EU», *EC Tax Review*, Issue 2, vol. 21, 2012.

RIBES RIBES, A., «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 88, 2010.

SANZ GÓMEZ, R. J., *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos* (dir. Antonio Cubero Truyo), Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

VAN ARENDONK, H., «Citizens and Taxation in the EU: Fifty Years after the Neumark Report», *EC Tax Review*, vol. 21, issue 3, 2012.

[37] «Citizens and Taxation in the EU: Fifty Years after the Neumark Report», *op. cit.*, p. 156.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Exit taxes: un análisis a partir de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea[1]

José Luis Burlada Echeveste

Sumario: I. Introducción. II. Los impuestos de salida en el ordenamiento vasco y las personas físicas. III. Los impuestos de salida y las personas jurídicas en el ordenamiento vasco. IV. La jurisprudencia más relevante en materia de impuestos de salida. A) El caso *Lasteyrie du Saillant*. B) El caso *N*. C) El asunto *National Grid Indus*. D) El asunto *Comisión/España*. E) El asunto *Comisión/República Portuguesa*. F) La Sentencia del TJUE de 25 de abril de 2013. G) La Sentencia *Comisión/Dinamarca*. V. Conclusiones finales. VI. Bibliografía.

Resumen: Diferentes Estados miembros de la UE establecieron gravámenes por el traslado de la residencia de las personas físicas y jurídicas al extranjero; son los llamados *exit taxes* o impuestos de salida. En sentido estricto, los impuestos de salida se refieren a las plusvalías no realizadas en el momento de cambio de residencia. En sentido amplio, son también impuestos de salida otras medidas de gravamen anticipado de rentas ya generadas pero pendientes de imputación (el contribuyente optó por el criterio de caja en lugar del de devengo) como consecuencia del traslado de residencia al extranjero. Los impuestos de salida restringen las libertades comunitarias, en especial, la libertad de establecimiento.

Palabras clave: Exit taxes, impuestos de salida, plusvalías latentes, libertad de establecimiento.

I. INTRODUCCIÓN

Explica HERRERA MOLINA que distintos Estados miembros de la Unión Europea establecen gravámenes vinculados al traslado de residencia de las personas físicas y jurídicas (los llamados *exit taxes*)[2]. El impuesto de salida no supone normalmente la existencia de un tributo in-

[1] Este estudio se ha realizado en el marco de los siguientes Proyectos de Investigación: a) Unidad de Formación e Investigación (UFI), con el código de registro UFI 11/05, financiado por la UPV/EHU; b) «La Coordinación Fiscal desde la perspectiva del Ordenamiento Foral del País Vasco», financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (entidad participante: UPV/EHU), con referencia DER2012-39342-C03-02; y c) «Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario», financiado por el Gobierno Vasco.

[2] El presente trabajo tiene por objeto el estudio de las cuestiones que desde el punto de vista *comunitario* plantea la exacción de los llamados impuestos de salida (*exit taxes*) que los Estados miembros de la UE exaccionan con motivo de un cambio de residencia o domicilio realizado por una persona física o una entidad a un territorio de *otro Estado miembro*.

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

dependiente, sino un elemento estructural del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre sociedades que opera anticipando —o incrementando— el gravamen con motivo de un traslado de residencia al extranjero. En sentido estricto, se habla de impuestos de salida para designar la tributación de las plusvalías no realizadas (los bienes han aumentado de valor, pero no se han transmitido) con motivo del cambio de residencia. Este mecanismo está previsto en la legislación española del impuesto sobre sociedades, salvo que los activos de la sociedad queden afectos a un establecimiento permanente en España. En sentido amplio, se consideran impuestos de salida otras medidas, como el gravamen anticipado de rentas ya generadas pero pendientes de imputación —el contribuyente optó por el criterio de caja en lugar del criterio de devengo— como consecuencia del traslado de residencia al extranjero. Los impuestos de salida pueden establecerse de forma expresa por las normas o derivar de una actuación administrativa que exija la venta de los activos para autorizar el traslado (así, en el asunto *Daily Mail*). Los impuestos de salida restringen las libertades comunitarias tanto si gravan plusvalías latentes como si se limitan a anticipar el criterio de imputación temporal de rentas ya generadas. Atendiendo a su finalidad, el régimen jurídico de los *exit tax* puede estar conformado para evitar maniobras artificiosas de evasión o elusión fiscal (por ejemplo, un contribuyente traslada su residencia al extranjero para vender los activos y vuelve a instalarse, poco después, en su país de origen) o para asegurar el gravamen de las rentas que se han generado mientras el contribuyente residía en el territorio nacional. En este caso, resulta irrelevante el carácter artificioso o no de la operación: las rentas generadas en el Estado de origen tributarán aquí por el mero hecho del cambio de residencia. Los impuestos de salida suponen, por definición, un ataque a algunas libertades garantizadas por el Derecho de la Unión Europea: libertad de establecimiento, libre circulación de personas, etc. Este ataque a esas libertades puede producirse de forma discriminatoria por razón de la nacionalidad (cuando afecte en mayor medida a los nacionales de otros Estados miembros) o bien consistir en una restricción no discriminatoria (cuando afecte a los nacionales al ejercer esas libertades)[3].

---

[3] HERRERA MOLINA, P.M., «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo,* 29, 2013, pp. 2 a 5. Sobre esta materia véase también ALMUDÍ CID, J.M., «STJCE 19.3.2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant,* As. C-9/02. Límites comunitarios al establecimiento de tributos vinculados al traslado de residencia fiscal a otros Estados miembros», *Crónica Tributaria,* 120/2006; CALDERÓN CARRERO, J.M., «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario: el caso *N*», *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 286, 4/2007; «Comentario al artículo 17 TRLIS. Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y entidades sujetas a retención. Reglas especiales», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El Impuesto sobre sociedades,* ed. Thomson Reuters, 2.ª edic., Cizur Menor, 2010; CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional,* ed. CEF, 4.ª edic., 2010; DE JUAN CASADEVALL, J., «El *exit tax* en el Derecho español: una perspectiva comunitaria», *Impuestos*, 11/2010; GUERRA REGUERA, M., «Los impuestos de salida *(exit taxes)* en el ámbito de la Unión Europea», en LASARTE, J. y ADAME, F. (coord.), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, ed. CEF, 2010; IGLESIAS CASAIS, J.M. y LOBATO MOSQUERA, N., «La vigencia del principio de territorialidad fiscal como mecanismo corrector de la extensión de las libertades comunitarias a los sistemas fiscales de los

ISBN: 978-84-7777-418-1

II. LOS IMPUESTOS DE SALIDA EN EL ORDENAMIENTO VASCO Y LAS PERSONAS FÍSICAS

Las Normas Forales sobre el IRPF no establecieron un impuesto de salida que resultase aplicable con carácter general en relación con el traslado de la residencia de las personas físicas al extranjero, pero recogieron dos normas —una tercera se incluyó en las Normas Forales del IS— que, sin articular auténticos impuestos de salida, podrían tener efectos restrictivos de cambios de residencia fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro de la Unión Europea[4]. Así, el artículo 59.3 de las correspondientes Normas Forales sobre el IRPF estableció que:

> «En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas *pendientes* de imputación *deberán* integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto en el lugar anterior al de cambio de residencia, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno».

En segundo lugar, las Normas Forales sobre el IRPF establecen un régimen de «extensión de la residencia fiscal», conocido como *extended unlimited tax liability* o *trailing taxes*[5]. El artículo 10.2 dispone que:

> «No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que, habiendo estado sometidos a la normativa

---

Estados miembros», Instituto de Estudios Fiscales, *Documentos,* DOC n.º 9/2013; *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1),* Gabinete Jurídico del CEF, 2007; MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal,* núm. 4, febrero II-2012; MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria,* núm. 125/2007; MENÉNDEZ GARCÍA, G., «El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambios de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. (dir.), *El Impuesto sobre sociedades,* ed. Thomson Reuters, 2.ª edic., Cizur Menor, 2010; SANZ CLAVIJO, A., «¿Constituye el artículo 14.3 LIRPF (y concordantes) una medida de imposición de salida?», *Impuestos,* 9/2009; y VEGA BORREGO, F.A., «La residencia habitual en España y en una Comunidad Autónoma», en CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* ed. Thomson-Reuters, Cizur Menor, 2009.

[4] MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *op. cit.*, p. 51, pero en relación a la normativa estatal. Estos autores se referían, en concreto, a los artículos 8.2 y 14.3 de la Ley del IRPF y al artículo 88.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Alguna de esas normas (así, el art. 14.3), como veremos luego, ha sido declarada contraria al Tratado por el TJUE y modificada, en consecuencia, por el legislador español. Por lo demás, téngase en cuenta que el contenido de esos preceptos (al igual que el artículo 17.1 TRLIS) es igual o semejante en la normativa de los Territorios Históricos.

[5] MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «Los impuestos…», *op. cit.*, p. 52 (en referencia a la norma estatal: art. 8.2 Ley del IRPF).

ISBN: 978-84-7777-418-1

tributaria (alavesa, vizcaína o guipuzcoana) de este Impuesto, acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

La tercera norma que afecta a las personas físicas y que puede generar efectos restrictivos similares a los resultantes de un impuesto de salida viene contemplada en el artículo 95.3 de las Normas Forales sobre el IS. Este precepto regula el régimen sustantivo de tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial. La regla *principal* contenida en el artículo 95[6] consiste en el diferimiento de la tributación de las plusvalías (ganancias patrimoniales) que pudiera obtener un socio (persona física) como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial (fusión, absorción y escisión) amparada por el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS («Régimen especial de fusiones»)[7]. La sub-regla contenida en el apartado 3.º del artículo 95 NNFF IS[8] plantea dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario, pues establece una regla especial para los supuestos en que el socio pierde la condición de residente en territorio español.

III. LOS IMPUESTOS DE SALIDA Y LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL ORDENAMIENTO VASCO

De acuerdo con el artículo 27.2 NNFF IS se produce la extinción del período impositivo de una sociedad residente en España cuando tiene lugar el cambio de residencia de la entidad desde el territorio español al extranjero. En estos supuestos, el artículo 17.1.*a)* NNFF

---

[6] Según el apartado primero del artículo 95, «*No se integrarán en la base imponible* las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la *entidad adquirente* a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español».

[7] MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «Los impuestos…», *op. cit.*, p. 54 (refiriéndose a igual precepto estatal: artículo 88.3 TRLIS). La norma estatal, como advierte GUERRA REGUERA («Los impuestos…», *op. cit.*, pp. 165 y ss.), se refiere a aquellos casos en que un sujeto, tras producirse un supuesto de fusión, absorción o escisión de sociedades, reciba de la entidad adquirente una serie de participaciones con un valor superior al de las acciones aportadas en la operación. Según el artículo 88, las nuevas acciones recibidas conservarán el valor de las aportadas y su misma antigüedad. No se trata de un caso de exención, sino de diferimiento de la tributación, ya que cuando se transmitan en el futuro las acciones, la ganancia patrimonial se determinará sobre la base del valor de adquisición y la antigüedad de las originarias. Pero, mientras no se transmitan las acciones, la plusvalía se encuentra en estado de latencia.

[8] «En el caso de que el socio pierda la *cualidad de residente en territorio español,* se integrará en la base imponible del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este impuesto* del período impositivo en que se produzca esta circunstancia, la diferencia entre el valor normal de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, corregido, en su caso, en el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles».

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

IS establece que se debe integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de tal entidad[9], en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en el artículo 92 NNFF IS (la mención a este precepto, básicamente, tiene el efecto de impedir la revalorización de los bienes afectos al establecimiento permanente en España como consecuencia del traslado de residencia).

IV. LA JURISPRUDENCIA MÁS RELEVANTE EN MATERIA DE IMPUESTOS DE SALIDA

A) El caso *Lasteyrie du Saillant*

El Tribunal de Justicia se pronunció por primera vez de forma específica sobre los impuestos de salida en el caso *Lasteyrie du Saillant,* en Sentencia de 11.3.2004 (C-9/02). Los hechos que dieron lugar a la Sentencia fueron los siguientes. En el año 1998, el Sr. *Lasteyrie du Saillant* trasladó su residencia desde Francia a Bélgica. En aquellos momentos era propietario, junto con sus familiares, de una participación superior al 25% en el capital social de una sociedad residente en Francia. Esta situación provocó la aplicación del artículo 167 *bis* del *Code Général des Impôts* francés, según el cual se sometía a tributación en Francia, como consecuencia del traslado de la residencia fiscal de una persona física o jurídica al extranjero, el incremento que hubiese experimentado el valor de la participación en las sociedades residentes en dicho país (plusvalías latentes) desde el momento de su adquisición. No obstante, en virtud de la normativa francesa, la deuda tributaria derivada de esa plusvalía podía ser objeto de aplazamiento del pago hasta el momento en que se produjera una efectiva transmisión de la participación por parte del contribuyente, resultando preciso designar un representante domiciliado en Francia y constituir ante la oficina recaudadora, con anterioridad a su salida de Francia, garantías suficientes para asegurar el pago de la deuda tributaria. El *Conseil d´Etat* francés, con arreglo al artículo 234 TCE, planteó cuestión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 52 TCE (hoy art. 49 TFUE).

---

[9] Apunta J.M. CALDERÓN CARRERO (*El Impuesto sobre sociedades, op. cit.*, p. 440), en relación a la normativa estatal, que en este caso, puesto que la Hacienda Pública española no pierde potestad de gravamen sobre las eventuales plusvalías que pudieran resultar de la transmisión de estos elementos patrimoniales como consecuencia de su afectación a un EP situado en territorio español, no habría un motivo que justificase el gravamen (anticipado) de la renta presunta (las plusvalías latentes). De acuerdo con el artículo 85 TRLIS, estos elementos patrimoniales conservarán el valor que tenían antes del cambio de residencia, computándose sobre esos valores los ingresos y gastos derivados de esos elementos. «Ahora bien, la aplicación de esta excepción sólo afecta a la no integración de estos bienes en el impuesto de salida que grava a la entidad que traslada su residencia al extranjero, de suerte que el impuesto se devenga igualmente y concluye el período impositivo para la misma. Desde el momento del cambio de residencia la entidad española pasaría a tributar como una entidad no residente (con EP) por el IRNR».

ISBN: 978-84-7777-418-1

El TJUE mantiene que la exigencia de un impuesto exclusivamente en los casos de traslado de la residencia fiscal produce un efecto disuasorio sobre el contribuyente que tiene esta intención (apartado 45), pues si éste «quiere trasladar su domicilio fuera del territorio francés en el marco del ejercicio del derecho que le garantiza el artículo 52 del Tratado, está sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia en Francia» (apartado 46). El Tribunal no cuestiona la legitimidad del Estado francés para gravar las plusvalías latentes, sino las medidas adoptadas para ello. Según las autoridades francesas, el gravamen constituía un mecanismo antiabuso, dirigido a evitar que el contribuyente, tras el cambio de residencia, vendiera los activos en el extranjero (eludiendo el pago del impuesto francés) y regresase después a Francia. A juicio del Tribunal, aunque la finalidad antiabuso podría justificar una restricción de la libertad de establecimiento, la norma va más allá de lo necesario para garantizar esa finalidad[10].

El carácter desproporcionado de la restricción no queda sanado por la posibilidad de aplazar el pago del impuesto mediante garantía, pues «aunque sea posible obtener un aplazamiento de pago, no es automático y está sometido a requisitos estrictos como los descritos por el Abogado General en los puntos 36 y 37 de sus conclusiones, entre los que figura, en particular, la constitución de garantías. Estas garantías producen, por sí solas, un efecto restrictivo en la medida en que privan al contribuyente del disfrute del patrimonio ofrecido en garantía» (apartado 47).

Las autoridades alemanas y holandesas, personadas en el procedimiento, habían alegado otro motivo de justificación: el reparto equilibrado del poder tributario como consecuencia del principio de territorialidad. Es decir, dado que la plusvalía se había generado en Francia, este Estado tenía derecho a someterla a imposición. El Tribunal no llega a analizar este argumento pues «el objeto del litigio no es el reparto de las competencias en materia fiscal entre Estados miembros, ni la potestad de las autoridades francesas para gravar las plusvalías latentes, con la que se pretende responder a los traslados artificiosos de domicilio, sino la cuestión de si las medidas adoptadas con este fin se ajustan a las exigencias de la libertad de establecimiento» (apartado 68).

En síntesis, la Sentencia señala que un impuesto de salida constituye una restricción a la libertad de establecimiento. Esa restricción puede estar justificada en la necesidad de evitar mecanismos antiabusivos, pero, en este caso, el legislador deberá conceder un aplazamiento sin garantías o limitar el gravamen a los casos en que el cambio de residencia tenga ca-

[10] Añade la Sentencia que «el objetivo previsto, que es evitar que el deudor del impuesto traslade temporalmente su domicilio fiscal antes de transmitir títulos mobiliarios con el único fin de eludir el pago del impuesto de las plusvalías devengado en Francia puede alcanzarse con medidas menos coercitivas o menos restrictivas de la libertad de establecimiento, que contemplen específicamente el riesgo de dicho traslado temporal. Como ha señalado el Abogado General en el punto 64 de sus conclusiones, las autoridades francesas podrían, en particular, someter a gravamen al contribuyente que, tras un período relativamente breve en otro Estado miembro, vuelva a Francia una vez realizadas sus plusvalías, lo que evitaría que resultase afectada la situación de los contribuyentes cuyo único propósito sea ejercitar de buena fe su libertad de establecimiento en otro Estado miembro» (apartado 54).

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

rácter fugaz y artificioso. La Sentencia no examina en qué caso puede restringirse la libertad de establecimiento en aras del reparto equilibrado del poder tributario[11].

B) El caso *N*

En el asunto *N,* resuelto por la Sentencia de 7.9.2006 (C-470/04), el TJUE conoció de un supuesto muy similar en relación a la normativa holandesa vigente con anterioridad a la Sentencia *Lasteyrie*. El litigio surgió al hilo de la obligación de prestar garantía suficiente por parte del Sr. *N* para conseguir el aplazamiento de la liquidación correspondiente a las plusvalías latentes de participaciones significativas en ciertas sociedades al trasladarse en 1997 de los Países Bajos al Reino Unido. La Sentencia aborda distintos aspectos: 1) Los efectos restrictivos del régimen fiscal correspondiente al impuesto de salida; 2) La justificación del régimen fiscal controvertido; 3) El reparto del poder tributario entre Estados como causa de justificación legítima desde el punto de vista comunitario; y 4) El test de proporcionalidad del régimen fiscal restrictivo[12].

1) *Los efectos restrictivos del régimen fiscal correspondiente al impuesto de salida*. En relación con el impuesto de las plusvalías latentes, el Tribunal no dudó en considerar que este impuesto posee efectos restrictivos de la libertad de establecimiento. Estos efectos restrictivos se concretaban en:

a) El contribuyente que quisiera trasladar su domicilio fuera del territorio neerlandés estaba sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que seguía residiendo en los Países Bajos, pues por el simple hecho del traslado el contribuyente se convertía en deudor de un impuesto sobre las ganancias patrimoniales que aún no había obtenido y de las que no disponía, mientras que si hubiera seguido residiendo en los Países Bajos, las plusvalías sólo quedarían gravadas cuando se hubieran realizado de forma efectiva; la posibilidad de aplazamiento aportando las correspondientes garantías no diluía la restricción generada por el tributo de salida. Al contrario, esas garantías producían por sí solas un efecto restrictivo en la medida en que privaban al contribuyente del disfrute del patrimonio objeto de la garantía.
b) Las minusvalías que hubieran podido generarse tras el traslado del domicilio no se tenían en cuenta para reducir la deuda fiscal. Así, la cuota tributaria del impuesto sobre la plusvalía accionarial no realizada efectivamente *(exit tax)* que fue liquidada en el momento del traslado del domicilio, con eventual aplazamiento de pago, podría superar la cuota tributaria que con motivo de la posterior enajenación de las partici-

[11] HERRERA MOLINA, P.M., «Exit…», *op. cit.*, p. 12.

[12] Seguimos la exposición de J.M. CALDERÓN CARRERO, «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del derecho comunitario: el caso *N*», *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 286, 4/2007, pp. 103 y ss.

ISBN: 978-84-7777-418-1

paciones societarias fuera exigible al contribuyente en el supuesto de que la transmisión se hubiera realizado en la misma fecha sin que se hubiera producido ningún cambio de residencia. El impuesto se habría calculado sobre la base de la plusvalía efectivamente realizada en el momento de la transmisión, que podría haber sido menos elevada o inexistente.

c) La exigencia de la presentación de una declaración tributaria con motivo del traslado de la residencia fuera de los Países Bajos era una formalidad adicional que podía obstaculizar la salida del interesado y que se imponía a los contribuyentes que seguían residiendo en ese Estado miembro sólo en el momento en que transmitían efectivamente sus participaciones.

2) *La justificación del régimen fiscal controvertido.* Una vez establecido el carácter restrictivo del *exit tax* sobre el ejercicio de los derechos que confiere la libertad de establecimiento, el Tribunal analiza los motivos esgrimidos para justificar ese gravamen. El Tribunal mantiene que las medidas nacionales que pueden restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales del TCE pueden admitirse siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen.

3) *El reparto del poder tributario entre Estados como causa de justificación legítima desde un punto de vista comunitario.* En relación con el cumplimiento de un objetivo de interés general y la posibilidad de alcanzarlo mediante el régimen tributario controvertido, el Tribunal señala que la preservación del reparto del poder tributario entre los Estados constituye un objetivo legítimo reconocido y aceptado a nivel comunitario —así, STJ, de 13.12.2005, as. *Marks & Spencer* (C-446/03)—. En un contexto donde no se han adoptado medidas de armonización comunitaria, el Tribunal considera que los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin de suprimir la doble imposición. Por eso, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional; en particular, en el modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición. Así, el hecho de que el modelo de la OCDE —en su versión de 2005— asignase en su artículo 13.5 la competencia para someter a imposición las ganancias de capital obtenidas con motivo de la cesión de bienes al Estado contratante de residencia del cedente fue tenido particularmente en cuenta por el Tribunal de Justicia para entender que el impuesto de salida neerlandés estaba configurado siguiendo un criterio de reparto del poder tributario ajustado a la práctica internacional.

El Tribunal destacó la conexión del impuesto neerlandés con el principio de territorialidad —sobre el que descansan los criterios de reparto del poder tributario utilizados a nivel internacional— en la medida en que sometía a imposición a un *residente* en el territorio de un Estado miembro en relación con las plusvalías derivadas de participaciones sociales que se habían originado durante el período en que esa persona residía en el territorio neerlandés

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

hasta el momento en que cambió de residencia fiscal. Por ello, para el Tribunal, el impuesto se basaba en un objetivo de interés general legítimo (reparto del poder tributario entre Estados) y era adecuado para lograr ese objetivo (territorialidad fiscal).

4) *El test de proporcionalidad del régimen fiscal restrictivo.* Justificado el impuesto, el Tribunal analiza si las medidas fiscales adoptadas para su exacción van más allá de lo necesario para garantizar el objetivo que persigue el impuesto (proporcionalidad).

A su juicio, la carga formal derivada de la exigencia de la declaración tributaria con motivo del cambio de residencia no puede considerarse desproporcionada en relación al objetivo legítimo del reparto del poder tributario; en particular, para eliminar la doble imposición. En cambio, la obligación de constituir garantías necesarias para conceder el aplazamiento de pago del impuesto de salida se considera que va más allá de lo estrictamente necesario para garantizar el funcionamiento y la eficacia del régimen tributario basado en la territorialidad fiscal. Considera que había medidas menos restrictivas de las libertades fundamentales que sirven para alcanzar el mismo objetivo, pues existían las Directivas de asistencia administrativa mutua en materia de intercambio de información y de recaudación tributarias (Directivas 77/799/CEE y 76/308/CEE) que proporcionaban mecanismos que garantizaban la exacción del impuesto y su recaudación tributaria dentro de la CE. En definitiva, el Tribunal se pronunció en contra de la compatibilidad comunitaria de la exigencia de garantías para que se conceda el aplazamiento del impuesto de salida.

La otra medida fiscal rechazada fue el cálculo del impuesto sin tener en cuenta las eventuales minusvalías que pudieran generarse con posterioridad al traslado de residencia del contribuyente. El Tribunal supedita la compatibilidad comunitaria del tributo, además de a la no exigencia de garantías para el aplazamiento del pago, a que se establezca un sistema de exacción y recaudación del mismo que tenga en cuenta íntegramente las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, excepto en los casos en que tales minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida.

Esta Sentencia, a juicio de HERRERA MOLINA, merece un juicio positivo pues aplica a los impuestos de salida una nueva causa de justificación, el reparto equilibrado del poder tributario a través de un matizado juicio de proporcionalidad[13].

Para J.M. CALDERÓN CARRERO, la STJ en el caso *N,* además de articular reglas comunitarias para la exacción (así, el aplazamiento automático del pago del gravamen y su configuración en los mismos términos que el impuesto que gravaba las plusvalías de los sujetos residentes que no cambiaban de residencia) de estos impuestos sobre las personas físicas e incluso jurídicas que cambiaban de residencia de un Estado miembro a otro, «pone en entredicho la compatibilidad con el TCE de medidas antievasión fiscal que se proyecten en relación con el cambio de domicilio o residencia dentro del mercado interior»[14].

---

[13] «Exit taxes…», *op. cit.*, p. 13.

[14] «La compatibilidad…», *op. cit.*, p. 122.

ISBN: 978-84-7777-418-1

C) El asunto *National Grid Indus*

El 29 de noviembre de 2011 (C-371/10) el Tribunal de Justicia resolvió una cuestión prejudicial planteada por el *Gerechtshof Amsterdam* (Tribunal de apelación). El caso se refería a una sociedad constituida con arreglo al Derecho holandés, que trasladó su sede de dirección efectiva al Reino Unido. Como consecuencia de ello, debió pagar el impuesto sobre sociedades correspondiente a una plusvalía latente[15] derivada de un crédito documentado en libras esterlinas[16] cuyo tipo de cambio en florines holandeses se había incrementado. Para la sociedad *National Grid Indus* este impuesto de salida lesionaba su libertad de establecimiento.

El Tribunal entiende que el impuesto de salida restringe la libertad de establecimiento, pero añade que *la restricción está justificada por la necesidad de conseguir un reparto equilibrado del poder tributario* (puesto que el crédito había incrementado su valor en florines mientras la sociedad era residente en los Países Bajos, este Estado tenía derecho a gravar la plusvalía latente con motivo del traslado de sede). La Sentencia recuerda (apartado 45) que en el asunto *N* y en otros pronunciamientos anteriores —así, por ejemplo, STJ de 13.12.2005, as. *Marks & Spencer,* (C-446/03)— ya admitió el Tribunal el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros como causa de justificación frente a una restricción a la libertad de establecimiento, máxime cuando la ausencia de medidas de unificación o armonización a nivel de la Unión Europea sigue obligando a los Estados miembros a adoptar mediante Convenio o unilateralmente los criterios para repartir su potestad tributaria, especialmente para suprimir la doble imposición.

El Tribunal centra su atención en las condiciones que debe reunir el impuesto de salida para ser proporcionado. Recordemos que en el caso *N* el Tribunal exigió dos requisitos: 1) Que se concediera el aplazamiento sin garantía; y 2) Que a la hora de cobrar el impuesto se tuvieran también en cuenta las minusvalías sufridas en el nuevo Estado de residencia. En el caso *National Grid Indus,* el Tribunal no impone ninguna de estas dos condiciones. Y esto porque el contribuyente no era una persona física sino una persona jurídica. El juicio de proporcionalidad de las medidas era la cuestión clave, pues si iban más allá de lo estrictamente necesario, habiendo otras medidas menos restrictivas, la normativa podía ser consi-

---

[15] La adaptación de la normativa holandesa a la jurisprudencia comunitaria no se extendió ni a las personas jurídicas ni a los empresarios individuales. El traslado de la sede dio lugar al gravamen de las plusvalías latentes por la diferencia positiva de cambio, una liquidación cuyo pago se exigía de forma inmediata, sin posibilidad de aplazamiento y sin tener en cuenta las posteriores minusvalías. Impugnada la liquidación, el juez nacional planteó tres cuestiones prejudiciales.

[16] La decisión de trasladar la sede de dirección efectiva de la sociedad al Reino Unido en el año 2000 determinó su cambio de residencia a efectos fiscales por aplicación del artículo 4 del Convenio de Doble Imposición entre ambos Estados. El único elemento reseñable del balance de la sociedad era un crédito frente a una empresa del Reino Unido. Al estar nominado ese crédito en libras esterlinas, la apreciación del florín neerlandés frente a la libra esterlina trajo consigo una importante diferencia positiva de cambio, que en el momento del traslado constituía una plusvalía pendiente de realizar.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

derada contraria al Tratado. La Sentencia analiza de forma independiente la liquidación del gravamen y su cobro.

1) *La proporcionalidad de la liquidación definitiva en el momento del traslado*

A diferencia del caso *N,* referido a personas físicas, el Tribunal considera que no es necesario que el Estado de *origen* tenga en cuenta las minusvalías producidas en el Estado de acogida porque los activos de una sociedad están directamente afectados a las actividades económicas que generan el beneficio empresarial y éste sólo va a tributar en el Estado de acogida.

El Estado de origen no está obligado a tener en cuenta las eventuales minusvalías posteriores al traslado de la sede de dirección efectiva, evitando, con ello, posibles casos de doble imposición o de doble deducción de pérdidas. El impuesto por las plusvalías latentes se determina cuando se extingue la potestad tributaria del Estado miembro de origen sobre la sociedad (apartado 59). Añade la Sentencia que el hecho de que el Estado miembro de acogida no tenga en cuenta las minusvalías no supone obligación para el Estado de origen de volver a liquidar (apartado 61).

En síntesis, al contrario de lo que determinó en la jurisprudencia anterior en relación a las personas físicas, es plenamente proporcional que el Estado de origen *liquide* de manera *definitiva* y sin tener en cuenta posteriores minusvalías el gravamen sobre las plusvalías latentes de los elementos patrimoniales de una sociedad. La especial sujeción de dichos elementos a la generación de un beneficio que corresponde gravar al Estado de acogida rompe todo vínculo con el Estado de origen, que puede desentenderse de la valoración futura del bien[17].

2) *La proporcionalidad del cobro inmediato del gravamen en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva a otro Estado miembro*

Según *National Grid Indus* y la Comisión, el *cobro inmediato* del gravamen en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad a otro Estado miembro resultaba desproporcionado. En cambio, los diez Estados que presentaron observaciones (entre ellos, España) defendieron la proporcionalidad del cobro inmediato de la deuda. El Tribunal ofrece una solución intermedia. A su juicio, el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros queda asegurado si el Estado da la *opción* de pagar inmediatamente o de pagar de forma diferida (en su caso, con intereses de demora) (apartado 73).

El Tribunal, sin embargo, introduce un matiz importante. Debe tenerse en cuenta el riesgo de falta de cobro, que aumentará a medida que transcurra más tiempo. El Estado puede

[17] MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., «Los impuestos…», *op. cit.*, p. 55.

ISBN: 978-84-7777-418-1

tomar en cuenta este riesgo y exigir medidas como la constitución de una garantía bancaria (apartado 74):

> «procede asimismo tener en cuenta el riesgo de falta de cobro del gravamen, que aumenta en función del tiempo transcurrido. El Estado miembro en cuestión puede tomar en consideración este riesgo, en su normativa nacional aplicable al pago diferido de las deudas tributarias, mediante medidas como la constitución de una garantía bancaria».

¿Dónde radica la diferencia entre los supuestos *N* y *National Grid Indus*? A juicio de HERRERA MOLINA, el Tribunal parece entender que en el caso de las personas jurídicas —ficciones creadas por el Derecho—, el riesgo derivado del aplazamiento puede ser mayor, hasta el punto de justificar la exigencia de una garantía bancaria. «El Tribunal añade que las directivas de asistencia mutua son suficientes para que la Administración pueda controlar la veracidad de los datos aportados por el contribuyente sobre la situación de los activos, pero teme que no sean suficientes para garantizar el cobro. Tom O´Shea[18] ofrece una interpretación clarificadora de la Sentencia al considerar que el Tribunal no está admitiendo la exigencia de una garantía bancaria *siempre que estemos ante un impuesto de salida a una persona jurídica,* sino solo, *cuando las circunstancias del caso pongan de relieve un riesgo proporcionado*»[19].

Al margen de ello, el Tribunal, respondiendo a las cuestiones prejudiciales planteadas, deja claro que la normativa holandesa, al establecer un sistema de *cobro inmediato* de las plusvalías, sin permitir su aplazamiento, privaba a las sociedades de optar por un sistema u otro, cuando ambos son igualmente adecuados para garantizar el fin perseguido, yendo más allá de lo necesario para conseguir ese fin. A pesar de que se legitimó la liquidación definitiva sin atender a posibles minusvalías, el Tribunal considera desproporcionado el sistema de cobro inmediato previsto en la normativa holandesa, ya que no ofrecía posibilidad alguna de aplazamiento[20].

D) El asunto *Comisión/España*

En este supuesto, la Comisión había considerado que el artículo 14.3 de la Ley del IRPF quebrantaba la libertad de establecimiento, iniciando un procedimiento de infracción contra España. El TJUE resolvió la cuestión en Sentencia de 12.7.2012 (C-269/09). En realidad, la Sentencia no analiza un impuesto de salida en sentido estricto (gravamen sobre las plus-

---

[18] «Dutch Exit Tax Rules Challenged in National Grid Indus», *Tax Analists,* 201, 2012.

[19] «Exit taxes…», *op. cit.*, p. 16.

[20] MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., «Los impuestos…», *op. cit.*, p. 58.

ISBN: 978-84-7777-418-1

valías no realizadas), sino un anticipo del tributo correspondiente a negocios ya realizados con motivo de un cambio de residencia (impuesto de salida en sentido amplio)[21].

La STJ parte de un estudio del objeto del conjunto de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de las personas, apuntando que las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen suponen un obstáculo al ejercicio de la libertad de circulación. A juicio del Tribunal, el artículo 14.3 de la Ley 35/2006 puede restringir el ejercicio del derecho a la libre circulación (apartado 56): «aun cuando el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006 no prohíbe a un contribuyente con domicilio en España ejercer su derecho a la libre circulación, dicha disposición, sin embargo, puede restringir el ejercicio de tal derecho, al tener, cuando menos, un efecto disuasorio para los contribuyentes que pretendan instalarse en otro Estado miembro».

Con apoyo en las Sentencias *Lasteyrie du Saillant* y *N,* apunta que la norma discutida establece una diferencia de trato desfavorable en el aspecto financiero para las personas que trasladan su residencia al extranjero (apartado 57), sin que esa diferencia de trato se explique por una diferencia objetiva de situación, afirmando, por ello, que «procede declarar que la medida controvertida en el litigio principal puede suponer un obstáculo para el ejercicio de las libertades consagradas en los artículos 39 CE y 43 CE» (apartado 61).

Una vez que el Tribunal llega a esa conclusión, analiza si esas restricciones se hallan justificadas. Tras señalar que las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado son admisibles siempre que tengan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, estudia si la diferencia de trato controvertida puede *justificarse* por razones de interés general: la recaudación eficaz de los impuestos, el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario.

1) *La necesidad de garantizar la recaudación eficaz*

El Estado español había defendido que la finalidad de la norma era evitar el diferimiento en la imputación de las rentas ya devengadas por los contribuyentes que, por dejar de residir en el territorio nacional, quedan desvinculados por completo de su Administración tributaria, lo que impide o hace más difícil la recaudación, resultando en numerosos casos muy difícil localizar al deudor. Para el Tribunal (apartado 68), los mecanismos de cooperación (arts. 4 a 9 de

[21] HERRERA MOLINA, P.M., «Exit taxes…», *op. cit.*, p. 17. Como señala este autor, aunque no se gravaban plusvalías latentes, sí que se restringían libertades comunitarias (libertad de establecimiento, libre circulación de trabajadores y, subsidiariamente, libre circulación de ciudadanos de la Unión).

De la misma manera SANZ CLAVIJO («¿Constituye el artículo 14.3 LIRPF (y concordantes) una medida de imposición de salida?», *Impuestos,* 9/2009, p. 351), tras apuntar que el artículo 14.3 no constituye un impuesto de salida en sentido estricto, matiza que «los efectos derivados de su aplicación son similares a los propios de tales medidas».

ISBN: 978-84-7777-418-1

la Directiva 2008/55) entre las autoridades de los Estados miembros que existen en el ámbito de la Unión son suficientes para permitir al Estado miembro de origen recaudar las deudas tributarias en otro Estado miembro. Si bien reconoce que la recaudación transfronteriza de una deuda es normalmente más difícil que la recaudación en vía de apremio realizada en territorio nacional, apunta que «en el asunto presente, no se trata de un simple método recaudatorio, sino de determinar si la obligación, que incumbe al contribuyente que se propone trasladar su residencia a otro Estado miembro, de pagar inmediata y definitivamente, por el mero hecho del traslado, un impuesto sobre rentas ya devengadas y cuya cuota ya ha sido determinada, excede de lo necesario para alcanzar la finalidad que se persigue, aun cuando los contribuyentes que permanezcan en el territorio nacional no estén sujetos a tal obligación» (apartado 74). De todo ello, deduce (apartado 75) «el carácter desproporcionado del artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, que obliga a aquellos contribuyentes que trasladan su residencia al extranjero a incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes».

2) *El reparto de la potestad tributaria*

A juicio de Tribunal, el Estado español no demostró que existiese un problema de doble imposición o una situación en que los contribuyentes pudieran eludir totalmente el pago del impuesto (apartado 81). Por eso, subraya que «no puede considerarse que la legislación controvertida esté justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros» (apartado 82).

3) *La necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario nacional*

El Estado español justificaba el precepto controvertido por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario nacional. El artículo 14.3 de la Ley 35/2006 resultaba, a su juicio, indispensable para garantizar esa coherencia, habida cuenta de que la facultad de diferir el pago del impuesto correspondiente a rentas ya percibidas se atribuía sobre la base de la garantía de pago que para la Administración tributaria representa el hecho de que el contribuyente resida en el territorio español y de que, por consiguiente, esté sujeto de manera directa y efectiva a la potestad recaudatoria de dicha Administración. Consideraba también que la desaparición de esta sujeción directa y efectiva justificaba la pérdida de la ventaja fiscal que constituye la posibilidad de diferir el pago del impuesto.

En cambio, el Tribunal (apartado 86) destaca el solapamiento entre las exigencias relativas a la coherencia del sistema tributario y las relativas al reparto equilibrado de la potestad tributaria, por lo que se remite a las consideraciones recogidas en el apartado 81, «según las cuales en el caso de autos ningún otro Estado miembro reclama la potestad tributaria para gravar las rentas devengadas en España, resultan asimismo pertinentes en lo que atañe a la necesidad de preservar la mencionada coherencia del sistema tributario, de manera que es inoperante la alegación basada en esta necesidad».

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Teniendo en cuenta todas estas circunstancias, concluye (apartado 101) que «En tales circunstancias, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor, en el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, una disposición que impone a los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes»[22].

E) El asunto *Comisión/República Portuguesa*

La STJ, de 6-9-2012 (C-38/10), analiza la legislación portuguesa que establecía un impuesto de salida en el caso de que una sociedad trasladase fuera del territorio portugués (incluido otro Estado miembro) su domicilio social y su dirección efectiva, de que cesasen las actividades de un establecimiento permanente en Portugal o que se transfirieran sus activos fuera del territorio portugués (incluido otro Estado miembro). En el caso, la Comisión reprochó a Portugal la diferencia de trato fiscal de las plusvalías latentes que las disposiciones controvertidas establecían entre la transferencia de actividades de una sociedad a otro Estado miembro y transferencias similares dentro del territorio portugués, considerando que se obstaculiza la libertad de establecimiento (art. 49 del Tratado).

El Tribunal señala que, a la luz de la Sentencia *National Grid Indus,* la libertad de establecimiento resulta aplicable al traslado de actividades de una sociedad del territorio portugués a otro Estado miembro con independencia de si la sociedad de que se trata traslada su domicilio social y su dirección efectiva fuera del territorio portugués o si se transfieren a otro Estado miembro activos de un establecimiento permanente situado en el territorio portugués (apartado 23).

En virtud de las disposiciones cuestionadas, una sociedad portuguesa que trasladaba su domicilio social y su dirección efectiva fuera del territorio portugués era gravada por las plusvalías latentes (no sucedía lo mismo si la sociedad mantenía su domicilio fiscal en Portugal, pues sólo tributaba por las plusvalías realizadas). Además, se establecía también la tributación de las plusvalías latentes en caso de transferencia parcial o total a otro Estado miembro de los activos de un establecimiento permanente de una sociedad no residente en Portugal situado en territorio portugués, mientras que la transferencia de activos en el territorio portugués no repercutía sobre esa tributación. A juicio del Tribunal, «esta diferencia de trato puede disuadir a una sociedad de transferir sus actividades del territorio portugués a otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, DI. VI. Financiaria di Diego della Valle & C., C-380/11, Rec. p. I-0000, apartado 36)» (apartado 28).

En cuanto a la existencia de una posible causa de justificación de la restricción de la libertad de establecimiento así como su carácter proporcionado, señala el Tribunal que en

[22] La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en su Disposición Final Décima y con efectos desde el 1 de enero de 2013, introdujo un nuevo añadido al artículo 14.3 de la Ley del IRPF.

ISBN: 978-84-7777-418-1

la Sentencia *National Grid Indus* (apartado 86) el Tribunal de Justicia «declaró que el artículo 49 TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual debe procederse al cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de una sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro en el momento mismo de dicho traslado» (apartado 31); añadiendo (apartado 32) que «según se desprende del apartado 73 de la sentencia National Grid Indus, antes citada, una normativa nacional que ofreciese a la sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro la opción entre, por una parte, pagar inmediatamente el importe del gravamen, y, por otra, pagar con carácter diferido el importe de dicho gravamen, acompañado, en su caso, de intereses con arreglo a la normativa nacional aplicable, constituiría una medida menos lesiva de la libertad de establecimiento que la medida controvertida en el asunto principal».

Tal vez, el aspecto más importante de esta Sentencia es que no realiza mención alguna a la posibilidad de condicionar el aplazamiento a la existencia de una garantía bancaria[23].

F) La STJ de 25.4.2013

En esta Sentencia (C-64/11) el TJUE declaró que el Estado español incumplió «las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE al adoptar el artículo 17, apartado 1, letras a) y c), del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecido por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba dicho texto refundido, y en virtud del cual, en los casos de traslado, a otro Estado miembro, de la residencia de una sociedad establecida en España y de transferencia, a otro Estado miembro, de activos de un establecimiento permanente situado en España, las plusvalías no realizadas se integran en la base imponible del ejercicio fiscal, mientras que tales plusvalías no tienen consecuencias fiscales inmediatas si esas operaciones tienen lugar dentro del territorio español»[24].

La Comisión reprochó esencialmente al Estado español la diferencia de trato fiscal de las plusvalías latentes establecida por las disposiciones controvertidas entre, por una parte, un

---

[23] HERRERA MOLINA, P.M., «Exit taxes…», *op. cit.*, p. 20.

[24] En concreto los apartados *a), b)* y *c)* del artículo 17.1 TR de la Ley IS (RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) establecieron que:

> «1. Se integrará en la base imponible la *diferencia* entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
>
> a) Los que sean propiedad de una *entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste*, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En este caso será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 85.
> b) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español *que cesa su actividad*.
> c) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español *son transferidos al extranjero*».

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

traslado de actividades de una sociedad a otro Estado miembro y, por otra, traslados similares dentro del territorio español, incluidos los efectuados a la CAV y a Navarra. Según la Comisión, cuando una sociedad de un Estado miembro ejerce su derecho de libre establecimiento y traslada sus actividades del territorio español a otro Estado miembro, ello no puede ocasionar desventajas de tesorería con respecto a las sociedades que no ejercen su libertad de establecimiento.

La STJ de 25.4.2013 (apartado 23) recuerda que el artículo 49 TFUE obliga a suprimir las restricciones a la libertad de establecimiento, añadiendo que, según el artículo 54 TFUE, las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión Europea, quedan equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. «Para las sociedades, esta libertad incluye el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de una filial, sucursal o agencia (véanse las sentencias de 23 de octubre de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, apartado 28; de 25 de febrero de 2010, X Holding, C-337/08, Rec. p. I-1215, apartado 17, y de 6 de septiembre de 2012, Comisión/Portugal, antes citada, apartado 24)».

En la Sentencia se destaca (apartado 24) que la libertad de establecimiento resulta aplicable al traslado de actividades de una sociedad del territorio de un Estado miembro a otro Estado miembro, con independencia de si la sociedad de que se trata traslada su domicilio social y su dirección efectiva fuera del territorio del primer Estado o si transfiere a otro Estado miembro activos de un establecimiento permanente situado en el territorio del primer Estado (con apoyo en la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Comisión/Portugal, apartado 23).

Para el Tribunal (apartado 27) las letras *a)* y *c)* del artículo 17.1 del TR de la Ley del IS entrañan restricciones a la libertad de establecimiento, dado que, en el caso de que una sociedad española traslade su residencia a otro Estado miembro, así como en caso de transferencia parcial o total a otro Estado miembro de los activos de un establecimiento permanente situado en territorio español, tal sociedad resulta económicamente penalizada con respecto a una sociedad similar que efectúe ese traslado o transferencia dentro del territorio español, para la cual las plusvalías latentes derivadas de esas operaciones no se integrarán en la base imponible del impuesto sobre sociedades hasta el momento en que se materialicen efectivamente; agregando que esta diferencia de trato puede disuadir a una sociedad de trasladar sus actividades del territorio español al de otro Estado miembro (con cita de las sentencias de 6 de septiembre de 2012, DI. VI. Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C., C-380/11, Rec. p. I-0000, apartado 36, y Comisión/Portugal, apartado 28).

A juicio del Tribunal (apartado 29), esa diferencia de trato no se justifica por razones objetivas: «la diferencia de trato así observada no se explica por una diferencia objetiva de situación. En efecto, frente a la normativa de un Estado miembro destinada a gravar las plusvalías generadas en su territorio, la situación de una sociedad que traslada su domicilio social y su dirección efectiva a otro Estado miembro, al igual que la de una sociedad que transfiere todo o parte de los activos de un establecimiento permanente español a otro Es-

ISBN: 978-84-7777-418-1

tado miembro, es análoga, en lo que se refiere a la tributación de las plusvalías generadas en el primer Estado miembro con anterioridad a dichas operaciones, a la de una sociedad que limita esas operaciones al territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas, National Grid Indus, apartado 38; DI. VI. Financiaria di Diego della Valle & C., apartado 37, y de 6 de septiembre de 2012, Comisión/Portugal, apartado 29)».

Por el contrario, respecto a la previsión del artículo 17.1.*b),* dado que se refiere a un supuesto de cese de actividad, la Sentencia no aprecia una diferencia de trato entre una situación contemplada en el artículo 49 TFUE y una situación interna (apartado 30):

> «Sin embargo, en la medida en que el artículo 17, apartado 1, letra b), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente que cesa su actividad, es decir, en un supuesto que es consecuencia, no del traslado a otro Estado miembro de la residencia de una sociedad residente en territorio español o de la transferencia de activos de un establecimiento permanente situado en ese territorio, sino del cese de la actividad de dicho establecimiento, procede hacer constar que no se observa aquí una diferencia de trato entre una situación contemplada en el artículo 49 TFUE y una situación puramente interna. En esta medida, no se ha acreditado la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Comisión/Portugal, antes citada, apartado 30)».

Seguidamente, el Tribunal analiza si las normas controvertidas resultaban proporcionadas. Con apoyo en la Sentencia *National Grid Indus,* subraya que la *liquidación* del gravamen en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad respeta el principio de proporcionalidad (apartado 31). En cambio, de nuevo basándose en la Sentencia *National Grid Indus,* recuerda que la normativa que establece el *cobro* inmediato de las plusvalías latentes se encuentra en contradicción con el artículo 49 TFUE (apartado 32).

A juicio del Tribunal (apartado 35), si bien es cierto que las disposiciones del artículo 17, apartado 1, letras a) y c), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establecen reglas para la determinación de la base imponible de dicho impuesto, no contienen, como tales, medidas relativas al cobro de la deuda tributaria correspondiente, no es menos cierto que tales disposiciones llevan aparejada la exigibilidad de esa deuda en el ejercicio fiscal en que se hayan producido los hechos contemplados en ellas.

Asimismo, con apoyo en la doctrina recogida en la Sentencia *National Grid Indus,* el Tribunal mantiene (apartado 38) que los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para permitir que el Estado miembro de origen controle la veracidad de las declaraciones de las sociedades que optaran por el pago diferido de dicho gravamen.

Por todo ello, apostilla (apartado 39) que «las disposiciones del artículo 17, apartado 1, letras a) y c), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades van más allá de lo necesario para alcanzar

ISBN: 978-84-7777-418-1

el objetivo legítimo que persiguen, en la medida en que tienen como consecuencia hacer exigible, en los supuestos contemplados en ellas, el pago inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los elementos patrimoniales de una sociedad que traslada su residencia a otro Estado miembro y a los de un establecimiento permanente transferidos al extranjero».

G) La Sentencia *Comisión/Dinamarca*

La STJ de 18.7.2013 (C-261/11) resuelve el recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión contra el Reino de Dinamarca. Con apoyo en la Sentencia *National Grid Indus,* la Comisión consideró que el artículo 8.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de Dinamarca, al obligar a una empresa a pagar de forma inmediata las plusvalías latentes —a diferencia de las transferencias internas— correspondientes a activos transferidos a un Estado miembro de la UE o que forme parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, constituía una traba a la libertad de establecimiento consagrada en los artículos 49 TFUE y 31 del citado Acuerdo.

Dinamarca sostenía que en la Sentencia *National Grid Indus* el Tribunal de Justicia únicamente se había posicionado sobre los activos financieros. A su juicio, existía una diferencia determinante entre los activos utilizados para la actividad de la empresa y los activos financieros pues, de forma general, el valor de los primeros disminuye a medida que son utilizados.

El Tribunal comienza recordando la doctrina sentada respecto a la libertad de establecimiento en las Sentencias *National Grid Indus* (apartados 35 y 36), *Comisión/Portugal* (apartado 23) y en la Sentencia de 25.4.2013 (apartado 25), para destacar que la trascendencia del principio enunciado en la Sentencia *National Grid Indus* no se encuentra limitada a las plusvalías latentes generadas en el territorio de un Estado miembro y realizadas, después de la transferencia del activo, en otro Estado miembro. Cuando el importe del impuesto sobre las plusvalías latentes correspondientes a los activos se determina de forma definitiva en el momento en que la sociedad transfiera los activos a otro Estado miembro, la circunstancia de que algunos de esos activos no puedan ser cedidos después de esa transferencia al Estado de acogida no produce, en sí misma, el efecto de privar al Estado de origen de la posibilidad de cobrar ese importe.

Por otra parte, la Sentencia mantiene que las reglas que prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento enunciadas en el artículo 31 del Acuerdo EEE son idénticas a las que establece el artículo 49 TFUE, habiendo sido objeto de una interpretación uniforme por parte del Tribunal[25]. Por todo ello, concluye que el artículo 8.4 del Impuesto sobre Sociedades constituye una traba a la libertad de establecimiento garantizada por los artículos 49 TFUE y 31 del Acuerdo EEE.

[25] No obstante, la Sentencia matiza que su jurisprudencia sobre la restricción al ejercicio de la libertad de circulación en el ámbito de la Unión no puede ser íntegramente aplicada a las libertades garantizadas por el Acuerdo EEE, pues su ejercicio se inscribe en un marco jurídico distinto.

ISBN: 978-84-7777-418-1

V. CONCLUSIONES FINALES

Diferentes Estados miembros de la UE establecieron gravámenes vinculados al traslado de la residencia de las personas físicas o jurídicas al extranjero (*exit taxes*). En sentido estricto, se llama impuesto de salida al cobro de las plusvalías latentes en el momento del traslado de residencia. En sentido amplio, son también impuestos de salida otro tipo de medidas como el gravamen anticipado de rentas generadas pero pendientes de imputación (el contribuyente optó por el criterio de caja en lugar del criterio de devengo). Los impuestos de salida suponen un ataque a algunas libertades garantizadas por el Derecho de la Unión Europea, en especial, a la libertad de establecimiento.

El TJUE se pronunció, por primera vez, de forma específica sobre los impuestos de salida en el caso *Lasteyrie du Saillant* (STJ de 11.3.2004): exigir un impuesto en los casos de traslado de la residencia fiscal al extranjero de una persona física tiene un efecto disuasorio sobre el contribuyente. El carácter desproporcionado de la restricción no puede ser sanado por la posibilidad de aplazar el pago del impuesto mediante garantía, pues el establecimiento de garantías produce por sí mismo un efecto restrictivo ya que priva al contribuyente del disfrute del patrimonio ofrecido en garantía. En el caso *N* (STJ, de 6.9.2006), el Tribunal conoció de un caso similar: la obligación de prestar garantía suficiente para conseguir el aplazamiento de la liquidación correspondiente a las plusvalías latentes de unas participaciones en unas sociedades por el traslado de una persona física de los Países Bajos al Reino Unido. Para el Tribunal, el impuesto sobre las plusvalías latentes tenía efectos restrictivos a la libertad de establecimiento. Ahora bien, la Sentencia relacionó el impuesto neerlandés con el principio de territorialidad, en la medida en que sometía a imposición a un residente en el territorio de un Estado miembro en relación con las plusvalías derivadas de participaciones sociales vigentes durante el período en que esa persona residía en territorio neerlandés hasta el momento de cambio de residencia fiscal. A juicio del Tribunal, el impuesto se basaba en un objetivo de interés general legítimo: el reparto del poder tributario entre los Estados. Justificado el impuesto, el Tribunal estudia si esas medidas fiscales iban más allá de lo necesario para garantizar el objetivo que persigue el impuesto (test de proporcionalidad). Pues bien, entiende que la obligación de constituir garantías para conceder el aplazamiento del pago del impuesto va más allá de lo necesario para garantizar el funcionamiento del régimen tributario basado en la territorialidad fiscal. Además, otra medida fiscal que se rechaza es el cálculo del impuesto sin tener en cuenta las eventuales minusvalías que se podrían generar después del traslado de residencia. El Tribunal condiciona la compatibilidad comunitaria del tributo —además de a la no exigencia de garantías para el aplazamiento del pago— a que se establezca un sistema de exacción y recaudación que tenga en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado de la residencia del contribuyente, excepto en los casos en que esas minusvalías ya se hubieran tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida.

En el asunto *National Grid Indus* (STJ de 29.11.2011) el Tribunal afronta el impuesto de salida en relación a las sociedades. Se trataba de una sociedad constituida con arreglo al derecho holandés, que trasladó su sede de dirección efectiva al Reino Unido, debiendo pa-

ISBN: 978-84-7777-418-1

gar, por ello, el impuesto sobre sociedades correspondiente a las plusvalías latentes. Para el Tribunal, se restringe la libertad de establecimiento, pero considera que la restricción está justificada por la necesidad de conseguir un reparto equilibrado del poder tributario. Respecto al test de proporcionalidad, la Sentencia, como novedad, no exige para que el impuesto de salida fuese proporcionado los dos requisitos establecidos hasta entonces: 1) Conceder el aplazamiento sin garantía; 2) Que al exigir el impuesto se tuvieran en cuenta las eventuales minusvalías en el nuevo Estado de residencia.

Por una parte, considera proporcionada la liquidación definitiva en el momento del traslado, sin tener en cuenta las eventuales minusvalías en el Estado de acogida. Por otra, respecto al cobro inmediato del gravamen en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva, el Estado miembro de origen debe dar la posibilidad de elegir entre pagar inmediatamente el importe del gravamen o pagar de forma diferida (en su caso, con intereses de demora). Además, precisa que el Estado puede tener en cuenta el riesgo de falta de cobro —que aumentará a medida que transcurra más tiempo— y exigir medidas como la constitución de una garantía bancaria. El Tribunal da, pues, un tratamiento distinto para las personas físicas y jurídicas. Y la explicación es que los activos de una sociedad están directamente afectados a actividades económicas destinadas a generar un beneficio.

En la Sentencia de 12.7.2012 el Tribunal reitera la doctrina sentada en los casos *Lasteyrie du Saillant* y *N,* mientras que las Sentencias de 6.9.2012 y 25.4.2013 suponen la confirmación de la tesis sustentada en la Sentencia *National Grid Indus,* pero sin hacer mención a la posibilidad de condicionar el aplazamiento a la existencia de garantía bancaria. En fin, en la Sentencia de 18.7.2013 el Tribunal mantiene que las reglas que prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento enunciada en el artículo 31 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo son idénticas a las que establece el artículo 49 TFUE, recordando que han sido objeto de interpretación uniforme en su jurisprudencia, aclarando, además, que la doctrina de *National Grid Indus* no se aplica sólo a los activos financieros sino también a los activos utilizados para la actividad de la empresa.

VI. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M., «STJCE 19.3.2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant,* As. C-9/02. Límites comunitarios al establecimiento de tributos vinculados al traslado de residencia fiscal a otros Estados miembros», *Crónica Tributaria,* 120/2006.

CALDERÓN CARRERO, J.M., «La compatibilidad comunitaria de los impuestos de salida y de las reglas para el reembolso de garantías exigidas con infracción del Derecho comunitario: el caso *N*», *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 286, 4/2007.

— «Comentario al artículo 17 TRLIS. Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y entidades sujetas a retención. Reglas especiales», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El Impuesto sobre sociedades,* ed. Thomson Reuters, 2.ª edic., Cizur Menor, 2010.

ISBN: 978-84-7777-418-1

CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional,* ed. CEF, 4.ª edic., 2010.

DE JUAN CASADEVALL, J., «El *exit tax* en el Derecho español: una perspectiva comunitaria», *Impuestos*, 11/2010.

GUERRA REGUERA, M., «Los impuestos de salida *(exit taxes)* en el ámbito de la Unión Europea», en LASARTE, J. y ADAME, F. (coord.), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, ed. CEF, 2010.

HERRERA MOLINA, P.M., «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo,* 29, 2013.

IGLESIAS CASAIS, J.M. y LOBATO MOSQUERA, N., «La vigencia del principio de territorialidad fiscal como mecanismo corrector de la extensión de las libertades comunitarias a los sistemas fiscales de los Estados miembros», Instituto de Estudios Fiscales, *Documentos,* DOC n.º 9/2013; *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1),* Gabinete Jurídico del CEF, 2007.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «Los impuestos de salida y el Derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria,* núm. 125/2007.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal,* núm. 4, febrero II-2012.

MENÉNDEZ GARCÍA, G., «El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambios de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J. (dir.), *El Impuesto sobre sociedades,* ed. Thomson Reuters, 2.ª edic., Cizur Menor, 2010.

SANZ CLAVIJO, A., «¿Constituye el artículo 14.3 LIRPF (y concordantes) una medida de imposición de salida?», *Impuestos,* 9/2009.

VEGA BORREGO, F.A., «La residencia habitual en España y en una Comunidad Autónoma», en CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* ed. Thomson-Reuters, Cizur Menor, 2009.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Declaration of illegal state aid: the Basque Country's "tax holidays". Tax equality that discriminates against the shareholder[1]

María Eugenia Simón Yarza

Abstract: In 1993, the Basque Country passed a special scheme for Corporate Income Tax that concedes significant advantages for the companies included. It is commonly known as the Basque Country's "tax holidays".

In 2001, the European Commission declared that Tax holidays constitute an illegal state aid. Furthermore, they imposed upon the Spanish state an obligation to recover the amount corresponding to the aid ceded through this fiscal regime. The European Union Court of Justice corroborated the validity of the declaration made by the European Commission.

According to EU law, the right of the state to reclaim benefits accorded by the Tax holidays has not expired. In accordance with the state law, this right would have expired. The difference between the criteria of the internal norms and EU norms has been resolved by applying the primacy of the EU law.

The restitution of the benefits obtained through the Tax holidays could provoke a situation of double taxation of dividends.

The 2nd Additional Provision of Law 43/1995, update to the 1st Additional Provision of the Consolidated Version of Corporate Income Tax Law (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, TRLIS) prohibits the passive subjects of Corporate Income Tax from correcting the double taxation if the dividends are derived from revenue proceeding from the fiscal holidays. When it is passed, the norm is deemed just because these revenues do not support Corporate Income Tax in the seat of participating entity, and therefore, its distribution does not provoke double taxation.

The obligation of the entities to restitute the benefits corresponding to the Tax holidays voids the prohibition of the 2nd Additional Provision of Law 43/1995 (update to 1st Additional Provision TRLIS).

According to the Spanish legal system, the right of the shareholder to demand the return of indebted revenue corresponding to the double taxation of dividends could have expired. The most convenient option to correct the double taxation of dividends for shareholders who could not demand the return of the indebted revenues is to demand compensation for damages suffered as consequence of the legislative activity of the state.

Keywords: Dividends, double taxation, Basque Country's "tax holidays", illegal state aid.

[1] This communication has been completed within the framework of the research project DER1019-39342-C03-01 of the "Ministerio de Economía y Competitividad" (Department of Economy and Competitiveness).

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

§ The agonising situation of Spanish shipyards, faced with the risk of 80,000 job losses, has undermined the drive of an impoverished and tired sector, which is required to pay out revenue that during years of economic prosperity was not demanded.

The difficult situation that faces the shipyards is a result of the 2011 ruling of the European Union that branded the benefits derived from the system known as Spanish tax leasing, to which the country's shipping companies had been a part from the year 2002, as illegal state aid[2]. The declaration could bring with it the obligation that the vessels' leaseholders, or their shareholders under fiscal transparency regulations, repay up to 3,000 million euros given them in tax benefits now considered illegal state aid. Such a situation would prompt the closure of the affected businesses.[3]

It is clear that the effects of the declaration of illegal state aid are not limited to the burden placed on the buyers of vessels, who will be required to repay the value of the benefits they had been granted. The restitution may have indirect effects, in that shipyards will not find investors disposed to finance the acquisition of new vessels if the fiscal engineering operation disappears, with which it is now possible to avoid taxation of capital gains made by the previous sale of the vessel.

§ Not all the effects that result from the declaration of illegal state aid are so obvious. It is occasionally difficult to identify them.

The objective of this paper is to reflect on one such outcome that could be overlooked, which I intend to discuss with reference to an already definitive resolution: the judgment of the European Union Court of Justice (EUCJ) of 2011, which ratified the declaration of the European Commission that named the Basque Country's "tax holidays" illegal state aid and obliged Spain to reclaim the sums that went uncollected through application of the special tax scheme.[4] I refer here to the double taxation of dividends and profit shares that results from the reclamation of the amount that was not previously collected under the Basque Country's tax holiday system.

---

[2] This system combines the benefits of accelerated depreciation under financial leasing with the imputation of losses under tax transparency for the participants in a group of common economic interest that subsequently sold the loaned vessel without paying capital gains tax because it had previously become part of the special scheme for shipping companies dependent on tonnage.

[3] A critical reflection on the impact that the declarations of the Commission that consider certain measures adopted by Member States illegal have on the principle of legitimate expectations may be found in MERINO JARA, I., "Ayudas de Estado y confianza legítima", *Quincena fiscal*, n.º 19, 2009, Cizur Menor, Aranzadi, 2009.

[4] "Otros beneficios fiscales de las normas forales vascas han sido también declarados por la Comisión contrarios al mercado común, entre otros motivos por tratarse de ayudas en las que el carácter discrecional de la administración fiscal por no ser el incentivo de concesión automática, afirmándose su carácter de ayudas ilegales por no haber sido notificadas a la Comisión, y otro tanto cabe afirmar respecto de las vacaciones fiscales". *Cfr.* VILLAR EZCURRA, M., "Competencia fiscal lesiva y ayudas de Estado", *Internacionalización de las inversiones*, Bosch, Madrid, 2009, p. 843.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

§ The presentation of the problem of double taxation of dividends that arises as a result of the declaration of "tax holidays" as illegal state aid requires firstly an explanation of the juridical *iter* that was opened up by said declaration. I will begin, then, by presenting the fundamental facts of the situation.

§ In order to revive the business sector at a time when the economy was going through a difficult period, in 1993 the provincial governments of the Historical Territories of the Basque Country approved a special regulation within the national corporate tax system (IS) that allowed companies that chose to be part of it to be taxed at low rates, or not at all.[5] This system is commonly referred to as the Basque Country's "tax holidays".

Given that the income of the companies that paid tax under the tax holiday scheme was subject to an insignificant or null tax, the legislator prohibited the application of the deduction for double taxation of dividends and profit shares distributed by companies that paid tax using this scheme.[6] The restriction was appropriate because if the companies under the tax holiday scheme did not pay tax, the profit distributed to its shareholders could not bear any such double tax burden and it seemed unjust to correct the double taxation.

In 2001, the European Commission declared the tax holiday system illegal state aid and required that the Spanish state reclaim the amount equivalent to the benefits previously granted by these specific regulations. Spain referred the matter to the judgment of the EUCJ. In the ruling of December 14, 2006, the EUCJ dismissed in the first instance the action

---

[5] *Cfr.* The Provincial Laws (Normas Forales) 5/1993, of 24 June, Vizcaya (BO. Vizcaya de 7.7.1993); 11/1993, of 26 June, Guipúzcoa (BO. Guipúzcoa de 8.7.1993); y 18/1993, of 5 July, Álava (BO. Territorio Histórico de Álava de 16.7.1993). The application of reduced rates was granted for a time period of 10 years.

"Pese a reconocer que las reglas sobre ayudas de Estado se aplicaron tempranamente a los incentivos fiscales, es constatable su más estrecha vigilancia desde la instauración del mercado interior, el 1 de enero de 1993, pues el endurecimiento entonces de las condiciones de competencia en un espacio sin fronteras interiores no hizo sino resurgir nuevas formas de intervencionismo público para proteger producciones, sectores o industrias nacionales." *Cfr.* VILLAR EZCURRA, M., *op. cit.*, pp. 810-811.

[6] The deduction for double taxation of dividends and profit shares, which in the Corporate Tax Law 43/1995, of 27 December (LIS 95) was regulated by art. 28 of the LIS 95, may now be found in art. 30 of the Real Decreto Legislativo 4/2004, of March 5 (Revised Corporate Tax Law, TRLIS). *Cfr.* BOE 28.12.1995 and BOE 11.3.2004.

The restriction on applying the deduction to dividends and profit shares distributed by companies that had enjoyed the tax holiday scheme was first outlined in the 2nd Additional Provision (DA) of LIS 95 and may currently be found in the 1st DA of the TRLIS.

"No tendrán derecho a la deducción prevista en el artículo 30 de esta Ley: b) Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios correspondientes a (...) rendimientos procedentes de sociedades acogidas a la bonificación establecida en el artículo 19 de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, y en la disposición adicional quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, o de sociedades a las que sea aplicable la exención prevista en las Normas Forales 5/1993, de 24 de junio, de Vizcaya, 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, y 18/1993, de 5 de julio, de Álava.". *Cfr.* DA 1.ª.b) of the Real Decreto Legislativo 4/2004, of 5 March, through which the consolidated version of the Corporate Tax Law was approved. Emphasis added.

ISBN: 978-84-7777-418-1

brought by the State. The decision was challenged on appeal and the EUCJ upheld the first instance and, with it, the ruling of the Commission.[7]

There rests, therefore, on the Spanish state, the duty of claiming from the companies that benefited from the Basque Country's tax holiday system the sums not paid as a result of the application of this scheme, that the Commission has since declared illegal state aid.

§ Do the sums the companies affected by the statement of the Commission will be forced to return have tax status, or not? This matter was raised in two judgments of the Supreme Court of the Basque Country 27.12.2010 and 11.4.2011. The Supreme Court (TSJ) did not discuss the nature of the sums to be reclaimed from taxpayers in either of these resolutions, though the litigants did so, and one of the judges in his dissent.

The Provincial Council of Álava, the defendant in the process, considers that the Commission's ruling is a novation of the nature of the benefits. That is, the declaration of the illegality of such state aid has a constitutive force that transforms the tax sums that went unpaid under the tax holiday scheme into "non-tax revenue". From the wording of the claims made by the Council one can see that "illegal aid" and "tax revenue" are incompatible concepts; the unlawful aid can not be tax revenue.

The position of the plaintiff and the magistrate in the processes differs from that of the Council. These parties consider that the amounts demanded by the state government are the same tax sums that were not charged in the financial year under review through application of the special scheme.[8] They base their position on the fact that the illegality of the measures does not alter the tax status of the aid, and additionally on a notation that appears in an item of the payment document issued by the state government: "revenue Corporate Income Tax due".

In my view, the magistrate was right, who in dissenting to both of the Basque Country's Supreme Court judgments, affirmed that the illegality of the aid does not change the tax nature of the sums that at the time were not paid. On the other hand, this declaration on the nature of the sums that the State should demand is reinforced by art. 87.1 EC Treaty and by the *Commission's Communication on the application of State aid regulations to measures relating to direct business taxation*.[9] According to art. 87.1 EC Treaty, illegal state aid may

---

[7] *Cfr.* EUCJ ruling, 9.6.2011, Joined Cases Territorio Histórico de Vizcaya-Diputación Foral de Vizcaya, Territorio Histórico de Álava-Diputación Foral de Álava y Territorio Histórico de Guipúzcoa-Diputación Foral de Guipúzcoa *vs* Commission (C-465/09 P to C-470/09 P), and EUCJ ruling 28.7.2011, Joined Cases Territorio Histórico de Vizcaya-Diputación Foral de Vizcaya, Territorio Histórico de Álava-Diputación Foral de Álava y Territorio Histórico de Guipúzcoa-Diputación Foral de Guipúzcoa *vs.* Commission (C-474/09 P to C-476/09 P).

[8] "En el caso de las MFS (medidas fiscales selectivas), la "devolución de la ayuda ilegítima" consiste en el devengo de las obligaciones tributarias no exigibles en su momento o exigibles en menor cuantía por efecto del beneficio o ventaja fiscal correspondiente en cada caso." *Cfr.* SOLER ROCH, M.T., "Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, n.º 14, Cizur Menor, Aranzadi, 2006.

[9] *Cfr.* DOCE n. C 384, 10.12.1998, n. 16.

ISBN: 978-84-7777-418-1

be declared "in any form whatsoever".[10] The Commission's Communication considers that the unlawful aid established by tax regulations is an unwarranted exception to the operation of the tax system to the advantage of certain companies in the Member State.

§ It seems logical for the state to recover the tax that was not collected by means of the application of the tax regulations that did not apply under the tax holiday scheme. However, the time elapsed since the companies enjoyed "tax holidays" makes it difficult for the state to settle the tax retroactively.

2004 was the last year in which companies enjoyed the state aid since declared illegal. From then to 2011, the year in which the EUCJ issued its judgment confirming the Commission's statement, more than four years passed, which is the time limit on the right of the state government to settle and demand the payment of taxes due.

In accordance with its internal regulations, the Spanish state does not have the right to demand that the beneficiaries of "tax holidays" pay back the sums corresponding to the tax year in which they took advantage of this aid.

On the other hand, European legislation gives the Commission a window of 10 years to oblige the State to recover the aid declared illegal.[11] According to these regulations, the declaration and the requirement to recover the aid was made on time: 10 years had not passed from the date of the approval of the Provincial Laws (1993) and the year in which the Commission issued its declaration and established the obligation to recover the aid (2001). As for the 10 years since objection to the declaration and the EUCJ judgment of 2011: it should be considered that this period will not count toward the prescription.[12] The solution to the problem of the divergence of time limits allowed by the rule of internal law and that of Community law is the principle of *the primacy of Community law*, as shown by the well known ruling of the European Communities Court of Justice Costa/ENEL, July 15, 1964. According to this principle, the Community rule, which sets a term of 10 years to declare the

---

[10] "The alteration of the level-playing field between competing undertakings in the common market is the key main element in the state-aid notion and it is inextricably linked with the idea of providing a selective advantage. It derives from the wording of Article 87 EC according to which it is prohibited "any aid ….which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods, in so far as it affects trade between Member States". The elements of distortion of competition and effect on trade are somehow inherent in the alteration of the competitive level-playing-field. There is no de-minimis limitation to the significance of the alteration of the level playing field to prove the presence of state aid." *Cfr.* ROSSI-MACCANICO, P., "Community Practice in Reviewing Fiscal Aids and Other Competition Distortions Relating to Direct Business Taxation", *Fiscalità Internazionale*, n.º 4, 2009.

[11] *Cfr.* Council Regulation (EC) No 659/1999 of 22.12.1999 laying down detailed rules for the application of Article 93 of the EC Treaty.

[12] "La posibilidad de que se interrumpa el cómputo de la prescripción por cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal hace que la configuración de la prescripción en materia de ayudas presente unos contornos tan extensos que dotan a la potestad de la Comisión de una fuerza extensiva ilimitada, como confirman los pronunciamientos del Tribunal comunitario." VILLAR EZCURRA, M., *op. cit.*, p. 832.

ISBN: 978-84-7777-418-1

state aid illegal and to fulfill the consequent obligation to recover it, should be applied. The implementation of the national rule of prescription should be suspended.

According to all the above, then, the State is entitled by the legislation to recover taxes that went uncollected under the tax holiday scheme.

§ Outlined thus far are the main facts concerned with the Commission's statement. I shall now present the problem posed by the overtax of dividends that this statement triggers.

The 2nd Additional Provision (DA) of Corporate Tax Law of 1995 [13] or LIS 95 (now 1st DA of the Revised Corporate Tax Law [14] or TRLIS) prohibits deduction for double taxation of dividends and profit shares gained from the transferral of shares in funds belonging to companies based in Spain, when these funds came from benefits that enjoyed exemption under the Provincial Laws: 5/1993, June 24, Vizcaya; 11/1993, June 26, Guipúzcoa; and 18/1993, 5 July, Álava (the Basque Country's tax holiday scheme).

This law is justified to the extent that the special tax holidays scheme deploys its efficacy and the income the shareholder receives bears the national corporate tax only through this scheme.

The decision of the EUCJ that confirms the statement of the Commission and the obligation imposed on Spain to reclaim taxes for the years in which the companies implemented the tax holiday scheme, makes the existence of the prohibition unnecessary. If "tax holidays" no longer exist, the ban loses the basis for its existence.

On the other hand, the revocation of "tax holidays" and consequent reclamation of unpaid taxes, introduces unjustified discrimination into the legal system. The shareholder or beneficiary companies that did not enjoy the deduction for double taxation under the 2nd DA of LIS 95 (now 1st DA of the TRLIS) are now disadvantaged compared to the shareholders of the majority of companies. For, while the latter see the over taxation of dividends or shares in profits of resident companies corrected, shareholders of the companies that benefited from "tax holidays" are forced to put up with double taxation, without having committed any unlawful conduct that might justify the damage they suffer. To the tax paid by the investee partner is added the tax that must be paid to the State government for income that it received through the Basque Country's special scheme.

§ The demand for the national corporate income tax fees (IS) on companies that opted to partake in the tax holiday scheme should prevent the application of the prohibition that the 2nd DA of LIS 95 established.

The Spanish tax system does have a mechanism to correct this sort of situation, in which taxes are deposited which should have been neither demanded nor paid: the return of such unduly paid money. However, the problem that the format of the prescription poses also arises here.

---

[13] Law 43/1995, of 27 December (BOE 28.12.1995).

[14] Approved by Real Decreto Legislativo 4/2004, of March 5 (BOE 11.3.2004).

ISBN: 978-84-7777-418-1

Spanish law determines that the taxpayer's right to recover sums unduly paid to the State government should expire after four years.[15] After this period, one cannot demand the restitution of what was unduly paid. Accordingly, companies that did not enjoy the deduction on account of the 2nd DA of LIS 95 (now DA 1st TRLIS) and have lost the right to recover the sums unduly paid as a result of the prescription are forced to bear an unfair double taxation.

Unlike what happens with the prescription of the right of the State to recover the taxes not paid under the tax holiday system, Community law does not extend the time limit for legal action to the right to demand the unduly paid revenue. The internal regulation, therefore, deploys its full effectiveness and the right to reclaim unduly paid revenue expires after four years.

§ Of the many possible solutions to correct the double taxation suffered by the shareholder as a result of the 2nd DA of LIS 95 (now 1st DA of the TRLIS), there are three that I find of particular interest.

First, the state could consider that the amount of corporate income tax paid by shareholders who paid tax on dividends according to the 2nd DA LIS 95 (now 1st DA TRLIS), constitutes payment on account of corporate tax of the investee company. In this case, the investee company would deduct these payments from the amount that it is required to repay and, consequently, it would be sufficient to pay the difference between the total of the share of the restitution of the aid declared illegal and the amount of corporate tax that the partners had paid through dividends or profit shares distributed by the company.

The double taxation could also be mitigated on the part of the shareholders of the companies that implemented the "tax holidays". In this sense, one could give each shareholder a tax credit for the total value of the amounts of corporate tax that it unduly satisfied by application of the 2nd DA of the LIS 95 (now 1st DA of the TRLIS). The basis of the argument for this solution would be the theory of *actio nata* as the date of commencement of the time-limit on the right to return unduly paid sums, given that the undue sums acquired their character by overridden means, with the Community decision taken as firm and conclusive.

From a theoretical point of view these two solutions are satisfactory, but their implementation would be complex and raises multiple questions. To give one example, it is difficult to establish a method by which the investee company could calculate the excess corporate tax satisfied by the shareholders, and the same is true of determining the start date of the time-limit for the shareholder to reclaim the credit.

The third option to correct the double taxation — in my opinion, the most appropriate — involves recourse to the financial responsibility of the State government. The shareholder

[15] "Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías." (*Cfr*. Article 66 Ley General Tributaria, BOE 18.12.2003).

ISBN: 978-84-7777-418-1

who is harmed by the 2nd DA of the LIS 95 could demand that the State government pay compensation for damages suffered as a result of the state's legislative activity.[16]

When the legislature approved the 2nd DA of LIS 95 (now 1st DA of TRLIS), its content brought the constitutional principle of equality into effect, which implies that different situations receive different treatment with regard to tax, and responds to the duty to promote a fair tax system. In this sense, the 2nd DA of the LIS 95 (now 1st DA of TRLIS) determined that dividends paid by companies exempt as a result of the tax holiday scheme suffered a tax equivalent to that of dividends appropriate to companies subject to the general regulations of the national corporate tax system.

The Commission's statement causes a sea-change in the valuation of the 2nd DA LIS 95 (now 1st DA TRLIS). The regulation becomes a means to prejudicial to the principle of equality and of the duty to promote a fair tax system enshrined in art. 31 of the Spanish Constitution. As the income subject to the tax holiday scheme was taxed under the general rules of the corporate tax system, the tax burden on dividends and profit shares from such income is equivalent to that placed on the dividends or profit shares distributed by companies subject to the general corporate tax scheme. There is no reason dividends and profit shares in companies that chose the tax holiday system should have to bear a greater tax burden than other dividends and profit shares.

The ruling on the unconstitutional character of the regulation for its violation of the principle of equality and the duty to promote a fair tax system enshrined in art. 31 Spanish Constitution corresponds to the Constitutional Court.

If the 2nd DA LIS 95 (now 1st DA TRLIS) was unconstitutional, it would have produced a tort of the fundamental right of shareholders to private property, enshrined in art. 33 of the Spanish Constitution and art. 1 of the Additional Protocol to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR).[17]

In order to recover the sums unduly paid, after exhausting administrative remedies, the shareholders affected by the 2nd DA LIS 95 (now 1st DA) would have to go to court. The petition before the jurisdiction of the administrative court should be based on the unconstitutionality of the 2nd DA LIS 95 (now 1st DA TRLIS) for having produced arbitrary discrimination that affects the fundamental right to property. If the Constitutional Court considers that the regulation is unconstitutional, the administrative court should declare the obligation of the State government to compensate the claimants for harms and damages. If the 2nd DA LIS 95 (now 1st DA TRLIS) were not declared unconstitutional, the shareholders would retain the right to have recourse to the ECHR. Since, in previous and similar cases to that on which I have commented, the ECHR has respected claims for violation of the right to property and required the compensation of the affected individuals, the claim before the ECHR could be successful.

---

[16] *Cfr.* SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Los fundamentos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria", *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, vol. V, Editorial Temis, Bogotà-Napoli, 2011.

[17] *Cfr.* the judgment of the European Court of Human Rights S.A. Dangeville *vs* France, 16.4.2002.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

BIBLIOGRAPHY

MERINO JARA, I., «Ayudas de Estado y confianza legítima», *Quincena fiscal*, n.º 19, 2009, Cizur Menor, Aranzadi, 2009.

ROSSI-MACCANICO, P., «Community Practice in Reviewing Fiscal Aids and Other Competition Distortions Relating to Direct Business Taxation», *Fiscalità Internazionale*, n.º 4, 2009.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «Los fundamentos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria», *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, vol. V, Editorial Temis, Bogotà-Napoli, 2011.

SOLER ROCH, M.T., «Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, n.º 14, Cizur Menor, Aranzadi, 2006.

VILLAR EZCURRA, M., «Competencia fiscal lesiva y ayudas de Estado», *Internacionalización de las inversiones*, Bosch, Madrid, 2009.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Particular referencia a los territorios forales

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

El respeto de las libertades del Tratado y la capacidad normativa de los Territorios Históricos en fiscalidad directa

José Luis Hernández Goicoechea

Sumario: I. Introducción. II. La prohibición de las restricciones a los movimientos de capitales. El caso *Manninen*. III. El derecho de establecimiento. Problemática surgida en torno al *exit tax*. IV. El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la reducción por transmisión de deuda pública del País Vasco. V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El vigente Concierto Económico, aprobado en virtud de la Ley 12/2002 previo pacto entre las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma del País Vasco, regula las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, tanto desde el punto de vista de la capacidad normativa como de la capacidad exaccionadora. Y ya desde el artículo 1, deja claro (tal y como prevé el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco) que dichas Instituciones de los Territorios Históricos «… *podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario*».

Es, por tanto, el Concierto Económico, de acuerdo con el régimen jurídico actualmente vigente y, al menos, en una primera aproximación, el texto de referencia para determinar las competencias normativas con las que, en el ámbito fiscal, cuentan los Territorios Históricos y, en definitiva, la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Un rápido repaso al Concierto Económico permite observar cómo, si bien con los matices recogidos fundamentalmente en los artículos 2, 3 y 5 («Principios Generales», «Armonización Fiscal» y «Competencias exclusivas del Estado», respectivamente), a lo largo de las secciones de su Capítulo I se van desgranando las competencias que, tanto desde el punto de vista de la competencia normativa como del de la exacción del Impuesto (en todos sus ámbitos), corresponden a los Territorios Históricos.

Así, las diferentes secciones de dicho Capítulo I van desarrollando el régimen competencial aplicable a cada una de las figuras impositivas: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Valor Aña-

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

dido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre las Primas de Seguro, Impuestos Especiales, Impuestos sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, otros Impuestos Indirectos, Tributos sobre el Juego, Tasas, Haciendas Locales y Normas de Gestión y Procedimiento (los referidos conceptos tributarios se corresponden con las secciones 2.ª a 16.ª, respectivamente). Se puede observar cómo hay algunos impuestos entre los aludidos que han quedado desfasados, pero que siguen teniendo su reflejo formalmente en el Concierto Económico vigente, probablemente por el hecho de que, al tratarse el Concierto de una ley paccionada entre el Estado y el País Vasco, no solo su aprobación inicial, sino también cualquier modificación que deba introducirse, requiere un procedimiento sustancialmente más complejo que una ley ordinaria «al uso», lo cual dificulta en la práctica introducir cambios en el Concierto, incluso para realizar ajustes técnicos. Sin embargo, no nos vamos a detener ahora en ese aspecto.

Si analizamos con detalle cada una de las referidas secciones del Capítulo I del Concierto Económico veremos cómo, desde el punto de vista de la capacidad normativa de las Instituciones Forales, las soluciones concertadas varían en función de la figura tributaria de que se trate. Y observaremos cómo determinados tributos son concertados de normativa autónoma y, sin embargo, otros son tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Entre las figuras tributarias concertadas de normativa autónoma podemos destacar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (salvo operaciones societarias, letras de cambio y documentos que realicen función de giro), o Tributos Locales. Y entre las figuras tributarias concertadas que se deben regir por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado destacan, además del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (salvo los establecimientos permanentes), el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre las Primas de Seguro, o los Impuestos Especiales.

El hecho de que (simplificando) los tributos directos sean tributos concertados de normativa autónoma y, sin embargo, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales o la tributación de las operaciones societarias deban regirse por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, no es casualidad. No en vano estas últimas figuras tributarias están sometidas a la obligación de armonización comunitaria.

Podemos recordar en este momento que la normativa comunitaria ha avanzado ciertamente poco en la armonización tributaria en el ámbito de la tributación directa y, sin embargo, en la tributación indirecta sí que se ha avanzado mucho más. Sobre este tema ya se ha escrito mucho y es de sobra conocido. Pero resulta de interés recordarlo para comprender mejor la motivación (o al menos parte de ella) por la que determinados tributos concertados son de normativa autónoma y, sin embargo, otros se rigen por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Y que a su vez éstas, es importante recordarlo, se aprueban teniendo en cuenta la normativa comunitaria vigente, que se plasma, hablando de armonización positiva, en las Directivas aprobadas.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Conviene traer a colación, en este momento, que el Concierto Económico en su artículo 2 («Principios Generales»), apartado Uno–Quinto, recoge de manera expresa que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá el principio de «*Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera. En particular, deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas*».

Así las cosas y teniendo en cuenta que, como hemos visto, el propio Concierto Económico distingue cuándo nos encontramos ante tributos concertados de normativa autónoma y cuándo no y que, simplificando, aquéllos se corresponden con los directos y éstos con los indirectos y que, como hemos visto, estos últimos son los impuestos sobre los que más se ha avanzado a la hora de la armonización positiva en el ámbito comunitario, una aproximación simplista a la cuestión que ahora nos ocupa podría concluir que únicamente con ser cuidadosos con el contenido del Concierto Económico a la hora de aprobar las normativas forales reguladoras de las diferentes figuras impositivas se estaría cumpliendo, por una parte, con el propio Concierto, esto es obvio, pero también con toda la normativa comunitaria. Sin embargo, esto no es exactamente así.

Y ello, por una parte, porque nos encontramos con que, en ocasiones, la propia normativa estatal (exactamente igual que sucede con el resto de las normativas de la UE) tiene sus más y sus menos con la normativa comunitaria. Y como hemos dicho, en materia de IVA e Impuestos Especiales, el Concierto Económico obliga a aplicar en los Territorios Históricos las mismas normativas sustantivas y formales que en territorio común. De modo que si la normativa estatal «choca» con la normativa comunitaria, lo mismo sucederá con la normativa foral, que habrá debido adaptarse a la normativa estatal y, por tanto, tendrá exactamente los mismos problemas que ésta.

Y por otra parte, porque si bien, como ya hemos señalado, la «armonización fiscal positiva» se ha desarrollado a nivel europeo básicamente en el ámbito de la imposición indirecta (tenemos algunos supuestos, muy concretos y como excepción en materia de tributación directa), no podemos olvidarnos de la denominada por la doctrina «armonización fiscal negativa» que, a través de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia Europeo, pretende evitar que los diferentes regímenes tributarios de los Estados europeos se salgan de las «reglas del juego» de la Unión Europea en aspectos que pueden verse afectados directa o indirectamente por el contenido de los regímenes tributarios de los distintos Estados miembros.

Cómo no referirnos a varios (y muy conocidos) aspectos de la normativa tributaria que, incluso en nuestro ámbito territorial, han sido considerados ayudas de Estado por parte de los Tribunales de Justicia comunitarios. Ámbito en el que se relaciona de manera muy estrecha el ámbito del derecho a la libre competencia con el ámbito fiscal. A la hora de redactar esta ponencia están en prensa los asuntos de las vacaciones fiscales (y minivacaciones y 45% de deducción), o el *tax lease*. Y también ha habido otros, entre los que podemos destacar, sin duda, la cuestión prejudicial que finalizó con la Sentencia de 11 de septiembre

ISBN: 978-84-7777-418-1

de 2008, que culminó un largo y muy relevante contencioso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el que, si bien lo que se estaba analizando directamente era la consideración o no como ayuda de Estado de aspectos fundamentales de los Impuestos sobre Sociedades de los territorios forales, en el fondo lo que se estaba dilucidando era el alcance de las competencias tributarias de las instituciones forales. Asunto que finalizó de manera exitosa para los Territorios Históricos y para cuyo análisis se han utilizado toneladas de tinta. De modo que hoy no vamos a profundizar en esta cuestión.

Más arriba me he referido, casi de pasada, a la armonización positiva, en el ámbito europeo la reflejada en las diferentes directivas que las instituciones europeas han venido aprobando. Pero tal y como ya se ha mencionado, en modo alguno es la positiva la única armonización con la que nos encontramos en este ámbito. Bien al contrario, es de especial relevancia la armonización negativa, así denominada por la doctrina, que es aquella armonización que se obtiene a través de los límites que el Tribunal de Justicia Europeo viene señalando en cada caso concreto a las normativas de los diferentes Estados miembros. Esa armonización negativa sirve para ir fijando criterios a través de la interpretación jurisprudencial.

Ya he mencionado asuntos que nos han resultado cercanos y que han tenido gran repercusión. Pero la problemática surgida en torno a las ayudas de Estado, si bien es especialmente relevante y, no lo olvidemos, también mediática, tanto por su casuística como por los importes tan elevados que generalmente suponen, no es, desde luego, la única. Al margen de sentencias que analizan asuntos que tienen que ver con posibles ayudas de Estado, es muy frecuente encontrarnos con resoluciones judiciales del Tribunal de Justicia Europeo que tienen que ver con aspectos tributarios pero, además, con el respeto a las libertades previstas en el Derecho de la Unión Europea.

Los supuestos que vienen dando lugar a lo que hemos referido como armonización negativa son de lo más variopintos. Así, se han referido tanto a personas físicas como a personas jurídicas (generalmente empresas en el ejercicio de su actividad) y han sido analizados desde su compatibilidad con las diferentes libertades reguladas en la normativa comunitaria.

Antes de entrar a analizar algunas resoluciones jurisprudenciales concretas, para terminar de centrar la cuestión y dejar definitivamente sentada la relevancia de la armonización negativa en la materia que nos ocupa, puede resultar de interés referirnos a la Sentencia de 7 de septiembre de 2004, recaída en una cuestión prejudicial que traía su causa de un procedimiento iniciado por un residente en Finlandia, el Sr. Manninen, disconforme con determinados aspectos de la legislación finlandesa y que después vamos a analizar. A los efectos que en este momento nos ocupan, me limitaré a indicar que el apartado 19 de dicha Sentencia señala lo siguiente:

> «Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (sentencias de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, de 16 de julio de 1998, ICI, C-264/96 y 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97)».

ISBN: 978-84-7777-418-1

Es claro, por tanto, que el Tribunal de Justicia Europeo (no podía ser de otra forma) no tiene ninguna duda (y así lo señala de manera expresa) de que los Estados miembros tendrán que ejercer sus competencias normativas tributarias dentro del marco jurídico general aprobado por las instituciones comunitarias.

A continuación voy a referirme a tres asuntos concretos que resultan ciertamente ilustrativos. En primer lugar, la Sentencia *Manninen*, que, si bien no afecta de manera directa a los Territorios Históricos, resulta de interés porque se refiere a la tributación personal de un ciudadano en su Impuesto sobre la Renta. Veremos cómo la actuación de un ciudadano concreto puede llegar a motivar la modificación de la normativa tributaria de un Estado, y a la larga, la del resto de los Estados de la Unión.

En segundo lugar, y después de analizar un caso relativo al Impuesto sobre la Renta de una persona física, vamos a comentar una sentencia relativa al Impuesto sobre Sociedades, concretamente, la problemática en torno al *exit tax*. Este caso concreto, además, se refiere a la normativa española y, como se verá, va a tener su incidencia también en el ámbito de las normativas forales.

En tercer lugar, y para tratar de cerrar el asunto que me ha correspondido analizar, me referiré a una cuestión relativa a la normativa de los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Araba y Bizkaia, concretamente en el ámbito del «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», que, si bien no ha desembocado en un procedimiento judicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no es descartable que lo haga a corto plazo.

II. LA PROHIBICIÓN DE LAS RESTRICCIONES A LOS MOVIMIENTOS DE CAPITALES. EL CASO *MANNINEN*

Antes de analizar dos supuestos que nos resultan más cercanos, puede resultar de interés, a efectos de centrar la cuestión, analizar un caso concreto de gran repercusión en el ámbito que ahora nos ocupa.

Me estoy refiriendo a la Sentencia *Manninen*, a la que ya he hecho referencia, de 7 de septiembre de 2004 (asunto C-319/02). Resulta extremadamente ilustrativa de cómo debe ser enfocada la cuestión. En dicha Sentencia se analiza el caso de un residente finlandés accionista de una sociedad sueca, de la cual cobraba dividendos. La cuestión litigiosa obedecía a que de acuerdo con la normativa fiscal finlandesa, si un residente finlandés percibía dividendos de una sociedad finlandesa, podía aplicar un crédito fiscal que venía a compensar la doble imposición. Sin embargo, si el mismo residente finlandés percibía dividendos de una sociedad no finlandesa (sueca en el caso *Manninen*), no podía aplicar dicho crédito fiscal.

Así planteada la cuestión, el Tribunal de Justicia en su Sentencia analiza diversas cuestiones.

En primer lugar, analiza el marco jurídico aplicable. Así, se refería a los artículos 56 y 58 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (con el mismo contenido los artículos 63

ISBN: 978-84-7777-418-1

y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Según el 56, «*En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*».

El 58.1, por su parte, disponía que «*Lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del Derecho de los Estados miembros a:*

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde está invertido su capital;
b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal…».

A continuación, analiza con detalle la normativa finlandesa, en virtud de la cual los dividendos que una persona sujeta al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal percibe de una sociedad finlandesa o extranjera que cotiza en bolsa son imponibles como rendimientos de capital.

Por su parte, continuando con la normativa tributaria finlandesa, para evitar la doble imposición de los dividendos, está previsto un crédito fiscal para los accionistas. Sin embargo, dicho crédito fiscal solo es aplicable a los dividendos distribuidos por sociedades finlandesas entre personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal.

El Sr. Manninen, que, como se ha señalado, estaba sujeto al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal y poseía acciones de una sociedad sueca que cotizaba en bolsa en Estocolmo, acudió a la Dirección General de Tributos de Finlandia para conocer si, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 56 y 58 antes mencionados, los dividendos percibidos de la sociedad sueca eran imponibles en Finlandia. La Administración tributaria finlandesa concluyó que el Sr. Manninen debía tributar por dichos dividendos y no tenía derecho a que se le concediese un crédito fiscal para combatir la doble imposición, tal y como hubiera sucedido si los dividendos en cuestión los hubiese percibido de una sociedad finlandesa.

Así las cosas y disconforme con dicha tesis de la Administración tributaria de Finlandia, presentó recurso ante el Tribunal de Justicia de Finlandia, que, a su vez, planteó al Tribunal de Justicia europeo las correspondientes cuestiones prejudiciales a los efectos de conocer si el sistema tributario finlandés, en el asunto descrito, se oponía a los artículos 56 y 58 antes citados.

Las cuestiones prejudiciales eran concretamente las siguientes:

> «1. ¿Debe interpretarse que el artículo 56 CE se opone a un sistema de crédito fiscal como el sistema finlandés descrito en el que se concede un crédito fiscal a un perceptor de dividendos, sujeto al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal, respecto a los dividendos percibidos de una sociedad anónima nacional, pero no (se le conceda) respecto a los dividendos percibidos de una sociedad anónima domiciliada en Suecia?

ISBN: 978-84-7777-418-1

> 2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿puede interpretarse el artículo 58 CE en el sentido de que el artículo 56 CE no restringe el derecho de Finlandia a aplicar las disposiciones pertinentes de la Ley reguladora del crédito fiscal, dado que es requisito para la obtención de ese crédito que la sociedad que reparte dividendos haya pagado el impuesto correspondiente, o el impuesto complementario, en Finlandia, lo que no ocurre con los dividendos repartidos por sociedades extranjeras, en cuyo caso no existe imposición alguna?».

La claridad con la que la Gran Sala del Tribunal de Justicia se pronuncia en su Sentencia resulta de gran interés. Las afirmaciones en ella recogidas muestran bien a las claras la postura del Tribunal, con afirmaciones tales como las que se recogen a continuación:

A) «… *según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario*…» (Apartado 19). Esta afirmación puede resultar obvia. Sin embargo, a tenor del elevado número de ocasiones en las que el Tribunal de Justicia europeo tiene que analizar aspectos concretos de la normativa de los diferentes Estados de la Unión para determinar si respetan o no el marco jurídico europeo, nos puede llevar a la conclusión de que quizá no lo sea tanto.

Al hilo de lo señalado en el párrafo anterior, podemos apuntar lo siguiente. Si leemos con atención el mencionado apartado 19, nos podemos fijar en el detalle de que la Sentencia se refiere a los Estados miembros. En el marco jurídico actual, ni la Comunidad Autónoma del País Vasco ni los Territorios Históricos (cuyas Instituciones, no lo olvidemos, son en estos momentos competentes para ejercer las competencias normativas en materia fiscal previstas en el Concierto Económico) son Estados. Pese a ello, nadie duda de que esa obligación de respetar el Derecho comunitario también alcanza a las Instituciones vascas a la hora de aprobar sus normativas tributarias. Pero la mención concreta a los Estados resulta significativa, porque son los Estados y nadie más los interlocutores ante las instituciones comunitarias en la materia que ahora nos ocupa. Y ello resulta especialmente relevante por el hecho de que no existen en el entorno europeo instituciones de ámbito menor que los Estados con unas competencias en materia tributaria (incluyendo la normativa tributaria además de otras competencias como las recaudatorias, de comprobación, etc.) tan amplias como las de las Instituciones forales. Dicha singularidad, casi diríamos excepcionalidad, a efectos prácticos ciertamente no ayuda a la hora de ser entendidos de una manera precisa por parte de Europa.

En definitiva, de acuerdo con el mencionado apartado 19, podemos quedarnos con la relevante idea inicial de que el Derecho comunitario en su conjunto debe ser respetado por los Estados miembros (y también por las Instituciones forales, podemos añadir) a la hora de aprobar su normativa fiscal. Y como se verá más adelante, ese Derecho comunitario no se refiere al Derecho en materia fiscal en sentido estricto. De modo que, aunque en el ámbito de los impuestos directos el Derecho positivo comunitario es ciertamente escaso, ello no quiere decir en absoluto que el Derecho comunitario no resulte influyente a la hora de que

ISBN: 978-84-7777-418-1

los Estados (o las Instituciones forales) aprueben sus normativas tributarias. Concretamente las libertades recogidas en el Derecho comunitario inciden mucho más de lo que en un principio podría parecer, llevando en muchas ocasiones a concluir al Tribunal de Justicia, como se verá, que determinados artículos de la normativa tributaria interna relativa a la fiscalidad directa no se ajustan a la normativa comunitaria.

B) «… *Dado que el crédito fiscal se aplica únicamente a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Finlandia, dicha normativa perjudica a las personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal que perciben dividendos de sociedades establecidas en otros Estados miembros…*» (apartado 20). En este apartado, por tanto, recoge la Sentencia el perjuicio sufrido por los residentes finlandeses propietarios de acciones de sociedades establecidas en un Estado miembro diferente a Finlandia, si se les compara con los residentes finlandeses propietarios de acciones de sociedades establecidas en Finlandia.

C) «… *la normativa fiscal finlandesa produce el efecto de disuadir a las personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal de invertir sus capitales en sociedades que tengan su domicilio social en otro Estado miembro*» (apartado 22). Aquí, el Tribunal analiza la cuestión desde la otra perspectiva. Esto es, no desde la del residente finlandés, sino desde la perspectiva de la sociedad residente en un Estado miembro diferente de Finlandia, ya que se ve perjudicada por el hecho de que el residente finlandés se ve disuadido de invertir en dicha sociedad, porque si lo hiciera resultaría perjudicado desde el punto de vista de la fiscalidad.

D) «*De lo anterior resulta que una normativa como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 56 CE*» (apartado 24).

Una vez sentado lo anterior, la propia Sentencia analiza si es posible justificar dicha restricción o, dicho de otra forma, si la diferencia de trato de los accionistas sujetos al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal en función de que reciban dividendos en sociedades establecidas en Finlandia o en otro Estado miembro responde a situaciones que no son comparables. El Tribunal llega a la conclusión de que no. De modo que declara que los artículos 56 y 58 se oponen a una normativa como la finlandesa en el aspecto analizado.

Por tanto, con el caso *Manninen* vemos bien a las claras cómo, a pesar de no existir una normativa expresa en materia de tributación de los dividendos, a través de la armonización fiscal negativa, los Tribunales van acotando los límites que deben respetar los diferentes Estados (o Instituciones forales).

III. EL DERECHO DE ESTABLECIMIENTO. PROBLEMÁTICA SURGIDA EN TORNO AL *EXIT TAX*

Hemos visto en el apartado anterior una sentencia relativa a una persona física, el Sr. Manninen, y la prohibición a las restricciones de movimientos de capitales. El pronunciamiento, en aquel caso, se produjo a instancias de la persona física recurrente que, disconforme con la tesis mantenida por las autoridades tributarias de su país de residencia, interpuso el correspondiente recurso jurisdiccional ante los tribunales de justicia de dicho país. Y

ISBN: 978-84-7777-418-1

éstos, al planteárseles la duda, antes de resolver, sobre si la normativa tributaria vigente era o no acorde con la normativa comunitaria, elevaron una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia europeo que, en definitiva, resolvió de la manera que hemos visto, considerando que determinados aspectos de la normativa finlandesa no respetaban los principios de la normativa comunitaria. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es competente para conocer de las cuestiones prejudiciales al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea).

Ahora vamos a analizar un supuesto que tiene algún matiz diferente al del Sr. Manninen. De entrada, es diferente porque se trata de una Sentencia que no proviene de una cuestión prejudicial (es cierto, sin embargo, que, como se verá, existe alguna Sentencia previa que sí proviene de una cuestión prejudicial). Aquí nos encontramos con un supuesto que proviene de un recurso por incumplimiento interpuesto de acuerdo con el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento (antiguo 226 del Tratado Constitutivo). Al amparo de este tipo de procedimiento judicial, la Comisión, cuando considere que un Estado miembro ha incumplido alguna de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, tiene la posibilidad de emitir un dictamen motivado, previo ofrecimiento al Estado en cuestión de la posibilidad de presentar observaciones al respecto.

En el supuesto de que el Estado no se atenga al contenido del dictamen motivado en el plazo determinado por la propia Comisión, ésta puede recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En definitiva, no nos encontramos ante un procedimiento judicial generado a instancias de un particular, sino ante uno interpuesto por la propia Comisión.

La Sentencia a la que me he referido y que a continuación vamos a analizar es la dictada por la Sala segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con fecha 25 de abril de 2013 (asunto C-64/11). Como he indicado antes, es una Sentencia dictada para resolver un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España. Resulta también interesante apuntar que en este tipo de procedimientos está procesalmente previsto que otros Estados miembros apoyen al Estado miembro demandado. Como es obvio, este apoyo viene generalmente motivado porque los Estados que muestran su apoyo al demandado están preocupados porque una sentencia desfavorable para éste podría tener efectos en cascada en otros países con normativas sustancialmente similares. En el procedimiento que analizó la normativa española del *exit tax* (cuya traducción al castellano podría ser algo así como «impuesto de salida»), la tesis española estuvo apoyada nada menos que por ocho Estados miembros, a saber: Alemania, Francia, Italia, Países Bajos, Portugal, Finlandia, Suecia y Reino Unido. Lo cual no deja de resultar significativo. También Dinamarca apoyó en un primer momento la tesis española (con este país serían nueve), si bien posteriormente desistió de su intervención.

La normativa cuestionada estaba (está) contenida en el artículo 17 apartado 1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Aprovecho desde ahora para indicar que las normativas de los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Araba y Bizkaia incluyen un apartado en sus respectivas Normas Forales, concretamente también en el artículo 17, que en lo sustancial es equi-

ISBN: 978-84-7777-418-1

valente a la normativa estatal, de modo que lo que se diga en este apartado sobre la normativa de territorio común sirve también para la foral. Los artículos 17.1 de los respectivos Impuestos sobre Sociedades forales son idénticos entre sí.

El mencionado apartado 1 del artículo 17 dispone lo siguiente:

> «1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
>
> a) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En este caso será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 85.
> b) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.
> c) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero».

De modo que lo que indica la normativa tributaria es que se debe integrar en la base imponible (dicho de otra forma, se debe tributar en ese momento) por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales cuando se produzca uno de los tres supuestos siguientes:

a) Que la sociedad residente en España traslade su residencia a otro Estado. La sociedad «sale» de España y tiene que tributar por ello: impuesto de salida (*exit tax*).
b) Que se produzca un cese en la actividad. Se verá que este supuesto no plantea problemas a los efectos que nos ocupan.
c) Que la sociedad transfiera al extranjero bienes previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español. En este caso, no hay salida de la sociedad propiamente dicha, sino que hay salida de elementos patrimoniales: impuesto de salida (*exit tax*).

El motivo del recurso de la Comisión se fundamentaba en que, a su juicio, el referido apartado del artículo 17 constituye una medida discriminatoria y un obstáculo a la libertad de establecimiento. Más en concreto, el problema se circunscribía a las letras a) y c) citadas.

El artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea está ubicado dentro del capítulo 2 (Derecho de Establecimiento) del Título IV (Libre Circulación de Personas, Servicios y Capitales) de la Tercera Parte (Políticas y Acciones Internas de la Unión) del citado Tratado y dispone lo siguiente:

ISBN: 978-84-7777-418-1

> «En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro.
>
> La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales».

En definitiva, el artículo 49 prohíbe cualquier normativa que restrinja la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en otro Estado miembro, entendida en un sentido amplio. Además, conviene recordar que el artículo 54 del propio Tratado (artículo incluido en el mismo capítulo 2 del Título IV de la Tercera Parte) aclara en su primer párrafo que «*Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros*». De modo que queda fuera de duda que la prohibición del artículo 49 relativa a las restricciones del derecho de establecimiento alcanza tanto a las personas físicas como a las sociedades.

A juicio de la Comisión, el problema radica en la diferencia de trato fiscal a las plusvalías latentes entre diferentes traslados (de residencia o de elementos patrimoniales), según que éstos se produzcan dentro del territorio español (en cuyo caso no tributan) o bien a otro Estado miembro (en este caso sí tributan). Resulta también significativo que la Comisión incidiera en que en los traslados dentro de territorio español no se generaba la obligación de tributar, incluso cuando se producía a la Comunidad Autónoma del País Vasco o Navarra. Dicha diferencia de trato, en opinión de la Comisión, supone una desventaja de tesorería para quien se traslada a otro Estado miembro, ya que tiene que tributar por un concepto (las plusvalías latentes) por el que no tributan quienes se trasladan dentro del territorio español.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea señala en el apartado 26 de su Sentencia que, «*…según reiterada jurisprudencia deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas la medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad*».

Interesa incidir en la última de las restricciones citadas por el Tribunal, ya que, si bien las medidas que prohíban u obstaculicen la libertad de establecimiento, atendiendo a cada caso concreto, pueden resultar al menos relativamente fáciles de identificar, la mención a las restricciones que «*hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad*» introduce un concepto jurídico indeterminado que puede hacer extremadamente discutible cuándo nos en-

ISBN: 978-84-7777-418-1

contramos ante una medida prohibida y cuando no, lo cual no resulta muy recomendable desde el punto de vista de la seguridad jurídica. Sin embargo, no es menos cierto que utilizar un concepto tan extremadamente amplio muestra, bien a las claras, que no es intención del Tribunal, ni muchísimo menos, interpretar el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en un sentido estricto. Más bien todo lo contario. Por tanto, también de esta forma aporta luz a la hora de interpretar cómo debe ser entendido el mencionado artículo 49.

Resulta interesante el planteamiento que realiza el Tribunal cuando, una vez identificada la desigualdad de trato a la que venimos haciendo referencia, se detiene a analizar si la restricción a la libertad de establecimiento puede estar, en este caso, justificada y si respeta el principio de proporcionalidad. Pues bien, la conclusión a la que llega es que, si bien resulta proporcionado que el Estado miembro de origen liquide el impuesto que se adeuda por las plusvalías latentes generadas en su territorio en el momento del traslado de la sociedad o de la transferencia al extranjero de los elementos patrimoniales, lo que se opone al artículo 49 es que dichas liquidaciones se cobren de modo inmediato sin esperar al momento en el que la sociedad transmita los bienes. Ello es lo que genera un trato discriminatorio a una sociedad en comparación con la otra.

El Estado Español, a la hora de articular su defensa, mantenía que el pago del impuesto no tiene por qué ser inmediato, toda vez que cabe aplicar a esos supuestos la figura del aplazamiento de la deuda tributaria. Sin embargo, el Tribunal tampoco acoge esta tesis, ya que la concesión del aplazamiento no es automática, de modo que concluye que la discriminación existe.

Sí resulta en cierto modo llamativa la mención que el Tribunal realiza a los mecanismos de asistencia mutua existentes entre los Estados miembros, ya que considera que «… *son suficientes para permitir que el Estado miembro de origen controle la veracidad de las declaraciones de las sociedades que optaran por el pago diferido de dicho gravamen*». Y más adelante señala que la Directiva 2008/55 «… *ofrece a las autoridades del Estado miembro de origen un marco de cooperación y de asistencia que les permite cobrar efectivamente la deuda tributaria en el Estado miembro de acogida*…). Como planteamiento jurídico-formal, desde una perspectiva de la normativa de la Unión Europea, el planteamiento puede resultar impecable. Sin embargo, uno tiene la sensación de que queda un largo camino por recorrer y muchísimo margen de mejora en el ámbito de la asistencia mutua como para confiar en que, hoy por hoy, el problema planteado pueda tener una solución fácil por dicha vía.

En definitiva, el Tribunal declara que el Reino de España ha incumplido con las obligaciones del artículo 49 al aprobar las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Decíamos antes que la Sentencia analizada proviene de un recurso por incumplimiento y no de una cuestión prejudicial. Sin embargo, la problemática relativa al *exit tax* ha sido analizada por el Tribunal de Justicia de la Unión de Europea, concretamente en la Sentencia dictada por la Gran Sala con fecha 29 de noviembre de 2011 (asunto C-371/10), dimanante de un procedimiento que trae su causa de una cuestión prejudicial.

ISBN: 978-84-7777-418-1

El caso es similar en lo sustancial, pero vamos a extraer algunos matices que son relevantes de cara a las propuestas que *de lege ferenda* se pueden llevar a cabo en esta materia y a las que más adelante me voy a referir.

En primer lugar, como se ha señalado, procede indicar que el asunto provenía de una cuestión prejudicial que traía su causa de un procedimiento judicial seguido en los Países Bajos entre National Grid Indus BV y la Administración tributaria de los Países Bajos. Como anécdota podemos señalar que, si bien en el recurso por incumplimiento que antes hemos analizado ya se ha mencionado que hubo ocho Estados miembros que apoyaron la tesis mantenida por España, en el asunto *National Grid Indus* hubo nada menos que 9 países, además de los Países Bajos (Estado directamente afectado por el procedimiento concreto), que apoyaban la tesis de dicho Estado. A saber: Dinamarca, Alemania, España, Francia, Italia, Portugal, Finlandia, Suecia y Reino Unido.

Para observar que el asunto es prácticamente idéntico, podemos especificar cuáles eran las tres cuestiones prejudiciales:

> «1. Si, con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva, un Estado miembro grava la liquidación final (de las plusvalías) de una sociedad constituida de conformidad con el Derecho de dicho Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva de ése a otro Estado miembro, ¿puede dicha sociedad, en el Estado actual del Derecho comunitario, invocar el artículo 43 CE (actualmente artículo 49 TFUE) frente a dicho Estado miembro?
>
> 2. Si la respuesta a la primera cuestión es afirmativa: un gravamen de liquidación final como el controvertido, que recae sobre las plusvalías correspondientes a los elementos del patrimonio de la sociedad trasladados del Estado miembro de origen al Estado miembro de acogida tal como existían en el momento del traslado de la sede, sin aplazamiento y sin posibilidad de tener en cuenta posteriores minusvalías, ¿es contrario al artículo 43 CE (actualmente 49 TFUE), en el sentido de que tal gravamen de liquidación final no puede justificarse por la necesidad de repartir la potestad tributaria entre los Estados miembros?
>
> 3. La respuesta a la cuestión anterior, ¿depende, en particular, del hecho de que el gravamen de liquidación final controvertido tenga como objeto una diferencia positiva (de cambio) generada bajo la potestad tributaria neerlandesa, no pudiendo, sin embargo, dicha diferencia positiva hacerse patente en el país de acogida con arreglo al régimen tributario allí vigente?».

Si nos centramos en las cuestiones prejudiciales 1 y 2, veremos que el asunto básicamente es el mismo. La argumentación utilizada por el Tribunal, como es lógico, prácticamente coincide con la de la Sentencia de 25 de abril de 2013 a la que he hecho referencia. Pero incluye también algunas cuestiones de especial relevancia que no se reflejan con tanta nitidez en dicha Sentencia de 25 de abril de 2013.

ISBN: 978-84-7777-418-1

El Tribunal afirma de manera tajante que el artículo 49 TFUE no se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual el gravamen sobre las plusvalías latentes se genere en el momento del traslado. Sin embargo, considera que si para evitar el cobro inmediato del gravamen en el momento del traslado se obliga a la sociedad en cuestión a presentar anualmente al Estado miembro del cual se ha trasladado a otro una declaración con cierto grado de complejidad, la carga administrativa que en algunos casos supondría podría llegar a generar por sí misma un obstáculo a la libertad de establecimiento que, también según los casos, podría no ser menos lesivo que el propio cobro inmediato de la deuda. Y por el contrario, también según los casos, dicha carga administrativa podría ser llevadera sin mayor inconveniente.

De modo que el Tribunal considera que podría ser adecuada una medida que ofreciese a la sociedad en cuestión que traslada su sede a otro Estado miembro la opción de o bien pagar inmediatamente el importe del gravamen (ello generaría una evidente desventaja de tesorería) o bien pagar con carácter diferido (con un evidente aumento de las cargas administrativas de la sociedad).

El Tribunal añade, además, otro aspecto de especial relevancia. Efectivamente, indica que, teniendo en cuenta el riesgo de falta de cobro del gravamen que, lógicamente, aumenta en función del tiempo transcurrido, el Estado miembro podría adoptar alguna medida en su normativa que condicione la posibilidad de optar por el pago diferido de la deuda tributaria a la adopción de medidas que garanticen su cobro, como puede ser, por ejemplo, la constitución de una garantía bancaria.

Así las cosas, con estos precedentes jurisprudenciales, parece bastante razonable pensar que las diferentes Administraciones tributarias afectadas pondrán manos a la obra para modificar sus normativas y ajustarlas a las pautas que ha señalado el Tribunal de Justicia.

En nuestro ámbito, podemos indicar que las Haciendas Forales ya se están moviendo e incluso hay algún texto concreto con el que se está trabajando. Tanto en el texto del anteproyecto del nuevo Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia como en el borrador que se está trabajando en Gipuzkoa y que ya está muy adelantado, en este aspecto concreto, se está barajando un texto similar. También en el Territorio Histórico de Araba. Así, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal de Justicia en su Sentencia del caso *National Grid Indus*, se plantearía un sistema de opción para el contribuyente, para los casos en los que se produzca un traslado de residencia o bien una transferencia de elementos afectos a un establecimiento permanente a otro Estado miembro de la Unión Europea. Dicho régimen de opción facultaría al contribuyente a elegir entre bien pagar la cuota resultante o bien diferir el pago, total o parcialmente, hasta el momento en que:

a) los bienes se transfieran a un tercero,
b) se afecten a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o bien,
c) hayan sido dados de baja en el balance de la entidad.

Para poder optar por diferir el pago, el contribuyente deberá cumplir determinadas condiciones:

ISBN: 978-84-7777-418-1

A) Presentar, junto con la última autoliquidación que deba presentar o con la que corresponda al período impositivo en el que concurran las circunstancias, una relación individualizada de los elementos patrimoniales en cuestión, en la que conste el valor contable de los mismos y el importe de la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de cada uno de ellos, así como el importe de la parte de la cuota íntegra resultante correspondiente a cada uno.
B) Garantizar, mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía de crédito o certificado de seguro de caución, el cobro de la cuota diferida, más determinado porcentaje que sirva para garantizar los intereses de demora y, en su caso, los costes de recaudación.
C) Presentar anualmente una declaración en la que se relacione la situación de cada uno de los elementos patrimoniales.

El contribuyente deberá ingresar el importe de la cuota más los intereses de demora correspondientes a los bienes que se vayan transmitiendo, dando de baja o afectando a establecimientos permanentes de fuera de la Unión Europea, junto con la declaración anual citada en el apartado 3 anterior.

Asimismo, a medida que vaya satisfaciendo las cuotas diferidas con sus intereses de demora, podrá ir solicitando que se reduzca la garantía aportada en la proporción que represente el pago realizado sobre el total de la cuota diferida.

IV. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y LA REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE DEUDA PÚBLICA DEL PAÍS VASCO

Ya hemos visto un asunto relativo a la tributación de la renta de las personas físicas, concretamente el asunto *Manninen*, que acabó en Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como consecuencia de una cuestión prejudicial. También hemos analizado la problemática surgida en torno al *exit tax*, que también ha desembocado en una Sentencia dimanante, en este caso, de un recurso por incumplimiento de las autoridades españolas.

También hemos visto cómo la resolución judicial del caso *Manninen* afecta de manera más o menos directa a los diferentes Estados de la Unión Europea, ya que la doctrina que en ella se recoge puede extenderse a todos ellos. Y cuando decimos Estados, también decimos Territorios Históricos, no en vano su autonomía fiscal les confiere, a estos efectos, un régimen jurídico muy similar al que compete a los diferentes Estados. Con el asunto relativo al *exit tax*, hemos visto que, si bien el recurso por incumplimiento se seguía formalmente contra el Reino de España, el resultado de la Sentencia ha motivado que se produzcan movimientos en la maquinaria de producción normativa de los Territorios Forales, tal y como hemos indicado. En dicho último asunto, por tanto, el alcance de la Sentencia ha tenido una incidencia mucho más directa en los mencionados Territorios.

ISBN: 978-84-7777-418-1

A continuación vamos a fijarnos en otro caso que, si bien de momento no ha desembocado en un procedimiento judicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (es posible que en el futuro sí se inicie uno), nos va a servir para demostrar que el respeto a las libertades del Tratado tiene una incidencia directa en la capacidad normativa de los Territorios Históricos en Fiscalidad Directa.

La «Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa hasta que entró en vigor, con efectos desde el 28 de diciembre de 2011, la «Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad y de aprobación de otras medidas tributarias», a la hora de regular la base liquidable del referido Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecía en el apartado 1 del artículo 19 lo siguiente:

> «Las adquisiciones por herencia o legado de cualquier tipo de endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Alava o Bizkaia, gozarán de una reducción del 90 por ciento de su base imponible, siempre que los activos en que dicho endeudamiento se materialice, hubiesen permanecido en el patrimonio del causante durante el período mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de devengo del Impuesto.
>
> Del mismo porcentaje de deducción, y siempre que se cumpla el citado plazo de permanencia en el patrimonio del causante, gozarán las adquisiciones por herencia o legado de títulos o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva que tengan al menos el 90 por 100 de su activo en los valores a los que hace referencia el párrafo anterior».

He hecho mención a la Norma Foral 3/1990 del Territorio Histórico de Gipuzkoa, pero de forma parecida, que no idéntica, estaba regulada la reducción en Bizkaia (artículo 19 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y Araba (artículo 22 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Se observa que la disposición en cuestión permitía aplicar, para calcular la base liquidable del Impuesto, una reducción del 90 por 100 en las transmisiones *mortis causa* de cualquier tipo de endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales y los Ayuntamientos de Gipuzkoa, Araba o Bizkaia. Se exigía para ello que los activos hubiesen permanecido en el patrimonio del causante al menos desde un año antes del fallecimiento.

El beneficio fiscal también se extendía a los supuestos en los que la transmisión *mortis causa* no era directamente del activo en el que se materializaba el endeudamiento, sino de participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva que tuvieran invertido, al menos, el

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

90 por 100 de su activo en deuda pública de las referidas entidades y siempre que se hubiera cumplido el mismo plazo de un año al que se ha hecho referencia.

Se observa que el beneficio fiscal era muy generoso, toda vez que de cada 100 euros transmitidos en forma de deuda pública vasca (en cualquiera de sus modalidades) se podían reducir 90 de la Base Imponible. Dicho de otra manera, de cada 100 euros transmitidos en forma de la mencionada deuda pública, solo se tributaba por 10. Con la cuestión añadida, además, de que hasta finales de 2011 las transmisiones *mortis causa* de ascendientes, descendientes y cónyuge estaban exentas en Gipuzkoa (en Bizkaia y Araba lo siguen estando, al menos en el momento de redactar este artículo). De modo que la medida resultaba especialmente interesante para herederos que no eran ni ascendientes ni descendientes ni cónyuge del causante y, por tanto, debían tributar a un tipo ciertamente elevado.

Así las cosas, en enero de 2012, la Comisión Europea, al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, incoó un procedimiento de infracción, mediante el envío de una carta de emplazamiento al Reino de España, en la que se recababa la atención de las autoridades españolas ante la eventual incompatibilidad de las mencionadas disposiciones normativas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concretamente, por un posible incumplimiento del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuyo apartado 1 dispone que «*En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*».

Es relevante recordar el dato de que, si bien las Instituciones de los Territorios Históricos son competentes para mantener, establecer y regular el régimen tributario dentro de su territorio, sin embargo, no lo son para ser parte directamente ante las instituciones comunitarias en este tipo de procedimientos. Por lo tanto, se da la paradoja de que se «llama la atención» a las autoridades del Estado español sobre determinadas medidas fiscales que ni han sido aprobadas por las instituciones competentes estatales y ni siquiera están vigentes en territorio común. Esta situación, además de paradójica, puede complicar sobremanera los procedimientos. Entre otras razones, y esto resulta preocupante, porque en muchas ocasiones los puntos de vista e incluso los intereses de las autoridades tributarias estatales y de las autoridades tributarias forales no resultan coincidentes.

De modo que el Gobierno de España hizo llegar la carta de emplazamiento a las tres Diputaciones Forales, que en esta ocasión respondieron cada una de una manera diferente:

— Gipuzkoa informó que el beneficio fiscal en cuestión ya había sido suprimido en virtud de la Norma foral 5/2011 a la que antes hemos hecho referencia, de modo que la Comisión Europea directamente archivó el expediente en lo referido a la Norma Foral de dicho Territorio Histórico.
— Araba comunicó que era su intención modificar su normativa para poner fin al beneficio fiscal, pero no adjuntó ni borrador ni calendario de las modificaciones, por lo que, en un primer momento, la Comisión continuó con el procedimiento, si bien de manera formal y sin, digamos, demasiado énfasis. En estos momentos y en virtud

ISBN: 978-84-7777-418-1

del artículo 5 de la «Norma Foral 13/2013, de 15 de abril, de medidas tributarias para 2013», también ha derogado el beneficio fiscal. En consecuencia, podemos decir que «no hay caso» tampoco en relación a Araba, y en el supuesto de que la Comisión no haya archivado ya el expediente es previsible que lo haga en cualquier momento.

— Bizkaia, por su parte, respondió señalando que, en su opinión, la medida no resulta contraria a la normativa comunitaria en virtud de determinados argumentos. Dichos argumentos no han convencido a la Comisión, al menos de momento. En consecuencia, la Comisión ha confirmado su posición y el procedimiento sigue su curso.

No se trata, aquí y ahora, de hacer un análisis pormenorizado de la argumentación sustentada por la Diputación Foral de Bizkaia (que, como hemos señalado, es en este momento la única Diputación Foral que sigue manteniendo vigente y defendiendo que la medida se ajusta a la normativa comunitaria), pero algunos de sus argumentos más relevantes son los siguientes:

— Las Instituciones Forales, junto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, gozan de autonomía suficiente en materia fiscal para aprobar una disposición como la controvertida.

— La normativa puesta en cuestión por la Comisión se refiere a una situación puramente interna, ya que solo se aplica a casos en los que el causante hubiese sido residente en el País Vasco y a la deuda pública emitida por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales de los tres Territorios Históricos.

— No cabe alegar que existe discriminación entre los contribuyentes residentes en el País Vasco y los no residentes, porque en las transmisiones *mortis causa* el punto de conexión para aplicar la normativa autónoma foral radica en la residencia del causante. De modo que se aplicará la normativa foral cuando el causante residiera en territorio foral a la fecha del devengo del impuesto (o sea del fallecimiento). Se exige como requisito añadido para aplicar la normativa foral que la residencia del causante en el territorio histórico en cuestión se hubiese adquirido con una antelación mínima de cinco años respecto del fallecimiento. Pero una vez que se determina que la normativa aplicable es la foral, el beneficio en cuestión se aplica a todos los herederos, sean o no residentes en el territorio histórico o incluso en el País Vasco. De modo que no existe restricción alguna a la libre circulación de capitales.

— La normativa está justificada para garantizar la coherencia del sistema fiscal. Es lógico que se dé a la deuda pública vasca un tratamiento más ventajoso, ya que, junto con los tributos, el endeudamiento ayuda a financiar a la Comunidad Autónoma. Y los inversores en deuda pública vasca, además de coadyuvar a dicha financiación con su inversión, pueden verse perjudicados económicamente, ya que la retribución ofrecida por la referida deuda pública es inferior a la ofrecida por otros agentes económicos. Por ello, está plenamente justificado que la normativa tributaria prevea beneficios fiscales a la transmisión *mortis causa* de la deuda pública vasca.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Los mencionados argumentos, de momento, no han convencido a la Comisión, cuya posición es sensiblemente diferente a la defendida por la Diputación Foral de Bizkaia en este asunto:

— Para la Comisión, el asunto relativo a las competencias tributarias de las instituciones vascas resulta irrelevante en este caso concreto, porque tanto las autoridades estatales como las regionales y las locales deben ajustarse a lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, independientemente del grado de autonomía que tengan o dejen de tener. Es importante incidir, por otra parte, en este argumento (añado), porque viene a corroborar la tesis que venimos manteniendo de que las competencias tributarias de los Territorios Históricos en materia de tributación directa se ven directamente afectadas por la normativa comunitaria, concretamente por la referida a las libertades previstas en el Tratado.
— Por otra parte, la Comisión considera que el asunto en cuestión no alude exclusivamente a una situación puramente interna. Por una parte, porque una medida como la cuestionada puede restringir los movimientos de capitales, ya que el diferente trato fiscal de la deuda pública vasca con respecto a otro tipo de deuda pública puede hacer que el residente en el País Vasco no adquiera esta última. Y además, desde la perspectiva de los Gobiernos extranjeros, la medida controvertida puede dificultar seriamente la captación de capital en España, o en el País Vasco, por parte de dichos Gobiernos.

En definitiva, la argumentación de la Diputación Foral de Bizkaia no ha convencido a la Comisión Europea, que ha emitido dictamen motivado en el que concluye que el Reino de España ha incumplido el artículo 63 del Reglamento de Funcionamiento al otorgar un trato preferente a la deuda pública emitida por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales de los tres Territorios Históricos. Y como consecuencia de ello, invita al Reino de España a que adopte las medidas requeridas para ajustarse al dictamen.

Antes me he referido al hecho de que resulta paradójico que, debido al reparto competencial existente en el Estado español en materia tributaria, por otra parte algo singular en el ámbito de la Unión Europea, sea el Reino de España quien recibe la invitación para adoptar las medidas correctoras (en este caso se trataría de la derogación del beneficio fiscal). Y sin embargo, no es el Estado el competente para llevar a cabo dichas medidas correctoras. Efectivamente, serían las instituciones competentes del Territorio Histórico de Bizkaia, las Juntas Generales en este caso, las competentes para adoptar la medida. Por tanto, ni siquiera en el caso de que el Reino de España quisiera, sería competente para hacerlo.

Teniendo en cuenta lo anterior, la situación podría ser todavía más enrevesada en la hipótesis de que el Reino de España mantuviera una tesis favorable a la defendida por la Comisión. Esta hipótesis, que en modo alguno puede ser descartada, dejaría a la Diputación Foral de Bizkaia en una situación ciertamente difícil de cara a obtener una defensa eficaz ante los Tribunales. Y daría argumentos, en mi opinión, de cara a defender que, dadas las

ISBN: 978-84-7777-418-1

competencias de los Territorios Históricos en materia tributaria, éstos deberían ser parte directamente en los procedimientos. Este es un tema interesante que, al margen del asunto de fondo concreto al que ahora me estoy refiriendo, pone de manifiesto un grave problema, de momento sin solucionar.

V. CONCLUSIONES

A la vista de todo lo anterior, podríamos extraer las siguientes conclusiones:

A) El Derecho comunitario afecta directamente al sistema tributario de los Estados miembros, y concretamente a su normativa tributaria. Asimismo, afecta directamente al sistema tributario y a la normativa de los Territorios Históricos.
B) El alcance de la anterior conclusión llega no solo a los impuestos indirectos, sino también a los directos.
C) La armonización fiscal de los sistemas tributarios de los diferentes Estados miembros se lleva a cabo tanto a través de la armonización positiva (disposiciones aprobadas en el ámbito competencial comunitario) como de la armonización negativa (a través de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea).
D) Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea inciden especialmente en el respeto a las libertades previstas en el Tratado, tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas.
E) Las competencias de los Territorios Históricos a la hora de ser parte en los procedimientos de la Unión Europea no son acordes a sus competencias en materia fiscal, lo cual hace que se puedan generar supuestos de indefensión para los Territorios Históricos, que deberían ser analizados y, en su caso, corregidos de cara al futuro.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

El poder tributario de los territorios forales y la armonización europea en materia de tributación directa

Javier Armentia Basterra

Sumario: I. Introducción. II. Concierto Económico: la capacidad normativa de las Instituciones forales en materia de tributos. III. Competencia de las Instituciones forales respecto de cada uno de los tributos. A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. B) Impuesto sobre el Patrimonio. C) Impuesto sobre Sociedades. D) Impuesto sobre la Renta de no Residentes. E) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. IV. La capacidad normativa de las Instituciones forales tras la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008. A) Sentencia *Azores*. B. Sentencia de 11 de septiembre de 2008. V. El Concierto Económico y la Unión Europea. VI. Situación general de la armonización en Europa. VII. La armonización de la tributación directa en Europa. A) Fundamento. B) Objetivos. C) Evolución de la armonización. D) Propuesta de Directiva sobre una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades. 1) Objetivo. 2) Principios sobre los que se basa el modelo propuesto. 3) Aspectos más sobresalientes de la Directiva. 4) Ventajas. 5) Desventajas. 6) Principio de subsidiariedad del Derecho europeo. E. Conclusión.

Resumen: Se trata de determinar la incidencia que tiene el proceso de armonización de la Unión Europea sobre la capacidad normativa de que disponen las Instituciones forales en orden a regular los tributos directos.

A tal efecto, y con carácter preliminar, se va a determinar el marco competencial de las Instituciones forales, tanto en lo que se refiere a los principios generales que deben tenerse en cuenta para establecer el sistema tributario propio, como las disposiciones específicas que determinan el poder normativo respecto de cada uno de los tributos directos.

A continuación se hará un breve comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 11 de septiembre de 2008 que se refiere de forma concreta a la capacidad normativa de las Instituciones forales.

Posteriormente se entrará a examinar la relación entre el Concierto Económico y la Unión Europea y se hará un recorrido histórico sobre la armonización europea en materia de imposición directa. Para concluir se hará un comentario sobre la propuesta de Directiva referida a la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave: Concierto Económico. Capacidad normativa. Principios generales. Autonomía. Tributo directo. Impuesto concertado. Armonización. Directiva. Base imponible consolidada común. Principio de subsidiariedad.

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto determinar la capacidad normativa de las Instituciones forales en orden a regular los tributos directos y la incidencia que sobre dicha capacidad tiene el proceso de armonización de la Unión Europea.

Para ello, inicialmente, se examinarán las disposiciones legales que de forma más inmediata configuran la capacidad legislativa de las Instituciones forales en materia de tributos directos, así como la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008 que tiene relación directa con la cuestión objeto del presente trabajo.

Posteriormente se entrará a examinar la relación entre el Concierto Económico y la Unión Europea, así como el estado de armonización europea en tributos directos con especial referencia a la propuesta de Directiva sobre la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

II. CONCIERTO ECONÓMICO: LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS INSTITUCIONES FORALES EN MATERIA DE TRIBUTOS

El Concierto Económico señala expresamente[1] que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos[2] podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario».

Obsérvese que se utilizan los términos «mantener, establecer y regular», palabras que no son sinónimas o repetitivas de la misma facultad, sino que cada una, con su propio significado, determina el contorno preciso del poder tributario de que disponen las Instituciones forales. En este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 diferencia entre el mantenimiento del régimen tributario, su establecimiento, que implica innovación, y su regulación, que implica modificación[3].

Es importante resaltar el carácter de principio general que tiene lo señalado anteriormente. Esto es, se puede afirmar que el Concierto Económico declara una competencia ge-

---

[1] Artículo 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[2] Estas Instituciones competentes de los Territorios Históricos son las Juntas Generales y la Diputación Foral.

[3] STS, Sala Tercera, de 19.07.1991. Esta sentencia del Tribunal Supremo señala que «... no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir el legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista, decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso concedido en el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)».

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

neral de las Instituciones forales para mantener, establecer y regular su propio régimen jurídico tributario[4]. No se está declarando una competencia concreta y determinada, sino que lo que se está manifestando es que corresponde a las Instituciones forales la regulación del régimen tributario, considerado éste en su globalidad, aplicable en los territorios forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Ahora bien, esta capacidad normativa no está exenta de limitaciones, sino que la misma se debe ejercer atendiendo a una serie de principios y normas que la estructuran y delimitan. Estos principios, límites o normas que modulan el poder tributario concertado se pueden agrupar en los siguientes apartados:

a) Normas procedentes de la normativa institucional básica que contiene principios generales que todas las Instituciones deben tener en cuenta a la hora de ejercer sus competencias. Se trata de principios que se encuentran en normas básicas, como la Constitución de 1978, y que no pueden desconocerse por las Instituciones forales a la hora de establecer su propio régimen tributario.
b) Normas contenidas en el Estatuto de Autonomía del País Vasco[5].
c) Normas expresamente contenidas en el propio texto concertado. En este apartado se pueden diferenciar las normas generales que afectan al conjunto del régimen tributario de los Territorios Históricos y las disposiciones que se refieren o afectan de forma concreta a cada uno de los tributos.

   Por lo que se refiere a las normas generales que afectan al conjunto del régimen tributario se pueden citar los principios generales que deben tener en cuenta los sistemas tributarios que establezcan los Territorios Históricos[6] y las reglas de armonización fiscal con el Estado[7] que se deben tener en cuenta a la hora de elaborar la normativa tributaria foral.

   Precisamente uno de estos principios generales se refiere a la relación entre el régimen de los Territorios forales y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea[8]. A este principio general se hace referencia más adelante.

---

[4] ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000, Se puede decir que «el sistema foral es simplemente un esquema de descentralización de los impuestos mediante el cual los Territorios forales asumen la responsabilidad de (sujeto a ciertas restricciones armonizadoras) diseñar y recaudar todos los impuestos en su ámbito jurisdiccional».

[5] El artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, tras indicar que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico, señala que el contenido del Concierto Económico se acomodará a una serie de principios y bases que expresamente enumera.

[6] Artículo 2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[7] Artículo 3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[8] Artículo 2.uno.quinto de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Por lo que se refiere a las disposiciones que de forma concreta establecen la competencia respecto de cada uno de los diferentes tributos, se pueden citar, por una parte, el artículo 5 que se refiere a las competencias exclusivas del Estado y, por otra parte, los artículos 6 a 42 del texto concertado.

d) Normas a las que se remite el Concierto Económico[9] y que se encuentran contenidas en disposiciones generales del Parlamento Vasco aprobadas para la coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos.

Pero junto a las normas, principios o límites que modulan el poder tributario concertado de las Instituciones de los Territorios Históricos y que se acaban de enumerar de forma general, bien puede añadirse otro elemento conceptual más, que normalmente no suele ser objeto de referencia expresa. Me refiero al contexto socioeconómico en que se mueven los Territorios forales. Se trata de un aspecto o condicionante que no aparece expresamente recogido como tal en los textos legales, pero que tiene una presencia importante en la configuración del sistema tributario.

Finalmente ha de señalarse que la existencia de un principio general de determinación de la capacidad normativa en las Instituciones forales y la existencia de condicionantes o limitaciones a su ejercicio debe interpretarse en su justa medida, de tal suerte que estos condicionantes o limitaciones no pueden desdibujar, anular y dejar sin prácticamente contenido el principio general. En este sentido, el Tribunal Supremo[10] señala que «… las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos en el artículo 2[11] del Concierto Económico hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, se establecen en sus artículos 3 y 4[12] a tal autonomía, no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones y bonificaciones» del régimen aplicable en territorio común.

En resumen, se puede afirmar que la capacidad para mantener, establecer y regular el régimen tributario aplicable en cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco corresponde a las Instituciones forales (esto es, básicamente, las Juntas Generales y las Diputaciones Forales, cada una en el ámbito de su competencia). Ahora bien, esta capacidad no es absoluta o exenta de limitaciones, sino que la misma se debe ejercer atendiendo a una serie de principios y normas que la configuran y/o delimitan.

---

[9] El artículo 2.cuarto de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, señala, como uno de los principios que deben seguir los Territorios Históricos la «coordinación, armonización y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que a tal efecto dicte el Parlamento Vasco».

[10] STS, Sala Tercera, de 30.10.1999 y 14.12.1999.

[11] Esta cita se refiere al Concierto Económico de 1981; actualmente esta cita sería al artículo 1 del texto concertado de 2002.

[12] Esta cita se refiere al Concierto Económico de 1981; actualmente esta cita sería a los artículos 2 y 3 del texto concertado de 2002.

ISBN: 978-84-7777-418-1

III. COMPETENCIA DE LAS INSTITUCIONES FORALES RESPECTO DE CADA UNO DE LOS TRIBUTOS

Establecida la competencia general de las Instituciones forales para establecer su propio régimen tributario teniendo en cuenta determinados principios y normas generales, el Concierto Económico se refiere a la específica competencia normativa de dichas Instituciones respecto de cada uno de los tributos. Es por ello que, para conocer la concreta competencia normativa de que se dispone respecto de cada tributo concreto, resulta necesario realizar un recorrido por los artículos 6 a 42 del texto concertado, ambos incluidos.

Con carácter general, y con intención meramente didáctica, se puede afirmar que la competencia de las Instituciones forales es bastante amplia en lo que se refiere a los tributos directos y bastante limitada en lo que se refiere a los indirectos.

Señalado lo anterior, a continuación se van a analizar las concretas disposiciones que a este respecto se contienen en el Concierto Económico en lo que hace referencia a cada uno de los tributos directos.

A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se califica como concertado de normativa autónoma. Esto significa que las Instituciones forales pueden regularlo de la forma que consideren oportuno, con amplia competencia normativa, respetando los principios generales a que se ha hecho referencia anteriormente.

Ahora bien, esta amplia capacidad normativa de que disponen los Territorios Históricos tiene limitaciones en concretas materias del Impuesto. Estas limitaciones son las siguientes:

a) En materia de retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas se deben aplicar idénticos tipos de retención a los existentes en territorio común.
b) Igualmente, las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario deben tener idénticos tipos a los de territorio de régimen común.
   Hay que tener en cuenta que tanto esta regla, como la anterior, se refieren a retenciones e ingresos a cuenta, pero no alcanza a la tributación que finalmente tenga este tipo de rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es, la tributación definitiva en el Impuesto puede ser, y de hecho así sucede, diferente a la establecida en territorio común.
c) También se deben aplicar idénticos tipos a los establecidos en territorio de régimen común sobre las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, se encuentren o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En conclusión, y por lo que se refiere a los aspectos fundamentales, se puede afirmar que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las Instituciones forales disponen de una amplia competencia normativa para regular dicho tributo, salvo en concretas y determinadas materias.

B) Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio también se califica como tributo concertado de normativa autónoma. Ello significa que, al igual que en el tributo anterior, las Instituciones forales, respetando los principios generales, disponen de amplia competencia para regularlo.

C) Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades también tiene el carácter de tributo concertado de normativa autónoma respecto de los obligados tributarios a los que les sea de aplicación la normativa aprobada por las Instituciones forales. Por lo tanto, se puede afirmar que, con carácter general, y en el ámbito de su competencia, las Instituciones forales pueden aprobar la normativa reguladora de este tributo con amplia libertad, respetando los principios generales a que se ha hecho referencia anteriormente.

No obstante lo anterior, el texto concertado contiene una regla específica referida a las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas que señala que las Instituciones forales disponen de amplia competencia normativa cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral.

Señalado lo anterior, y al igual que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también en el Impuesto sobre Sociedades existen disposiciones que limitan la capacidad normativa general de las Instituciones forales. Estas disposiciones se refieren a las siguientes materias:

a) Grupos fiscales: el Concierto Económico señala que, en todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.
b) Operaciones de fusiones y escisiones de empresas: en esta materia se señala que en los casos en que los beneficios tributarios hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones (común y foral) por aplicación de los criterios de tributación del Impuesto sobre Sociedades, las Instituciones forales deben aplicar la misma normativa que la establecida en territorio de régimen común.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

D) Impuesto sobre la Renta de no Residentes

En este tributo se produce una excepción al principio general señalado anteriormente en virtud del cual las Instituciones forales disponen de amplia competencia para la regulación de los impuestos directos. Así, y a diferencia de los impuestos directos anteriores, la capacidad normativa de las Instituciones forales se encuentra más limitada. En efecto, el Concierto Económico señala expresamente que este impuesto es «un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado».

Señalado lo anterior, se reconoce capacidad normativa respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero. En estos casos se aplica la normativa foral en los mismos supuestos en que se aplica la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

E) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

También este Impuesto es concertado de normativa autónoma y las Instituciones forales disponen de amplia competencia para su regulación.

Sin embargo, en este tributo existe una especialidad en cuanto a la normativa a aplicar por las Diputaciones Forales en su gestión (entendido este concepto en su sentido amplio), toda vez que no siempre aplican la normativa foral. En efecto, señala el Concierto Económico que en determinados supuestos —adquisiciones «mortis causa», cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento y donaciones de bienes (que no sean inmuebles) y derechos— las Diputaciones Forales deben aplicar las normas establecidas en territorio común cuando el elemento personal que determina la competencia de las Diputaciones Forales para exaccionar el tributo —esto es, y según el caso de que se trate, el causante o el donatario— hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto, salvo los casos en que dicho causante o donatario hubiera conservado la condición política de vasco, según lo establecido en el Estatuto de Autonomía[13].

---

[13] Esto es, las Diputaciones Forales son competentes para la exacción de este Impuesto en los siguientes casos:

a) En las adquisiciones «mortis causa» y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento: cuando el causante (el fallecido) tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo del Impuesto.
b) En las donaciones de bienes inmuebles: cuando los inmuebles radiquen en el País Vasco.
c) En las donaciones de otros bienes (distintos de los inmuebles) y derechos: cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo del Impuesto.

Pues bien, en los casos señalados en las anteriores letras a) y c), la Diputación Foral competente para gestionar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe aplicar, en lugar de su propia normativa, la normativa de territorio común siempre que el causante (en los casos de la referida letra a) o el donatario (en los supuestos de la

ISBN: 978-84-7777-418-1

IV. LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS INSTITUCIONES FORALES TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LUXEMBURGO DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

No se puede finalizar la exposición de las competencias normativas de las Instituciones forales sin hacer una breve referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia europeo de 11 de septiembre de 2008.

A) Sentencia *Azores*

Pero antes de entrar a analizar dicha sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, conviene hacer una breve referencia a la sentencia *Azores*[14], su antecedente judicial inmediato.

En la sentencia *Azores* el Tribunal de Justicia europeo analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias. La novedad fundamental de esta sentencia es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia a la hora de analizar medidas o actuaciones de determinadas autoridades.

En este sentido, el Tribunal de Justicia distinguió tres situaciones:

1.ª El Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional.
La consecuencia de esta situación es que la medida del Gobierno central es selectiva y por lo tanto contraria al derecho europeo.

2.ª El Estado central ha transferido la competencia tributaria a todas las entidades locales de un determinado nivel, que están facultadas para fijar un tipo impositivo para el territorio de su competencia.
En este supuesto, las respectivas normativas locales coexisten de manera aislada y, en principio, no son selectivas las medidas que adopten.

3.ª Una entidad infraestatal, en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas del poder central y de las que no disponen otras entidades, establece un tipo impositivo inferior al nacional.
Este tercer supuesto se caracteriza por las siguientes notas:

— Existe por un reparto de competencias asimétrico, y

---

letra c) hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta regla general de aplicación de la normativa común frente a la normativa foral tiene una excepción: la regla anterior no se aplica a quienes hubieran conservado la condición política de vascos de acuerdo con lo establecido en el Estatuto de Autonomía.

[14] STJ, de 06.09.2006, Portugal/Comisión, C-88/03. Esta sentencia está relacionada con determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

— lo determinante es el grado de autonomía normativa de que disponen las entidades infraestatales. Naturalmente, la cuestión fundamental consiste en saber cuándo se cuenta con competencias autónomas suficientes.
— A este respecto, el Tribunal de Justicia europeo consideró que la existencia de autonomía suficiente queda condicionada a la concurrencia de tres requisitos de carácter acumulativo:

a) Autonomía institucional.
b) Autonomía en materia de procedimiento.
c) Autonomía económica.

B) Sentencia de 11 de septiembre de 2008

Señaladas las líneas generales de la sentencia del caso *Azores*, procede ahora analizar el contenido de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008[15] que se refiere de forma directa y concreta a los Territorios Históricos.

El origen de la sentencia se encuentra en la cuestión prejudicial que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco[16] planteó al Tribunal de Justicia europeo. En concreto la cuestión prejudicial tenía el siguiente contenido: si determinadas medidas fiscales de alcance general debían ser consideradas «selectivas», y quedar sujetas a la normativa enunciada en los artículos 87 CE y 88 CE, por el solo motivo de que afectan exclusivamente al territorio de una entidad infraestatal que es autónoma en materia tributaria. O dicho de otra forma, si el artículo 87 del Tratado de la Unión debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Instituciones forales debían ser consideradas como selectivas con encaje en el concepto de ayuda de Estado y, por ello, deben ser comunicadas a la Comisión.

El Tribunal de Justicia europeo siguió el hilo argumental de la sentencia *Azores* y, en cuanto a cada uno de los requisitos de la «autonomía suficiente» antes señalados, determina lo siguiente:

a) Sobre el criterio de autonomía institucional, el Tribunal entiende que se cumple en el caso de los Territorios Históricos. Así, se señala que las entidades infraestatales, como son los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen este criterio.

---

[15] STJ, de 11.09.2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06.

[16] La cuestión de fondo planteada en el Tribunal de Justicia del País Vasco era si las Instituciones Forales podían disponer de un tipo tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio común, así como si era posible la existencia de deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos y por Reserva para Inversiones Productivas que no existían en territorio de régimen común.

ISBN: 978-84-7777-418-1

b) Sobre el criterio de autonomía en materia de procedimiento, el Tribunal considera que también se cumple en la medida en que la decisión de la autoridad infraestatal se adopta sin que el Gobierno Central pueda intervenir directamente en su contenido.

c) Sobre el criterio de la autonomía económica y financiera[17], el Tribunal de Justicia señala que corresponde al Tribunal nacional determinar si el Gobierno central compensa, caso de que esto suceda, el coste de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos. Ello demostraría que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera. A estos efectos hay que tener en cuenta que no toda transferencia es sinónimo de falta de autonomía ya que pueden existir transferencias que puedan explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales.

   En relación con este criterio cabe afirmar que también se cumple toda vez que una de las características del Concierto Económico es precisamente el riesgo unilateral, esto es, que no hay un reparto con el Estado del riesgo de la recaudación procedente de los impuestos concertados. El País Vasco no paga el Cupo al Estado según sus disponibilidades económicas, sino en función de las cargas generales del Estado no asumidas por el País Vasco. De esta manera, el País Vasco contribuye en función de su capacidad, de su renta relativa, ya que el Cupo es el resultado de aplicar a las cargas generales del Estado el índice relativo de su capacidad de contribución respecto del conjunto del Estado[18].

A la vista de lo anterior se puede concluir que, al cumplirse en el caso de los Territorios Históricos los tres criterios o requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia europeo, las disposiciones que adoptan tienen la catalogación de disposiciones generales dictadas en el ejercicio de sus funciones y, por lo tanto, aunque afecten a una parte del territorio de un Estado miembro, no tienen el carácter de selectivas y, en consecuencia, no se les aplica el tratamiento establecido para las ayudas de Estado.

Por lo tanto, esta sentencia no hace sino reafirmar el principio general de que las Instituciones forales pueden mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.

---

[17] Este criterio exige que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

[18] ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000. Este autor señala que el sistema foral «conlleva una corresponsabilidad total que se manifiesta en un doble sentido. Por un lado, los Territorios Forales obtienen sus recursos directamente de sus contribuyentes. Por otro lado, el País Vasco asume la responsabilidad de financiar con estos recursos todas las instituciones que componen el Sector Público Vasco (Gobierno Vasco, Diputaciones y Ayuntamientos). En esta descentralización el Sector Público Vasco asume un riesgo recaudatorio considerable ya que el sistema foral no contiene ningún mecanismo de garantía de recursos en caso de que la recaudación se estanque».

ISBN: 978-84-7777-418-1

V. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y LA UNIÓN EUROPEA

La Constitución de 1978 señala[19] expresamente que «los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

En la misma dirección se manifiesta el Código Civil, que expresamente señala[20] que «las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado». *Sensu contrario*, las disposiciones contenidas en los tratados internacionales serán de aplicación directa en el momento en que se publiquen de forma íntegra en el Boletín Oficial del Estado.

En línea con lo anterior, el Concierto Económico recoge[21], como uno de los principios generales que deben seguir los Territorios Históricos a la hora de establecer su propio sistema tributario, lo siguiente:

> «Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.
>
> En particular deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas»[22].

Directamente relacionada con esta disposición contenida en el Concierto Económico se encuentra la Norma Foral General Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que, en su respectivo artículo dedicado a las fuentes del ordenamiento tributario, y de forma un tanto desordenada, cita expresamente a:

- Los Tratados o Convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, los Convenios para evitar la doble imposición, que formen parte del ordenamiento jurídico interno, y
- Las normas que dicte la Unión Europea y otros Organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria.

Pues bien, de lo anterior se desprende, por lo que ahora interesa, que las Instituciones forales deben tener en cuenta las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. Respecto

---

[19] Artículo 96.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

[20] Artículo 1.5.

[21] Artículo 2.uno.cinco de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[22] Esta referencia a la asunción de las devoluciones que proceda efectuar como consecuencia de la aplicación de los Convenios y normas es más una regla de gestión o aplicación de los tributos.

ISBN: 978-84-7777-418-1

a este tema de la armonización fiscal hay que señalar que las Instituciones forales deben tener en cuenta, a la hora de establecer su propio sistema tributario, tres ámbitos de armonización:

— Armonización con el Estado, de acuerdo con las normas que a tal efecto expresamente se contienen en el Concierto Económico.
— Armonización entre los Territorios Históricos, según las normas que a tal efecto apruebe el Parlamento Vasco[23].
— Armonización con la Unión Europea, de acuerdo con las normas que dicte la misma.

Señalado lo anterior, cabe preguntarse cómo han de actuar los Territorios Históricos ante las normas de armonización fiscal dictadas por la Unión Europea. De forma concreta cabe plantearse si las Instituciones forales pueden actuar directamente o deben esperar a la actuación de las Instituciones de régimen común.

Para resolver esta cuestión hay que diferenciar entre tributos sobre los que las Instituciones competentes tienen competencia, o mejor dicho, entre materias sobre las que se dispone de competencia para establecer el régimen tributario y aquellas materias en las que se carece de dicha competencia para regular una materia de manera diferente a como se realice por las Instituciones del Estado.

Por lo que se refiere a los tributos o materias respecto de los que se carece de competencia normativa, la traslación al ordenamiento tributario foral de las normas armonizadoras dictadas por la Unión Europea no puede ser, en principio, efectuada de forma directa por las Instituciones de los Territorios Históricos, ya que, al tener que disponer de la misma normativa que la establecida para territorio de régimen común, ha de esperarse a la intervención normativa del Estado.

Ahora bien, cabe preguntarse cuál debería ser la actuación de las Instituciones forales en el caso de que, existiendo determinada legislación comunitaria, ésta no se incorpore al ordenamiento interno del Estado o se incorpore en términos que van en contra de lo establecido en las normas armonizadoras dictadas por la Unión Europea. En estos casos, máxime si la norma armonizadora europea no deje lugar a dudas sobre su contenido y no permita margen de actuación al Estado miembro, ¿pueden las Instituciones Forales incorporar a su normativa lo establecido en las normas armonizadoras de la Unión Europea y, con ello, tener una norma diferente a la de territorio de régimen común?

La solución a esta cuestión no es fácil ya que las Instituciones forales tienen, en el propio texto concertado, una disposición general que les obliga a atenerse a las normas de armonización fiscal dictadas por la Unión Europea y por otra parte tienen otro precepto que les obliga a tener la misma normativa sustantiva que el Estado.

Hasta ahora las Instituciones forales se han limitado, en el mejor de los casos, a copiar literalmente la legislación estatal, independientemente del juicio que puedan tener sobre si la adaptación de la norma armonizadora europea al sistema tributario interno del Estado

[23] Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

ISBN: 978-84-7777-418-1

ha sido acertada o no. En mi opinión, nada impediría que en determinados casos, como el que se ha señalado anteriormente, las Instituciones forales pudieran o debieran dar preferencia al Derecho comunitario sobre el Derecho interno.

¿Y qué sucede en los casos en que las Instituciones forales disponen de competencia normativa para regular los tributos, o parte de los mismos, con capacidad normativa autónoma? En estos supuestos, las Instituciones forales pueden adoptar las decisiones que estimen oportunas, tanto en lo que se refiere a las materias en las que los Estados miembros disponen de margen de actuación por así disponerlo la Directiva en cuestión, como en aquellos supuestos en que no existe tal margen, si bien en estos casos su actuación queda limitada por el contenido de la propia Directiva. Incluso es posible que la normativa aprobada por las Instituciones forales sea diferente a la aprobada por las Instituciones de régimen común, siempre, claro está, que la Directiva comunitaria permita margen de actuación. Naturalmente ello es así, siempre que se respeten los principios y normas establecidos por el texto concertado.

VI. SITUACIÓN GENERAL DE LA ARMONIZACIÓN EN EUROPA

En términos generales se puede señalar que la armonización se encuentra bastante avanzada en el ámbito de la imposición indirecta (fundamentalmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales —donde desde 1992 se han aprobado diversas Directivas armonizadoras de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco o los productos energéticos y la electricidad—), mientras que en la imposición directa los avances son mucho más modestos.

Por lo que se refiere a la imposición directa, hay que señalar que la prioridad de la Unión Europea es, fundamentalmente, la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Ello es debido, como indica A. FERNÁNDEZ MÉNDEZ[24], «a que tradicionalmente la Comisión Europea ha considerado (y considera) que las diferencias fiscales existentes en la imposición personal no suponen un gran problema en la medida en que no inciden negativamente en las condiciones de libre competencia entre los Estados miembros…».

VII. LA ARMONIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA EN EUROPA

A) Fundamento

Uno de los motivos por los que la armonización de los impuestos directos no se encuentra tan avanzada como la de los impuestos indirectos es el hecho de que en el Tratado de la Unión Europea no existen disposiciones expresas sobre la armonización de

[24] FERNÁNDEZ MÉNDEZ, A., «La política fiscal en la Unión Europea: prioridades para los próximos años», *Revista Galega de Economía*, vol. 12, n.º 1 (2003), pp. 1-13.

ISBN: 978-84-7777-418-1

los impuestos directos y la misma se ha basado, por regla general, en la disposición del Tratado que autoriza Directivas para la aproximación de los textos legales de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común[25].

Ahora bien, y esta cuestión es importante y explica razonablemente bien el porqué de la actual situación de la armonización europea de la tributación directa, para sacar adelante proyectos u obtener resultados concretos se aplica el criterio de unanimidad.

Lo anterior conduce necesariamente a considerar que el proceso de armonización europea en la tributación directa se basa en el entendimiento entre los Estados miembros. Como señala I. ZUBIRI[26], este proceso de armonización se ha caracterizado por una ausencia casi total de cooperación. Esta ausencia de cooperación positiva se basa, en palabras del citado profesor, en que «no todos los países ganan con la cooperación, pero la suma de las ganancias de los que salen beneficiados excede de la suma de las pérdidas de los que salen perjudicados[27]… el problema de los esquemas de coordinación fiscal es que generalmente habrá un conflicto entre optimalidad global y optimalidad individual y, consecuentemente, habrá países que carecerán de incentivos para coordinarse…».

Desde otra perspectiva, pero con similar resultado, analiza esta cuestión la profesora S. BOKOBO MOICHE[28], que señala que «… las pérdidas de soberanía (de los Estados miembros) derivadas de que la política monetaria se confiere a la Unión, produce que los Estados traten de utilizar el máximo la política tributaria como instrumento de política económica, lo que se traduce, sin duda, en distorsiones de la Comunidad en su acepción de auténtica Unión Económica».

En definitiva, parece necesario adoptar medidas que eliminen, limiten o condicionen las acciones de los operadores económicos o supongan obstáculos a la libre circulación de los factores de producción o la libre asignación de recursos. El problema fundamental que surge es la resistencia de los Estados miembros a perder el control de parte de su soberanía, y así condicionan y limitan la armonización europea invocando el conocido como principio de subsidiariedad al que luego se hará referencia.

---

[25] CUENCA GARCÍA, E., «La armonización fiscal en la Unión Europea» (véase su trabajo en http://xivrem.ujaen.es/). Este autor señala que «a diferencia de los impuestos indirectos, el Tratado de Roma no se refiere expresamente a la armonización de la fiscalidad directa, pero reconoce su necesidad cuando afecta al buen funcionamiento del mercado común. El artículo 94 del Tratado CE incluye una cláusula general que permite la aproximación de las normas de los Estados miembros que puedan afectar a la creación o el funcionamiento del mercado interior» (p. 2).

[26] ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000.

[27] De hecho, la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades señala expresamente que «… a nivel general, esta base común debería dar lugar a una base media de la Unión Europea más amplia que la actual…».

[28] BOKOBO MOICHE, S., «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, n.º 93 (2000), pp. 41-47.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

B) Objetivos

Con carácter general se puede señalar que el objetivo de la armonización de la tributación directa, y en especial del Impuesto sobre Sociedades, es conseguir que los operadores económicos puedan desarrollar su actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea como si se tratara de una operación nacional o interior. A día de hoy, y salvo contadas excepciones, los operadores económicos tienen que ajustarse hasta a 27 regímenes fiscales diferentes y a diversas y numerosas Administraciones tributarias.

Se puede afirmar que el objetivo básico de la armonización europea es conseguir que la fiscalidad sea neutra respecto a la adopción de decisiones económicas por los operadores económicos.

De forma más concreta, la armonización en el ámbito de la imposición directa persigue como objetivos específicos los siguientes:

— La prevención de la evasión fiscal: a este respecto se puede citar como ejemplo la propuesta de retención sobre los intereses.
— La eliminación de la doble imposición: por ejemplo, los acuerdos sobre los pagos de dividendos a los no residentes.
— Evitar distorsiones de la competencia, particularmente en materia de inversión.

Sin ánimo de ser exhaustivo, se quiere citar la exposición de motivos de la Norma Foral de las Juntas Generales de Álava 13/2007, de 26 de marzo[29], que resume el objeto de la Unión Europea en esta materia. Esta exposición de motivos señala expresamente que «… a lo largo de estos años, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros para desarrollar sus normas sobre la tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea y a fomentar la coordinación de las políticas fiscales en orden a limitar la competencia fiscal perjudicial que puede derivarse de los sistemas tributarios de cada uno de los Estados miembros».

C) Evolución de la armonización

Los primeros esfuerzos en materia de armonización fiscal se producen en los años sesenta. En efecto, en febrero de 1960 se creó una Comisión Fiscal y Financiera que se encargó de analizar si la existencia de diversos regímenes fiscales en los Estados miembros impedía

[29] Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo, de modificación de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

ISBN: 978-84-7777-418-1

un correcto funcionamiento del mercado común. El trabajo de este Comité se conoció como el *informe Neumark* de 1962[30].

Este informe, tras analizar las diferencias existentes en los sistemas fiscales de los Estados miembros, así como las consecuencias que generaban, planteaba la armonización progresiva del Impuesto sobre Sociedades con el objetivo de establecer un tributo uniforme en todos los Estados miembros. Este objetivo debía conseguirse para que, tal como se ha indicado anteriormente, la fiscalidad fuera neutral respecto a las decisiones económicas a adoptar por las empresas.

En 1965 y 1967 se aprueban sendos Memorandos en los que se vuelve a hacer referencia a la conveniencia de aproximar la imposición directa en aspectos concretos y determinados.

Es en 1969 cuando la Comisión plantea dos propuestas de Directiva. La primera se refería al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales residentes en diferentes Estados miembros y la segunda se refería a operaciones de reestructuración empresarial en el seno de la Unión Europea. Estas propuestas, como luego se indicará, fueron aprobadas en 1990, esto es, 21 años después.

En 1970 aparece el *informe Werner* que planteaba la conveniencia de que las bases imponibles y los tipos tributarios fuesen paulatinamente convergiendo. Ese mismo año de 1970 el *informe de Van den Tempel* hacía referencia a los problemas de la doble imposición internacional de los dividendos.

En el mes de septiembre de 1975 la Comisión adoptó un programa fiscal que, en lo que se refiere a los tributos directos, señalaba que la Unión Europea prestaría especial atención al Impuesto sobre Sociedades debido al riesgo real que existe de que las desgravaciones en un Estado miembro pudieran atraer empresas de otros y, de esta forma, la libertad de competencia se vería seriamente perjudicada.

También en 1975 la Comisión publicó un proyecto de Directiva en la que se proponía la introducción en todos los Estados miembros de un alineamiento de tipos entre el 45% y el 55%. Esta propuesta no prosperó.

Posteriormente, en 1980, la Comisión en su «Informe sobre las posibilidades de convergencia de los regímenes fiscales» reconoce que cualquier intento de solucionar este tema mediante la armonización global del Impuesto está probablemente condenada al fracaso. Es a partir de este momento cuando la Comisión se fija unos objetivos más modestos.

En 1984, la Comisión plantea una nueva propuesta de Directiva a fin de armonizar el régimen aplicable a la compensación de las pérdidas.

En 1988, la Comisión presenta un proyecto de Directiva para la armonización de la base imponible. Esta propuesta no prosperó.

Es en 1990 cuando se aprueban dos Directivas y un Convenio. Estas Directivas y Convenio son los siguientes:

---

[30] En 1962 se hace público «el informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea sobre armonización fiscal». A este informe se le conoce con el nombre de *informe Neumark*.

ISBN: 978-84-7777-418-1

— Directiva sobre fusiones y escisiones[31]. Esta Directiva pretende eliminar los obstáculos a la reorganización de las empresas situadas en dos o más Estados miembros. De forma concreta especifica el tratamiento de las plusvalías que se producen en las fusiones de sociedades estableciendo que la reestructuración será sin coste fiscal inmediato.
— Directiva sobre las sociedades matrices y filiales[32]. Esta Directiva trata de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos entre las empresas matrices en un Estado miembro y sus filiales situadas en otro Estado miembro.
— Convenio sobre procedimiento arbitral. Este Convenio establece el procedimiento para evitar la doble imposición por diferentes interpretaciones entre los Estados miembros en materia de precios de transferencia.

Como puede comprobarse, el consenso alcanzado sobre las materias indicadas tiene como denominador común que hace referencia a empresas que actúan en más de un Estado miembro. Así, las medidas aprobadas están destinadas a facilitar la actuación de las empresas en más de un Estado miembro.

Siguiendo con la evolución histórica, hay que señalar que, a finales de ese mismo año de 1990, se presentan otras dos propuestas de Directivas. En la primera se planteaba la posibilidad de deducir las pérdidas de sus filiales situadas en otros Estados miembros y la segunda preveía la eliminación de las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones entre entidades matrices y filiales residentes en Estados miembros diferentes. Estas propuestas fueron retiradas por falta de acuerdo.

Posteriormente, la Comisión creó un Comité de expertos, conocido como el *Comité Ruding*, cuya función era triple:

— analizar las diferencias existentes en el Impuesto sobre Sociedades de los Estados miembros,
— determinar las consecuencias que dichas diferencias tenían en la asignación de recursos dentro de la Unión Europea y, finalmente,
— proponer medidas para eliminar o minorar esos efectos negativos.

Este Comité reconocía que el Impuesto sobre Sociedades se puede utilizar como medio para influir en la localización de las inversiones, y fundamentalmente recomendaba, en marzo de 1992, lo siguiente:

— un programa de actuación para eliminar la doble imposición de los flujos de ingresos transfronterizos,

---

[31] 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.

[32] 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.

ISBN: 978-84-7777-418-1

— armonizar los tipos impositivos de los Estados miembros en una banda del 30% y el 40%,
— armonizar determinados elementos de la base imponible y
— garantizar la transparencia de las ventajas fiscales a la inversión concedidas por los Estados miembros.

A la vista de este informe, la Comisión consideró necesario avanzar en el tema de la doble imposición, y en 1993 propuso modificaciones para ampliar el alcance de las Directivas sobre fusiones y sociedades matrices y filiales. Al mismo tiempo recordó la existencia de dos proyectos de Directivas relativas a las pérdidas trasladables y a las pérdidas de sociedades filiales situadas en otros Estados miembros.

En 1996 la Comisión, consciente de la existencia de importantes dificultades para armonizar globalmente o al menos de forma considerable el Impuesto sobre Sociedades, plantea volver a intentar alcanzar acuerdos más modestos. Así, en 1997 el ECOFIN considera que se debe tratar de eliminar la competencia fiscal que se considera perjudicial y se plantean tres medidas:

— Cooperar activamente en la fiscalidad de los rendimientos procedentes del ahorro.
— Elaborar un Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial. Mediante este Código se pretendía que los Estados miembros eliminaran medidas fiscales que se consideraban perjudiciales. El problema de este Código de Conducta es que no tiene la fuerza legal de los instrumentos jurídicos más sólidos de la Unión Europea. Se trata de un compromiso de los Estados[33].
— Eliminar las retenciones en origen en los pagos transfronterizos de intereses y cánones.

Consecuencia o relacionado con lo anterior se crea un grupo de trabajo de Código de Conducta (el llamado «Grupo Primarolo») que, en noviembre de 1999, presenta un informe en el que se identificaban 66 prácticas impositivas que debían dejar de aplicarse.

En el año 2002 se crea el Foro Conjunto de los Precios de Transferencia, cuyo objetivo es evitar problemas de doble imposición en operaciones transfronterizas intragrupo y detectar posibles vías de fraude en estos casos.

Una Directiva de 2003 regula la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses[34]. Esta Directiva plantea, por una parte, una imposición mínima para este tipo de rendimientos a través de una retención en origen y, por otra parte, un mecanismo de intercambio de información. Se puede afirmar que el objeto de esta Directiva era permi-

---

[33] RUBIO GUERRERO, J.J. y BARRUSO CASTILLO, B., «El futuro de la imposición directa en la Unión Europea», *Encuentro de Economía Pública*, 9, 2002, Vigo (disponible en http://dialnet.unirioja.es). Estos autores señalan que «la aprobación del Código de Conducta implica el compromiso político por parte de los Gobiernos de los Estados miembros de eliminar aquellas medidas fiscales, contenidas en sus ordenamientos internos, que se consideren perjudiciales porque conlleven un gravamen inferior y por ello puedan influir en las decisiones de localización de las empresas, así como el compromiso de no introducir nuevas medidas de este tipo».

[34] Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses.

ISBN: 978-84-7777-418-1

tir que los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses efectuado en un Estado miembro a favor de personas con residencia en otro Estado miembro se encontraran sujetos a imposición de acuerdo con las disposiciones de este último Estado miembro. Además, el intercambio de información de estos pagos entre los Estados miembros debería permitir o conducir a la imposición real y efectiva en el Estado miembro en el que el receptor o beneficiario de los intereses tuviera su residencia fiscal.

En el año 2011 se aprueba la Directiva sobre asistencia mutua e intercambio de información que tiene por objetivo la coordinación de las Administraciones tributarias.

D) Propuesta de Directiva sobre una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades

Realizado un breve repaso por el tiempo sobre la armonización europea de la tributación directa, hay que señalar que actualmente existe una propuesta de Directiva de la Comisión europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades[35]. Esta propuesta de Directiva ha sido aprobada, con enmiendas, por el Parlamento Europeo[36].

1) *Objetivo*

Como señala la propuesta de Directiva, el objetivo de la misma es establecer una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, lo que conducirá a superar algunos de los principales obstáculos que existen en estos momentos para el crecimiento del mercado único[37] [38].

Esto es, se supone que el establecimiento de este régimen de base imponible consolidada común facilitará la actividad transfronteriza de las empresas residentes y contribuirá al objetivo de convertir la Unión Europea en un lugar más competitivo con vistas a la inversión internacional, toda vez que las sociedades únicamente tendrán que atenerse a un solo régimen tributario.

Se estima que la manera más adecuada de conseguir este objetivo es permitir a los grupos de sociedades, presentes fiscalmente en más de un Estado miembro, resolver sus asuntos

---

[35] Propuesta de Directiva COM/2011/121final, de 16 de marzo de 2011.

[36] Resolución legislativa del Parlamento europeo de 19 de abril de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) (COM (2011) 0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)).

[37] Como expresamente señala la propuesta de Directiva, «el establecimiento de la base imponible consolidada común constituye una iniciativa importante en la senda hacia la supresión de los obstáculos a la plena realización del mercado único».

[38] El artículo 1 de la propuesta de Directiva señala expresamente que «la presente Directiva establece un régimen para la determinación de una base imponible común a efectos de imposición de determinadas sociedades y grupos de sociedades y prevé normas relacionadas con el cálculo y la utilización de dicha base».

ISBN: 978-84-7777-418-1

tributarios en la Unión Europea aplicando un conjunto único de normas para el cálculo de la base imponible y tratando con una sola Administración tributaria (lo que se conoce como «ventanilla única»).

No obstante, no se piensa únicamente en los grupos de sociedades, sino que también se considera preciso brindar esta misma posibilidad a las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea que, aun no formando parte de un grupo, lo estimen conveniente.

En efecto, la propuesta de Directiva señala que podrán aplicar este sistema empresas de todos los tamaños. Las multinacionales verán eliminados algunos de los obstáculos fiscales a los que ahora se enfrentan dentro del mercado único y las pequeñas y medianas empresas soportarán menos costes de cumplimiento cuando decidan ampliar sus actividades comerciales a otros Estados miembros.

Como señala la propuesta de Directiva, la base imponible consolidada común es un conjunto de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen fiscalmente en la Unión Europea. Este conjunto de normas establece normas para el cálculo de los resultados fiscales individuales de cada sociedad, la consolidación de dichos resultados en el caso de que existan otros miembros del grupo y la distribución de la base imponible.

2) *Principios sobre los que se basa el modelo propuesto*

La idea básica es configurar una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades para todos los Estados miembros de la Unión Europea. Esta armonización se refiere únicamente a la base imponible y, por lo tanto, no alcanza ni a los tipos impositivos ni a las deducciones, ya que sobre estas materias se aplicará la legislación interna de cada Estado miembro.

Se puede decir que los tres pilares básicos sobre los que se asienta la propuesta de Directiva son los siguientes:

— Se establece la base imponible consolidada común para todas las actividades desarrolladas en la Unión Europea.
— Se establece una fórmula de reparto de la base imponible común entre los diferentes Estados miembros donde se desarrolle actividad económica.
— El tipo impositivo aplicable sigue siendo competencia del Estado miembro que es quien lo establece o fija[39].

[39] En este sentido, la propuesta de Directiva señala que «el enfoque común propuesto garantizaría la coherencia de los regímenes fiscales nacionales pero no supondría una armonización de los tipos impositivos. Es preciso fomentar una competencia leal con respecto a los tipos impositivos. La existencia de tipos diferenciados permite mantener cierto grado de competencia fiscal dentro del mercado interior, y esta competencia fiscal leal basada en los tipos brinda mayor transparencia y permite a los Estados miembros tener en cuenta tanto su competitividad en el mercado como sus necesidades presupuestarias a la hora de fijar sus tipos impositivos».

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

3) *Aspectos más sobresalientes de la Directiva*

a) ¿Régimen obligatorio u opcional?

El proyecto inicial del Consejo consagraba el principio de voluntariedad para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Éstos deben manifestar su intención de aplicar este régimen.

El establecimiento de un sistema voluntario determina la coexistencia del sistema armonizado con los Impuestos sobre Sociedades nacionales, de tal suerte que la no opción por el armonizado determinará seguir estando sujetos a los regímenes nacionales.

Sin embargo, el Parlamento europeo ha enmendado el texto inicial y, si bien mantiene el sistema de opción, establece que la base imponible consolidada común será obligatoria tras un breve período de transición[40]. Esto es, establece un sistema obligatorio de implantación progresiva en el tiempo.

b) Cálculo de la base imponible

La base imponible acumulada de todas las sociedades que forman parte del grupo se calcula por la diferencia entre ingresos, gastos y demás conceptos de todas ellas[41].

c) Compensación de pérdidas

Un tema básico de esta armonización de la base imponible se encuentra en el tema de la compensación de pérdidas producidas en un Estado miembro con beneficios obtenidos en otro Estado miembro.

A este respecto hay que señalar que la consolidación es un aspecto crucial, ya que comporta el pleno reconocimiento de la actividad transfronteriza realizada por una sociedad dentro de la Unión Europea. Esto se visualiza perfectamente si se compara la situación actual con la que existiría de prosperar la Directiva.

En efecto, un grupo de sociedades puede agregar los beneficios de una filial y las pérdidas de otra en ese mismo Estado miembro para obtener resultados netos. Sin embargo,

---

[40] Así, las sociedades europeas y las sociedades cooperativas europeas tienen la obligación de aplicar este régimen una vez transcurridos dos años desde la fecha de aplicación de la Directiva.

Para las demás empresas, excepto las microempresas, pequeñas y medianas empresas, el plazo anterior será de cinco años.

Para las microempresas, pequeñas y medianas empresas se analizará el impacto de la base consolidada común y se determinará si también debe ser obligatoria su aplicación.

[41] El Capítulo IV de la propuesta de Directiva se refiere al cálculo de la base imponible, y en el artículo 10 se dice expresamente que «la base imponible se calculará sustrayendo de los ingresos los ingresos exentos, los gastos deducibles y otros elementos deducibles».

ISBN: 978-84-7777-418-1

el mismo grupo no puede tener en cuenta las pérdidas que pueda haber registrado en otro Estado miembro. Esto significa que, aunque las pérdidas del grupo en un Estado miembro sean mayores que sus beneficios en todo el resto de la Unión Europea, tiene que tributar en los Estados miembros en que haya tenido algún beneficio. Con el nuevo sistema, el grupo podrá agregar los beneficios y pérdidas de todas sus filiales de la Unión Europea a efectos de la obtención del resultado neto, y de esta forma el grupo tributará por el beneficio neto obtenido en el conjunto de la Unión Europea, que es lo que refleja el espíritu del mercado único.

d) Distribución de la base imponible entre los Estados miembros

Otro principio importante de la base consolidada común es el de la distribución de los beneficios sobre los que recae el tributo. Esta distribución se realiza entre los países participantes[42].

En efecto, una vez determinada la base imponible, ésta se distribuye entre todos los Estados miembros en que la sociedad o grupo opera con arreglo a una fórmula fija de distribución. Esta fórmula de distribución se basa en datos más o menos fácilmente disponibles, que serán difícilmente manipulables y que se supone reflejan adecuadamente el lugar en que se generan realmente los beneficios.

La distribución de la base imponible entre los Estados miembros interesados o afectados se realizará en función de una fórmula que incluye, a partes iguales activos, mano de obra (dentro de ésta hay que tener en cuenta el volumen de salarios y el número de asalariados) y ventas[43].

e) Tipo impositivo

Una vez calculada la parte de base que corresponde a cada Estado miembro, procede aplicar el tipo impositivo propio de cada uno de ellos.

Cabe preguntarse si la propuesta de Directiva no tiene como objetivo, a más o menos corto plazo, la armonización de los tipos tributarios. Esto no lo podemos afirmar con rotundidad en estos momentos y lo que sí parece cierto es que si se quiere que vaya prosperando una armonización del Impuesto sobre Sociedades hay que ir poco a poco, y posiblemente si la propuesta de Directiva alcanzase a los tipos tributarios, la posibilidad de acuerdo entre los Estados miembros se reduciría de forma considerable.

---

42 El capítulo XVI de la propuesta de Directiva regula la distribución de la base imponible consolidada.

43 El artículo 86 de la propuesta de Directiva señala que la base imponible consolidada se repartirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una fórmula de distribución. Para determinar la cuota parte de un miembro del grupo, la fórmula adoptará una determinada forma que se contiene en dicho artículo, teniendo la misma ponderación los factores de ventas, mano de obra y activos.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

En este sentido, hay que señalar que el propio Parlamento europeo plantea a la Comisión el análisis de si sería apropiado el establecimiento de tipos impositivos mínimos.

f) Ventanilla única y normas procedimentales

Otro principio básico lo constituye la ventanilla única, cuya misión será gestionar el Impuesto de los sujetos que apliquen este sistema. Esta ventanilla única se situaría en el Estado principal, que será aquel en el que tenga su sede central la sociedad o el grupo de sociedades.

La propuesta de Directiva establece normas procedimentales sobre el ejercicio de la opción por el régimen de base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, la presentación de las declaraciones tributarias, la armonización de los formularios correspondientes y la coordinación de las auditorías.

La declaración tributaria relativa al conjunto de actividades en la Unión Europea de una determinada sociedad o grupo se presentará a las autoridades tributarias de su principal Estado miembro y éste será responsable de coordinar los oportunos controles y medidas de seguimiento de las declaraciones. La Administración principal será la competente para relacionarse con el grupo. Este criterio se lleva incluso al ámbito judicial, ya que en caso de discrepancia entre Administraciones, la autoridad judicial competente será la del Estado miembro de la matriz.

Dicho sistema de gestión supone, por lo tanto, la necesidad de lograr una coordinación de gran calibre entre todos los Estados miembros en materia de procedimientos de gestión, inspección, recaudación, interpretación y recursos.

Respecto a la Inspección tributaria, hay que señalar que ésta queda atribuida a los diferentes países en donde esté asentada cada sociedad, y se facilitará la coordinación entre las Administraciones por la autoridad principal para la aplicación del régimen.

La autoridad principal podrá iniciar y coordinar auditorías de los miembros de un grupo. Igualmente las auditorías podrán iniciarse a instancia de una autoridad competente. La autoridad principal y otras autoridades competentes afectadas determinarán conjuntamente el alcance y el contenido de la auditoría y los miembros del grupo que serán objeto de la misma. La auditoría se realizará conforme a la legislación del Estado miembro en el que se desarrolle.

4) *Ventajas*

La tributación sobre la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades tiene, básicamente, las siguientes ventajas:

— Elimina la doble imposición de dividendos. No obstante, esta función ya la venía cumpliendo la directiva matriz-filial, aunque no con la profundidad que lo hace la propuesta de Directiva que se comenta.
— Prescinde de las correcciones por operaciones vinculadas, incluidas las concernientes a la subcapitalización. Precisamente, por esta misma causa, se frustran maniobras de desviación ficticia de beneficios.

ISBN: 978-84-7777-418-1

— Permite la compensación de las pérdidas sufridas por las entidades del grupo con los beneficios obtenidos por otras entidades del grupo, aun cuando residan en Estados miembros diferentes[44].
— Facilita a los grupos de empresas el cumplimiento de sus obligaciones fiscales puesto que presentarán una sola declaración ante la Administración tributaria del Estado miembro en el que la entidad dominante tenga su residencia fiscal.
— Se reducen los costes de cumplimiento que soportan las empresas[45].
— Permite planificar con mayor precisión y de forma sencilla los costes fiscales reales.

5) *Desventajas*

Aparte de la complejidad de conseguir una coordinación eficaz entre todos los Estados miembros en materia de procedimientos de gestión, inspección, recaudación, interpretación y recursos, se considera que la principal desventaja de este sistema se encuentra en la existencia de diferentes normativas contables en los Estados miembros.

Efectivamente, la existencia de una base consolidada común y de una normativa contable diferente en cada Estado miembro implicará que la contabilidad y la fiscalidad vayan cada una por un camino diferente, lo que exigirá realizar mayores ajustes extracontables en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. O dicho de otra forma, al no partir el modelo que se comenta de una base consolidada común del resultado contable, nos encontramos ante una base configurada directamente a partir de normas fiscales, lo que implica una mayor complejidad de gestión para los operadores económicos. Esto es, se produce una mayor desvinculación de la fiscalidad respecto de la contabilidad, lo cual incrementa los ajustes fiscales a realizar.

A este tema se refiere expresamente la propuesta de Directiva que señala que la armonización sólo afectará al cálculo de la base imponible y no interferirá en la contabilidad financiera. Los Estados miembros mantendrán su propia normativa contable y la base imponible consolidada común no afectará a la elaboración de las cuentas anuales o consolidadas.

6) *Principio de subsidiariedad del Derecho europeo*

Anteriormente se ha indicado que el principal problema para que la armonización europea en materia de tributos directos consiga avances se encuentra en la resistencia de los Estados miembros a perder el control de parte de su soberanía. Para defender ésta, condicionan y limitan la armonización europea invocando el principio de subsidiariedad.

---

[44] La propuesta de Directiva señala que «permitir la consolidación inmediata de los beneficios y las pérdidas a efectos de cálculo de las bases imponibles en toda la Unión Europea supone un paso adelante en la reducción de la tributación excesiva en situaciones transfronterizas y, por tanto, de cara a la mejora de las condiciones de neutralidad fiscal entre las actividades nacionales y transfronterizas».

[45] Se calcula que si se aplica el sistema de base imponible consolidada común, la reducción de los costes de cumplimiento relacionados con tareas en el ámbito fiscal se situaría en torno al 7%.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Pues bien, procede ahora analizar si el contenido de la Directiva que se está comentando es acorde o no al principio de subsidiariedad del Derecho europeo.

Según el principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión Europea intervendrá sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, sino que puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel de la Unión Europea. Esto es, en base al principio de subsidiariedad se permite la intervención de la Unión Europea en materias que no sean de su exclusiva competencia, siempre y cuando los objetivos de la acción que se pretende conseguir no puedan ser alcanzados por los Estados miembros.

Por lo tanto, el principio de subsidiariedad viene determinado por los criterios siguientes:

— Se aplica a competencias no exclusivas de la Unión Europea.
— Los objetivos perseguidos por el ejercicio de la competencia no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y
— El ejercicio de la competencia por la Unión Europea es mejor para los ciudadanos europeos en todo el ámbito de la Unión.

La respuesta a esta cuestión viene en la exposición de motivos de la propuesta de Directiva que se está comentando, que a este respecto señala lo siguiente:

> «La presente propuesta se ajusta al principio de subsidiariedad.
>
> El régimen de una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior, y que se derivan principalmente de la fragmentación de la Unión en 27 regímenes tributarios diferentes. Una actuación no coordinada, es decir, programada y llevada a cabo por cada Estado miembro de forma individual, no haría sino perpetuar la situación actual, ya que las empresas tendrían que seguir tratando con un número de Administraciones tributarias equivalente al número de Estados miembros en los que estuvieran sujetas al impuesto.
>
> Si cada Estado miembro aplicase su propio régimen, las normas previstas en la presente propuesta, como por ejemplo la deducción de pérdidas transfronterizas o la exención fiscal de las reestructuraciones de grupos, resultarían ineficaces y darían lugar probablemente a un falseamiento del mercado, en particular, una doble imposición y una ausencia total de imposición. La aplicación de normas nacionales diferentes para la división de beneficios tampoco contribuiría a mejorar el ya de por sí complejo proceso de asignación de beneficios empresariales entre empresas asociadas vigente en la actualidad.
>
> La naturaleza de la cuestión exige un enfoque común.
>
> En principio, el establecimiento de un conjunto único de normas para el cálculo, la consolidación y el reparto de las bases imponibles de las empresas asocia-

ISBN: 978-84-7777-418-1

das en toda la Unión Europea atenuará el falseamiento del mercado provocado actualmente por la interacción de los *27* regímenes fiscales nacionales. Por otro lado, los componentes esenciales del régimen, en concreto, la deducción de pérdidas transfronterizas, la exención fiscal de las transferencias de activos intragrupo y la determinación de la base imponible del grupo mediante la aplicación de una fórmula, sólo podrán ponerse en práctica si se inscriben en un marco reglamentario común. Por consiguiente, habrá que concebir normas comunes que regulen los procedimientos administrativos, de modo que pueda aplicarse el principio "de ventanilla única".

La presente propuesta se limita a combatir los obstáculos fiscales provocados por la disparidad de los regímenes nacionales a la hora de calcular la base imponible entre empresas asociadas. Los trabajos emprendidos a raíz del Estudio sobre la Fiscalidad de las Empresas llevaron a la conclusión de que la mejor forma de eliminar dichos obstáculos sería establecer un marco común que regulara el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades y la consolidación transfronteriza. En efecto, estas cuestiones sólo pueden resolverse mediante la adopción de legislación a escala de la Unión, puesto que revisten un carácter fundamentalmente transfronterizo. Así pues, la presente propuesta se justifica en virtud del principio se subsidiariedad, ya que la acción de los Estados miembros a nivel individual no permitiría alcanzar los resultados esperados».

E) Conclusión

A modo de resumen se puede afirmar, como señala J, RUIZ-HUERTA CARBONELL[46], que «el proceso de armonización europeo … debe entenderse como un proceso abierto y en marcha, que se ha visto acompañado por un buen número de iniciativas destinadas a favorecer la administración de los tributos, mejorar el cumplimiento fiscal voluntario y profundizar las estrategias de lucha contra el fraude fiscal».

[46] RUIZ-HUERTA CARBONELL, J., «Tendencias de la fiscalidad en Europa: la armonización fiscal y el futuro de la Unión», *ICE*, n.º 863 (dedicado a: Euro y crisis económica), nov.-dic. 2001, pp. 73-79.

ISBN: 978-84-7777-418-1

La participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN

Gemma Martínez Bárbara

Sumario: I. Aproximación a la cuestión. II. Participación de representantes de las Instituciones del País Vasco en los grupos de trabajo del Consejo Europeo-ECOFIN. A) Los supuestos obstáculos jurídicos constitucionales y comunitarios. B) La efectividad de la participación de las Instituciones del País Vasco. 1. El grupo de trabajo del Código de Conducta. 2. El grupo de trabajo de fiscalidad directa BICCIS y el País Vasco. III. Conclusiones y valoración.

Resumen: La autora efectúa un análisis sobre la incidencia que el proceso de armonización fiscal europea tiene en la capacidad normativa de los Territorios Históricos, centrándose principalmente en la participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del ECOFIN, en los que se tratan cuestiones que afectan a la competencia de los Territorios Históricos derivada del Concierto Económico y que se hizo efectiva de manera tardía en abril de 2011.

Palabras clave: CAPV, Concierto Económico, armonización fiscal europea, fiscalidad directa, ECOFIN, Código de Conducta, BICCIS.

I. APROXIMACIÓN A LA CUESTIÓN

La participación de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN constituye la consecuencia natural de la conjunción de dos realidades jurídicas. Por una parte, las competencias que el bloque de constitucionalidad —Constitución Española, Estatuto de Autonomía del País Vasco y Concierto Económico— reconoce en materia fiscal a la CAPV. Por otra, la incorporación del Reino de España al ordenamiento jurídico comunitario en 1986.

Es frecuente encontrar estudios y comentarios doctrinales analizando las consecuencias y límites que la pertenencia al ordenamiento jurídico español origina en el ejercicio de las competencias fiscales de la CAPV. Incluso, especialmente en estos últimos años, el debate jurídico se centra con intensidad en el ámbito interno de la CAPV, en la interrelación de los sis-

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

temas fiscales de los tres Territorios Históricos y en los límites para las competencias forales en materia fiscal derivados de principios estatutarios, como el de armonización fiscal, que atribuyen un grado de protagonismo de difícil concreción, tal y como se viene observando, al Parlamento Vasco.

Sin embargo, los innegables y notables efectos que la pertenencia a la Unión Europea produce sobre las competencias de las instituciones de la CAPV y sobre su manera de ejercitarlas resultan ser menos conocidos, salvo en su vertiente negativa, es decir, en relación a aquellos supuestos en los que bien la Comisión Europea, bien el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, han considerado que las Instituciones de los Territorios Históricos en ejercicio de sus competencias para mantener, establecer y regular los sistemas tributarios forales, reconocidas en el artículo 1 del Concierto Económico, han vulnerado alguna de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o la política de ayudas de Estado recogida en los artículos 107 y 108 del mismo Tratado.

Pues bien, el presente análisis trata de equilibrar la balanza, y para ello abordaré uno de los aspectos positivos de la pertenencia de la CAPV al ordenamiento jurídico comunitario, a saber, el de ser protagonistas activos en el proceso de armonización fiscal europea mediante la participación de sus representantes en aquellos grupos de trabajo del Consejo Europeo, en su formación ECOFIN, en los que se tratan cuestiones que inciden en las competencias fiscales de la CAPV.

Como comentario preliminar, recordaré que a pesar de que, en virtud del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de la Constitución de 1978, el Estado español es el único interlocutor válido ante la Unión Europea, con independencia de la distribución competencial interna a los distintos niveles institucionales existentes, no es menos cierto que desde su integración en el Mercado Común en 1986, el Derecho comunitario tiene una clara incidencia en las materias competencia de las Comunidades Autónomas o, en lo que a nuestro interés se refiere, de los Territorios Históricos de la CAPV. Por ello, los Territorios Históricos se convierten en sujetos activos y pasivos en el proceso de armonización fiscal comunitario europeo, como titulares exclusivos de las competencias normativas en materia fiscal en el ámbito de la CAPV, fundamentalmente en fiscalidad directa.

Comenzaremos por recordar que los Tratados, pilares sobre los que se asienta la construcción europea, no atribuyen a las Instituciones comunitarias potestades normativas directas en materia fiscal, no existiendo un auténtico ordenamiento jurídico fiscal entendido como un conjunto orgánico de impuestos europeos, superpuesto al de los Estados miembros y fruto del ejercicio de una competencia plena de las Instituciones comunes en materia fiscal. No sólo esto, sino que los sistemas fiscales de la UE difieren sustancialmente entre sí, tanto en su estructura como en la carga impositiva que de ellos se deriva[1].

Es por ello que la creación de un sistema fiscal europeo no se incluye entre los objetivos principales de la Unión contenidos en el artículo 2 del Tratado de Funcionamiento de la

[1] Véase el documento de la Comisión Europea: *Taxation trends in the European Union*, 2012. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Unión Europea, ni tampoco se encontraba entre los objetivos del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

Los sistemas tributarios, como fuente de recursos e instrumento de política económica, constituyen el último reducto de poder soberano en manos de los Estados Miembros, que han ido perdiendo paulatinamente, en el proceso de construcción del mercado único europeo, otras señas de identidad económica, tales como la política arancelaria, la monetaria e incluso la presupuestaria, que se ve sometida a un intenso seguimiento y control del cumplimiento de los criterios de convergencia y estabilidad y a fuertes restricciones y sanciones en caso de su incumplimiento.

A pesar de ello, el hecho cierto es que los Estados Miembros en el proceso de construcción europea cedieron parte de su soberanía fiscal a las Instituciones comunitarias que surgieron como consecuencia de los Tratados constitutivos. Las competencias fiscales así asumidas se limitan al ámbito de la armonización fiscal en determinados impuestos o en aspectos concretos de los mismos, teniendo en cuenta, como ya se ha mencionado, que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

En el caso del Estado español y en lo que a las competencias fiscales se refiere, la autolimitación derivada del principio de armonización fiscal europeo afecta no sólo al poder tributario normativo central sino también a los poderes tributarios de los territorios forales, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas de los sistemas de Concierto Económico o de Convenio, teniendo éstos que subordinarse al marco jurídico comunitario.

En su ordenamiento jurídico encontramos el Capítulo III del Título III de la Constitución de 1978 que se dedica a los Tratados Internacionales mientras que, a su vez, el artículo 1.5 del Código Civil establece que las normas jurídicas contenidas en los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno.

Por su parte, el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, ya contenido en el Concierto desde 1981. Esta precisión es la inclusión de un segundo párrafo en el artículo 2.Uno.Quinto, inexistente en el Concierto de 1981, en referencia expresa a la materia tributaria, estableciendo que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos «deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea».

La interpretación de este principio general y el punto de engarce entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el Derecho Comunitario europeo ha sido objeto de análisis en varias ocasiones por los tribunales, que han determinado que:

ISBN: 978-84-7777-418-1

> «… el fuero tributario del Territorio Histórico… fundado en razones históricas tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de las Comunidades Europeas, constituidas por Estados miembros con una larga historia, que han limitado, no ya su fuero, sino su soberanía histórica, de manera que a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones de los Territorios Históricos… hay que contemplar no sólo nuestras leyes, sino también el ordenamiento jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión etc… porque ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad de mercado comunitario, y así, se desprende también del artículo 3.º (actual 2.º) apartado Quinto del Concierto Económico que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera»[2].

La única disposición relevante en el Tratado constitutivo europeo de carácter específicamente fiscal era el artículo 93, que se encontraba en el Capítulo 2 del Título VI de la Tercera parte, justo a continuación de las normas sobre competencia, alejado formal y conceptualmente de los principios comunitarios de los primeros artículos. En la actualidad, su contenido se reproduce en el artículo 113 del TFUE, con idéntica ubicación, ocupándose exclusivamente de la armonización de la fiscalidad indirecta y afectando a los impuestos sobre el volumen de negocios (IVA), los impuestos sobre consumos específicos (gravámenes sobre hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol y bebidas derivadas) y otros impuestos indirectos, referencia esta última que comprende el gravamen sobre la concentración de capitales.

Así, el artículo 113 del TFUE establece:

> «El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

Por el contrario, todavía no existe en el TFUE una disposición equivalente al artículo 113 (ex art. 93) para la imposición directa. Cuando las Instituciones Comunita-

[2] STS de 12.09.1996. Otras en el mismo sentido: STS de 13.10.1998, STS de 22.10.1998, STSJPV de 12.02.1998.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

rias han intervenido, de forma más o menos explicita, sobre las legislaciones fiscales nacionales reguladoras de la fiscalidad sobre la renta, y lo han hecho en escasas pero notorias ocasiones y únicamente en relación a aspectos puntuales, han utilizado la habilitación competencial del artículo 115 (*ex* art. 94), un precepto que no se ocupa explícitamente de la fiscalidad, sino que trata de la aproximación de las disposiciones normativas de los Estados miembros que incidan directamente en el funcionamiento del mercado interior.

El artículo 115 reza así:

> «Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

Tanto el artículo 113 como el 115 del TFUE requieren la unanimidad de los Estados Miembros pero, mientras que el concepto de armonización fiscal juega en el marco de la imposición indirecta y está prevista expresamente en el TFUE, la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido el título competencial, mucho más débil que el de la armonización, utilizado por la Comisión y el Consejo para lograr los escasos y lentos avances en la armonización de los impuestos directos con los que se cuenta en la actualidad.

Como resultado, la labor de armonización fiscal, plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados Miembros, ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos (en argot comunitario accisas) y de los impuestos que gravan la concentración de capitales.

En todos estos casos, la labor armonizadora de la Unión Europea afecta, en los cincos sistemas fiscales del Estado español, al Impuesto sobre el Valor Añadido, a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre operaciones societarias, siendo, además, destacable la ausencia de capacidad normativa en fiscalidad indirecta de los territorios forales.

Por el contrario, la acción comunitaria amparada en el artículo 115 TFUE, base jurídica para las Directivas sobre imposición directa, ha encontrado muchas dificultades para desarrollarse, entre otras razones, porque afecta directamente a la cada vez más mermada soberanía en manos de los Estados Miembros y porque las diferencias normativas derivadas de la coexistencia de regímenes fiscales distintos entre los Estados no constituyen *per se* una violación de los principios comunitarios.

Es por ello que la armonización de la imposición directa ha sido mínima y en su proceso se han puesto de manifiesto las intensas tensiones que se producen entre la acción armonizadora de las instituciones europeas y la competencia fiscal soberana de los Estados. De esta forma, se han regulado mediante Directivas comunitarias aspectos puntuales de la im-

ISBN: 978-84-7777-418-1

posición directa, como, por ejemplo, las relaciones entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos Estados o las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, absorciones y escisiones a nivel comunitario, mereciendo especial mención el proceso de aproximación de legislaciones que se está llevando a cabo en la actualidad para el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades, en el que nos centraremos en el siguiente apartado de este estudio.

En suma, frente a un grado de armonización fiscal aceptable de la imposición indirecta, en los impuestos directos el margen de acción positiva para la aproximación de legislaciones de las Instituciones europeas es muy limitado, por lo que éstas han optado por impulsar una armonización o una coordinación de aspectos concretos y ello a medida que lo exija el avance hacia objetivos comunitarios no fiscales, como los mencionados.

En general, la doctrina en materia de fiscalidad comunitaria[3] utiliza los términos armonización o integración positiva y armonización o integración negativa para referirse a los dos procesos desarrollados por las Instituciones de la Unión para el logro de los objetivos del mercado único. Por mi parte, voy a utilizar, asimismo, esta terminología ya que refleja claramente los límites que afectan a la soberanía fiscal de los Estados Miembros, así como a la de los Territorios Históricos del País Vasco, derivados, bien de la producción legislativa de la Unión, armonización positiva, bien de la interpretación de la legislación supranacional realizada por las Instituciones comunitarias, fundamentalmente el Tribunal de Justicia Europeo y la Comisión europea, que se traduce en obligaciones de no hacer, o armonización negativa.

Si observamos los avances que se han producido en las últimas décadas, parece bastante evidente que la exigencia de unanimidad requerida por el Tratado para establecer medidas legislativas comunes en materia impositiva, a través de Directivas, supone un freno al potencial que se podría atribuir a las Instituciones europeas en materia de armonización positiva. Tampoco otros instrumentos jurídicos no vinculantes, conocidos como *soft law*, como las Comunicaciones, Directrices o Recomendaciones, han dado suficientes frutos por el momento en el logro del establecimiento de una política fiscal coordinada por parte de los Estados Miembros. Por su parte, la armonización o integración negativa llevada a cabo por el Tribunal de Justicia Europeo ha conseguido exitosamente eliminar una serie de obstáculos fiscales para el buen funcionamiento del mercado único, primordialmente en relación con aquellas medidas fiscales de los Estados Miembros que implicaban discriminaciones en casos de relaciones transfronterizas.

A todo lo anterior añadiríamos otras vías de armonización negativa, en una acepción amplia del término, como son la coordinación de las acciones de política fiscal de los Estados Miembros y la integración de las políticas fiscales. A esta categoría pertenece precisamente el Código de Conducta institucionalizado como *working group* en el seno del ECOFIN, en el que nos centraremos más adelante.

---

[3] LANG M. *et al.*, *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, 2012.

ISBN: 978-84-7777-418-1

II. PARTICIPACIÓN DE REPRESENTANTES DE LAS INSTITUCIONES DEL PAÍS VASCO EN LOS GRUPOS DE TRABAJO DEL CONSEJO EUROPEO-ECOFIN

La participación de las Instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten asuntos fiscales, que tienen incidencia sobre las facultades reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos, ha sido uno de los asuntos más polémicos, con mayores connotaciones políticas y de mayor proyección mediática de los relacionados con el régimen de Concierto.

Debemos recordar que, en el año 2001, fue éste uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el Concierto de 2002; garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación, que originó una prórroga unilateral del Concierto[4] y la aprobación tardía en mayo del 2002 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto vigente en la actualidad[5].

Este principio general, que deja en manos del Estado la determinación de los cauces y mecanismos de colaboración en el ámbito internacional, se introdujo en el Concierto de 1981 en el proceso de concertación de 1997 y, en la medida en que la internacionalización de las relaciones económicas va en aumento y que la armonización fiscal en el ámbito europeo es una realidad de evolución lenta pero constante, adquiere cada vez mayor relevancia.

Así, el artículo 5.Tres del Concierto de 1981 contenía la siguiente previsión: «El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico»; cuestión distinta es que la puesta en funcionamiento de dichos mecanismos, que permanecía a merced de la voluntad del Estado, no fuese arbitrada y que ello propiciara la posición de los negociadores vascos ante el nuevo Concierto de 2002.

De hecho, el artículo 4.Dos del vigente Concierto reproduce de forma literal lo dispuesto en el Concierto anterior, ya que, a la vista de la alternativa final presentada por la Administración del Estado en el proceso de negociación[6] y de la imposibilidad de acercamiento de posturas, los negociadores vascos en su propuesta de Acuerdo global de 30 de diciembre de 2001 renunciaron a introducir cambio alguno en el contenido del artículo 5.3 del Concierto Económico de 1981, proponiendo la incorporación de idéntica redacción al Concierto de 2002. No obstante lo anterior, reclamaron un Acuerdo bilateral en la Comisión Mixta de Concierto para establecer los mecanismos de participación efectiva de las Instituciones

---

[4] Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (BOE de 31.12.2001).

[5] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24.05.2002).

[6] Los documentos para el análisis del proceso negociador han sido facilitados a la autora por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

ISBN: 978-84-7777-418-1

del País Vasco en todos los ámbitos en que se traten materias relacionadas con el Concierto Económico, de manera similar a como se articulan estos procesos de participación en otras regiones europeas. Acuerdo que debía adoptarse en el plazo de 6 meses y que, como veremos, llegó 9 años más tarde, en 2010, no haciéndose efectivo hasta abril de 2011.

A) Los supuestos obstáculos jurídicos constitucionales y comunitarios

Siempre hemos considerado que no estábamos ante un problema jurídico sino de voluntad política por parte del Estado a la hora de arbitrar dichos mecanismos de participación. No hay que negar la evidencia de que, siendo los Territorios Históricos del País Vasco soberanos en materia tributaria, se torna imprescindible su presencia, a través de los cauces que se acuerde o que se estimen oportunos, en aquellos foros bien de ámbito comunitario o de ámbito internacional en los que se traten cuestiones o materias que incidan en el contenido del Concierto Económico, fundamentalmente en aquellos en los que se traten cuestiones de fiscalidad directa, materia en la que disfrutan de plena competencia.

En cualquier caso, el País Vasco no demandó nada en el proceso negociador del Concierto de 2002 sobre lo que la Administración del Estado no fuera consciente o sobre lo que existiesen obstáculos jurídicos para su puesta en marcha.

Por una parte, no hay obstáculo constitucional, estatutario o derivado del Concierto que impida la presencia de representantes de los Territorios Históricos, junto con representantes estatales, en las negociaciones tendentes a la adopción de medidas sobre armonización fiscal o sobre aproximación de legislaciones en el ámbito de la Unión Europea; por otra, la posibilidad de dicha presencia está permitida e incluso potenciada por el Tratado, siendo usual en Estados de estructura federal, como Alemania, donde representantes de los Länder participan en cuestiones de su interés junto a los representantes federales.

A diferencia de lo que ocurre con las regiones de otros Estados Miembros descentralizados, desde un punto de vista del ordenamiento jurídico interno español, la petición de participación de las Instituciones vascas sacaba a la luz el problema aún no resuelto de la inexistencia de reconocimiento constitucional de la situación de las Comunidades Autónomas frente a la Unión, estableciéndose la articulación de sus posiciones a través del modelo de Conferencias Sectoriales, que otorga a las Comunidades Autónomas una posición jurídica débil por su carencia de eficacia jurídica. El reconocimiento de dicha participación pasaba por resolver la inexistencia de cauces internos de integración de las Comunidades Autónomas en la estructura general del Estado, reivindicación de todas las Comunidades Autónomas en relación a las materias de su competencia; problema mayor que el gobierno central no quería abordar y menos debatir.

Por tanto, las reticencias a la participación vasca en el Consejo ECOFIN no son de extrañar si tenemos en cuenta las dificultades con las que ha ido avanzando el sistema general de participación de las Comunidades Autónomas en otras formaciones del Consejo en materias políticamente menos sensibles, derivadas de una cultura centralista a la hora de con-

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

cebir el Estado, al menos en los asuntos europeos, en clara contradicción con el espíritu descentralizador de la Constitución de 1978.

Esta práctica condujo, además, a una situación perversa en el escenario comunitario, pues no sólo se privaba directamente a las instituciones vascas del derecho a intervenir en el ámbito comunitario, de forma incoherente con la configuración competencial diseñada por el bloque de constitucionalidad, sino que, a menudo, las reticencias internas a la hora de interpretar el Concierto se habían trasladado a Bruselas, careciendo muchas veces las autoridades comunitarias de interlocutores que defendieran adecuadamente la figura del Concierto y, consecuentemente, transmitieran una idea adecuada de lo que el Concierto Económico es y el ordenamiento constitucional español contempla.

Por ello, en el proceso de negociación del presente Concierto, la administración del Estado reiteraba constantemente que esta cuestión «no forma parte de los contenidos propios del Concierto» y que el gobierno tenía una serie de límites derivados del ordenamiento constitucional a la hora de darle una solución. Límites que, al parecer, se desvanecieron sin necesidad de ninguna reforma del ordenamiento jurídico interno en 2011, cuando dicha participación se hizo efectiva.

En cuanto a los alegados obstáculos para la participación de las Instituciones vascas derivados del ordenamiento jurídico comunitario, se hallan fundamentados en la interpretación clásica de los Tratados europeos, que, como tratados internacionales que son, no legitiman a las entidades subestatales más allá de su participación consultiva en el Comité de las Regiones. Sin embargo, analicemos por qué consideramos infundada dicha postura que, sobre todo tras la firma del Tratado de Lisboa, ha perdido gran parte de sus adeptos.

En el ordenamiento jurídico comunitario, la gran reforma de los Tratados realizada en Maastricht supuso el reconocimiento y la irrupción del hecho regional en el ordenamiento jurídico y la creación del Comité de las Regiones, órgano consultivo de composición heterogénea que agrupa a regiones, con y sin competencias legislativas, e incluso a algunas entidades locales.

El artículo 146 del Tratado de Maastricht admitía la posibilidad de la presencia de representantes de las regiones en su seno al indicar que: «El Consejo estará compuesto por un representante de cada Estado miembro de rango ministerial, facultado para comprometer al gobierno de dicho Estado miembro». Este mismo Tratado contempla, por primera vez, el principio de subsidiariedad en la escena europea.

Sin embargo, fue el Tratado de Ámsterdam de 1997 el que ofreció la oportunidad, aprovechada por tres de los Estados de la Unión de estructura compleja de mayor tradición federalista, Bélgica, Austria y Alemania, de subscribir una declaración, relativa a la subsidiariedad, por la que señalaban que este principio afectaba, además de a los Estados Miembros, a sus entidades subestatales.

En este sentido, la Declaración n.º 3 establecía:

> «Para los Gobiernos alemán, austriaco y belga, es evidente que la acción de la Comunidad Europea, de conformidad con el principio de subsidiariedad, no

ISBN: 978-84-7777-418-1

> sólo afecta a los Estados miembros sino también a sus entidades, en la medida en que éstas disponen de un poder legislativo propio que les confiere el Derecho constitucional nacional».

Sorprendentemente, España se mantuvo al margen de la declaración, dejando pasar una oportunidad histórica de integrar en el derecho comunitario primario, la descentralización competencial derivada del Estado de las Autonomías de 1978, así como del pacto constitucional con los territorios forales contenido en la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

Aunque tal vez no debiera extrañarnos tanto, si tenemos en cuenta que, ya con anterioridad y con ocasión de la firma del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas, el Reino de España había desaprovechado la primera oportunidad, única y crucial de incardinar el Concierto Económico en el ordenamiento jurídico comunitario, al no incluir un protocolo específico en el que se reconociese la peculiaridad del poder foral fiscal vasco y navarro, a diferencia de lo que ocurrió con Canarias y Ceuta y Melilla que cuentan con un protocolo propio.

Fue el Tratado de Lisboa, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, el que supuso un importante paso adelante en el camino hacia el reconocimiento e integración de las regiones en Europa. Asimismo, otorga una mayor importancia a los niveles regionales y locales en el marco del principio de subsidiariedad para que las decisiones se tomen de la forma más próxima posible a los ciudadanos a los que afectan, adjuntándose al Tratado un protocolo específico a estos efectos.

Este Tratado reconoce expresamente, por primera vez, el principio de autonomía local y regional en el seno de los Estados miembros de la UE. Así el artículo 4.2 TFUE establece:

> «2. La Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional.
>
> Respetará las funciones esenciales del Estado, especialmente las que tienen por objeto garantizar su integridad territorial, mantener el orden público y salvaguardar la seguridad nacional. En particular, la seguridad nacional seguirá siendo responsabilidad exclusiva de cada Estado miembro».

B) La efectividad de la participación de las Instituciones del País Vasco

La implicación de los poderes regionales en los asuntos comunitarios puede ser contemplada desde dos ópticas: la correspondiente a la fase ascendente del Derecho comunitario, o fase de formación del mismo, y la fase descendente o de aplicación e implementación del Derecho comunitario.

ISBN: 978-84-7777-418-1

La participación de los Territorios Históricos en la fase descendente o de aplicación de las normas ha sido ampliamente analizada por otros ponentes de estas Jornadas.

En cuanto a la fase ascendente, como ya se ha mencionado, la evolución en relación con la participación autonómica desde la fecha de la adhesión del Reino de España a las Comunidades Europeas ha venido marcada por la reticencia de los distintos gobiernos españoles a permitir la presencia directa de las Comunidades Autónomas en los diferentes órganos decisorios comunitarios. Una muestra más de ello es la negativa a hacer efectiva la participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo del Consejo ECOFIN cuando se traten temas que afectan directamente a su competencia.

Visto que el ordenamiento jurídico español no contempla el reconocimiento constitucional de la proyección de las competencias internas en el escenario internacional, a diferencia de éste, otros Estados Miembros de estructura federal, como Alemania, Austria y Bélgica, reaccionaron con determinadas reformas constitucionales y legislativas, haciendo posible la participación directa de sus regiones en el ámbito decisional comunitario.

Alemania procedió a la modificación de su Ley Fundamental de Bonn en 1992. Desde entonces existe un artículo específico en el texto constitucional que regula la participación de los Länder en el ámbito comunitario. La eventual infracción de los postulados de este artículo supone que las normativas correspondientes puedan ser recurridas y, en su caso, declaradas inconstitucionales, lo que constituye una garantía de primer orden para los Estados federados.

En el caso austriaco, la participación de sus Länder también goza de reconocimiento constitucional, ya que, al adherirse Austria a la UE en 1995, había previamente adaptado su Carta Magna al efecto. Así, de manera similar a Alemania, se establece la obligatoriedad de la toma en consideración de la posición común de las regiones en materia de su competencia. Del texto constitucional se desprende, incluso, la posibilidad de que se transfiera a los Länder la representación en el Consejo, coparticipando con el representante del Estado Federal. Legítima aspiración que está en la ambición de los gobernantes del País Vasco en la actualidad.

En el caso de Bélgica, no fue necesaria una reforma del texto constitucional, ya que la posibilidad de la participación regional se encontraba suficientemente regulada a través del Acuerdo General de Cooperación de 8 de marzo de 1994, firmado por el Estado, las regiones y las comunidades, en virtud del cual un grupo formado por los diferentes niveles de gobierno afectados por la política exterior nombra los miembros de la delegación belga, los cuales negocian en posición de igualdad, siendo coordinados por el Ministerio de Asuntos Exteriores. Las prerrogativas de información de que goza la Cámara Federal en los procesos de negociación y modificación de Tratados llegan a extenderse a las Cámaras regionales.

En los tres casos mencionados se aprecia una voluntad política de introducir en las cartas magnas los mecanismos de participación adecuados para que las entidades subestatales con competencias legislativas defiendan sus intereses ante las instancias comunitarias. Lo anterior se produce sin quebranto del principio de soberanía estatal y sin interferencia en los

ISBN: 978-84-7777-418-1

intereses que el Estado debe representar, en los que participan a su vez las entidades subestatales.

En el caso de la participación de las Instituciones vascas en los foros europeos en los que se acuerdan materias que incidan en el Concierto Económico, existían dos vías para hacer efectiva la misma.

La primera, dentro del marco legal general diseñado por el Estado, hubiera supuesto la utilización de la vía derivada de la previsión contenida en la Disposición Adicional Primera de la Ley 2/1997, de 15 de marzo, por la que se regula la Conferencia para Asuntos Relacionados con las Comunidades Europeas.

En ella se establece que aquellas cuestiones propias de la participación en los asuntos relacionados con las Comunidades Europeas, que afecten en exclusiva a una Comunidad Autónoma o que tengan para ésta una vertiente singular en función de su especificidad autonómica, se tratarán, a iniciativa de cualquiera de las partes y de mutuo acuerdo, mediante instrumentos de cooperación de carácter bilateral.

Tanto las singularidades propias de la Comunidad Foral de Navarra, con su régimen de Convenio, como las de la CAPV, con su régimen de Concierto, podrían haber dado lugar al establecimiento de un instrumento de cooperación de carácter bilateral para la participación en asuntos de naturaleza fiscal o tributaria de ámbito europeo, sin perjuicio de que el resto de las Comunidades Autónomas en régimen de cesión en asuntos fiscales puedan acogerse al marco general de participación establecido por el Estado en la citada Ley.

Una segunda vía, a mi juicio más acorde con los regímenes fiscales propios de la CAPV y de la CFN en materia de fiscalidad, que contemplan la existencia de órganos paritarios en el propio Concierto Económico y en el Convenio, sería, en el caso de la CAPV, residenciar en la Comisión Mixta del Concierto Económico o en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la adopción de los instrumentos de cooperación necesarios a fin de que el Estado garantice la participación efectiva de las Instituciones vascas en relación con las materias que incidan en la aplicación y ejecución del Concierto.

Nueve años después, fue esta última la utilizada para hacer efectiva, a partir de abril de 2011, la participación de representantes del País Vasco en algunos de los grupos de trabajo del ECOFIN en los que se tratan cuestiones relacionadas con las competencias fiscales de los Territorios Históricos.

Así, en el acuerdo de apoyo a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 alcanzado por el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista en el Congreso, se contempló expresamente la puesta en marcha de esta cuestión. Como consecuencia de dicho acuerdo político, la Comisión Mixta del Concierto aprobó, en reunión celebrada en noviembre de 2010, un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participaran directamente, integrando la delegación del Estado español, en los siguientes grupos de trabajo del ECOFIN: D4- Cuestiones tributarias, D5- Código de Conducta y D8- Lucha contra el fraude, en los cuales el representante del Estado será el que manifieste la posición española, sin perjuicio de la participación vasca en la formación de la misma.

ISBN: 978-84-7777-418-1

El Acuerdo adoptado dice así:

> «En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2001, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico, información sobre cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.
>
> Así mismo el Gobierno se compromete a establecer, con carácter inmediato, los cauces para que la Comunidad Autónoma del País Vasco participe directamente integrando la delegación del Estado, en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conozcan asuntos vinculados al ámbito material propio del Concierto Económico en razón de la singularidad del régimen fiscal de los Territorios Históricos vascos conforme al Concierto Económico amparado por la disposición adicional primera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Gernika.
>
> En tal sentido se convocará a un representante de las Instituciones del País Vasco a las reuniones de los grupos de trabajo D-4 —Cuestiones Tributarias—, D-5 —Código de Conducta— y D-8 —Lucha contra el Fraude—. La posición del Estado será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición».

Desde entonces, la asistencia a dichos grupos de trabajo se cubre permanentemente o bien por personal funcionario de las Haciendas Forales, o bien por personal adscrito a la Delegación del Gobierno Vasco en Bruselas.

A estos efectos, la Diputación Foral de Bizkaia fue nombrada por acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para representar al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D5- Código de Conducta. Asimismo, las otras dos Diputaciones Forales han delegado su representación en la Hacienda Foral de Bizkaia en uno de los grupos de trabajo más relevantes de la actualidad, el de Fiscalidad Directa (D4), que es aquél en el que se está analizando la propuesta de Directiva realizada por la Comisión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS).

1) *El grupo de trabajo del Código de Conducta*

Ante los escasos resultados y avances que su estrategia armonizadora estaba ofreciendo, la Comisión europea a mediados de los años 90 manifestó su intención de modificar la estrategia de armonización positiva que, en materia de fiscalidad directa, había seguido, e inició una nueva estrategia de coordinación de las políticas fiscales de los Estados Miembros, que aún hoy se mantiene, utilizando recomendaciones o instrumentos de *soft law,* destacando los Códigos de Conducta, que establecen guías de actuación uniforme para los Estados miembros pero que carecen de fuerza coercitiva desde un punto de vista jurídico o

ISBN: 978-84-7777-418-1

jurisdiccional y que han demostrado ser instrumentos decisivos para el acercamiento de los sistemas tributarios de la Unión en fiscalidad directa.

La Comisión era consciente de que los Estados Miembros estaban utilizando sus políticas fiscales para realizar una dura competencia fiscal de carácter lesivo o desleal, lo cual, en terminología de la propia Comisión, conduce a una degradación fiscal, riesgo derivado de la competición en un marco de falta de armonización.

Así lo puso de manifiesto en el primer documento comunitario de análisis de este fenómeno[7], al identificar la falta de coordinación de los sistemas tributarios o, peor aún, la competencia, en ocasiones desleal o perniciosa, entre los Estados, como causa de distorsiones en el mercado único y como elemento que contribuía a generar desempleo. Se producía una contradicción entre la existencia de una política económica capaz de eliminar obstáculos monetarios, pero estéril en lo que se refiere a la eliminación de las barreras fiscales. La Comisión se mostraba por ello especialmente contraria a la erosión de los ingresos fiscales de los Estados Miembros, máxime en un momento en el que todos ellos estaban realizando importantes esfuerzos para satisfacer los criterios de Maastricht en materia de disciplina presupuestaria.

Surge de esta manera el impulso por la Comisión y, en concreto, por el Comisario de Fiscalidad Mario Monti de una de las vías de armonización negativa por excelencia, que es la de la acción política conjunta. En este contexto, el 1 de diciembre de 1997, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas ECOFIN alcanzó un acuerdo de carácter político, calificado por muchos de histórico, sobre un paquete de medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal perniciosa.

Entre los elementos incluidos en este paquete destacaba la Resolución relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas[8], como instrumento idóneo para prevenir las distorsiones económicas y la erosión de las bases imponibles en el seno de la Comunidad. A fin de llevar a cabo estos ambiciosos objetivos, se acordó la creación de un Grupo de Trabajo de evaluación de aquellas medidas fiscales que provocasen una competencia fiscal perniciosa entre los Estados Miembros. En paralelo, se solicitó a la Comisión que elaborase una serie de normas en las que se contuvieran las condiciones para la concesión de ayudas de Estado de carácter fiscal.

El análisis se fundamenta en el hecho, puesto de manifiesto por la Comisión, de que la competencia fiscal que generan los regímenes fiscales particularmente generosos produce como consecuencia lógica el desplazamiento de la presión fiscal de los Estados miembros desde las formas de actividad económica más fácilmente deslocalizables hacia las bases imponibles derivadas del factor trabajo que son, por definición, las menos móviles. El Código de Conducta se propuso poner remedio a este fenómeno, estableciendo unos límites a la competencia fiscal allí donde no se había podido actuar a través de la vía clásica de la armonización de las legislaciones fiscales nacionales.

---

[7] SEC(96) 487, de 20 de marzo de 1996, «La política fiscal en la Unión europea».

[8] Resolución del 1 de diciembre de 1997, DOCE de 6.1.1998.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

En cuanto a su naturaleza, el Código de Conducta no es una norma jurídica sino una medida comunitaria de *soft law* en forma de Resolución conjunta, que fue adoptada no sólo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los Estados Miembros, reunidos en su seno con la finalidad de fijar las líneas de actuación de las Instituciones comunitarias y de los Estados Miembros en esta materia. La propia Resolución establece que el Código de Conducta afecta a una competencia primaria de los Estados Miembros, la fiscalidad directa de las empresas, por lo que no se utiliza un instrumento jurídicamente vinculante, sino que se trata de un compromiso político formal de los gobiernos de los Estados Miembros sin fuerza vinculante, *a gentlemen agreement*. Dicho compromiso en absoluto impide la aplicación a los Estados Miembros y a la Unión de las disposiciones del Tratado, de tal forma que ni influye en sus respectivas competencias, ni afecta a los derechos y obligaciones del Tratado. Por consiguiente, el Código de conducta no puede tener ninguna función de armonización explícita ni directa. Más concretamente, el Código de conducta no sirve para reducir las diferencias en la imposición que grava a las empresas, establecidas en los distintos Estados Miembros.

Dicho Grupo de Trabajo, conocido como Grupo Primarolo, se constituyó formalmente en el Consejo ECOFIN de 9 de marzo de 1998[9] y se comprometió a evaluar las medidas fiscales de los distintos Estados Miembros que pudiesen provocar una competencia desleal de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Conducta como indicadores del carácter potencialmente pernicioso de una medida fiscal. Los Estados Miembros por su parte se comprometían a informar sobre las medidas fiscales que pudiesen caer dentro de su ámbito.

En cuanto a los criterios para calificar una medida como potencialmente perniciosa que podría llevar a su evaluación positiva por la Comisión, tanto el Código como el Informe Primarolo establecen que deben calificarse como potencialmente perniciosas aquellas medidas fiscales que determinan un nivel efectivo de imposición netamente inferior a los niveles generalmente aplicados en el Estado Miembro concernido, y que tienen, o que potencialmente pueden tener, una incidencia sensible en la localización de la actividad empresarial en el territorio de la Comunidad. Tal nivel de imposición puede venir fijado por el tipo impositivo, por la forma de determinar la base imponible, o por cualquier otro elemento de la obligación tributaria.

Además, también se consideran como medidas perniciosas o lesivas:

— Los incentivos fiscales otorgados exclusivamente a los no residentes y las medidas concebidas para las transacciones efectuadas con no residentes.
— Las medidas aisladas completamente de la economía nacional, de manera que los ingresos fiscales nacionales no resulten afectados.

[9] Conclusiones del Consejo de 9 de marzo de 1998 referentes a la implantación del grupo Código de Conducta (imposición sobre las empresas), en DOCE de 1 de abril de 1998. El grupo, que se reunió por primera vez el 8 de mayo de 1998, eligió como Presidenta a la señora Dawn Primarolo, *Paymaster General* del Tesoro británico, adoptando por tanto la denominación informal de «Grupo Primarolo» que aún hoy se mantiene.

ISBN: 978-84-7777-418-1

— Los beneficios que se otorgan aun cuando no exista actividad real alguna ni presencia económica sustancial del beneficiario en el territorio del Estado Miembro que las establece.
— La utilización de normas para determinar los beneficios derivados de actividades internas de los grupos de empresas multinacionales que no se ajusten a los principios generalmente reconocidos a nivel internacional, por ejemplo, las que se conceden en contra de los principios acordados en el seno de la OCDE en materia de precios de transferencia.
— La aplicación de medidas fiscales opacas, en particular, si la aplicación de las disposiciones legales se lleva a cabo a nivel administrativo con falta de transparencia y discrecionalidad.

Al aprobar el Código de Conducta, los Estados miembros se comprometieron, por una parte, a abstenerse de introducir nuevas medidas fiscales que de acuerdo con los criterios anteriores pudieran resultar potencialmente perniciosas (*standstill clause*), y por otra, a proceder al desmantelamiento en el plazo más breve posible de todas aquellas ya existentes y destinadas a la atracción a un Estado Miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros Estados (*rollback clause*). Pero, además, también se obligaron a intercambiar recíprocamente información sobre las medidas fiscales vigentes, o en proyecto, siempre que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código, y a institucionalizar un grupo encargado de convalidar las medidas fiscales anteriores así como a supervisar las informaciones referentes a las mismas.

En noviembre de 1999, el Grupo Primarolo dio traslado al Consejo de su informe final[10], que contenía un análisis sobre el listado de medidas que podían ser consideradas potencialmente perniciosas, tras haber examinado casi 300 regímenes de beneficios fiscales, por cumplir con los criterios establecidos en el Código de Conducta y afectar de manera decisiva a la localización de las actividades económicas dentro de la Comunidad. De entre los regímenes examinados se identificaron 66 medidas fiscales como perniciosas, entre las que se encontraba un régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco: el Régimen especial de los Centros de coordinación, dirección y financieros regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos[11]. Entre las medidas analizadas también se encontraban las vacaciones fiscales vascas de 1993, que finalmente no se calificaron como medidas perniciosas, sin perjuicio de su posterior calificación de ayudas de Estado.

Por lo que se refiere a la cláusula *rollback*, en las conclusiones del Consejo ECOFIN del 1 de diciembre de 1997, se estableció que a partir del 1 de enero de 1998 el desmante-

[10] Informe final del Grupo sobre el Código de Conducta presentado al Consejo en el ECOFIN de 29 de noviembre de 1999. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

[11] Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia (BOB 07.07.1993), Norma Foral 11/1993, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa (BOG 08.07.1993) y Norma Foral 18/1993, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Álava (BOTHA 16.07.1993), respectivamente.

ISBN: 978-84-7777-418-1

lamiento tendría que llevarse a cabo en el plazo de cinco años, de tal forma que el periodo transitorio finalizaría el 31 de diciembre de 2002, aunque podía justificarse un plazo más largo en circunstancias particulares, que se deberían evaluar en el Consejo.

En marzo de 2003, el Consejo avaló finalmente el informe del Grupo Primarolo, sancionando como perniciosas 66 medidas. Casi al mismo tiempo, los Estados Miembros presentaban sus listas de disposiciones legislativas modificadoras de los regímenes fiscales cuestionados, a fin de acomodarse a las decisiones del Consejo.

En cuanto a los efectos sobre la normativa tributaria de los Territorios Históricos, éstos, en aquel momento sin participación directa en el seno del grupo de trabajo, también se vieron obligados a aplicar la cláusula *rollback*, tal y como hemos comentado. En la redacción original de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, aprobada en 1996, el Capítulo III del Título VIII estaba dedicado a la regulación del Régimen especial de los Centros de dirección, de coordinación y financieros (CDCF). Idéntico régimen se encontraba regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los otros dos Territorios Históricos y de Navarra, no así en la legislación tributaria de territorio común.

Su calificación como regímenes fiscales potencialmente perjudiciales desde el punto de vista comunitario provocó su inclusión entre las medidas a derogar necesariamente por los Territorios Históricos en el Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, de 18 de enero de 2000, entre el Estado y el País Vasco conocido como «paz fiscal».

En Bizkaia dicha derogación se efectuó mediante la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, con efectos desde el 5 de abril de 2000[12].

Ya desmantelados los regímenes perjudiciales identificados en el Informe Primarolo prácticamente en su totalidad, el grupo del Código de Conducta continúa sus trabajos informando semestralmente al Consejo y, por fin, como hemos mencionado, desde abril de 2011 representantes de las Instituciones del País Vasco acuden, formando parte de la representación española, a las reuniones de este grupo de trabajo, como consecuencia del cumplimiento tardío por parte del Estado español de lo dispuesto en el Concierto Económico[13].

Para algunos de los Estados implicados, el Código de Conducta se considera casi una experiencia del pasado. Con las nuevas adhesiones de Estados entre 2004 y 2007, el proceso de revisión de los regímenes perniciosos de los nuevos Estados Miembros estuvo mar-

---

[12] BOB 09.05.2002. En Araba/Álava el régimen se derogó mediante la Norma Foral 7/2000, de 29 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para dar cumplimiento a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 (BOTHA 05.05.2000). En Gipuzkoa, la derogación se efectuó mediante la Norma Foral 3/2000, de 13 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral del impuesto sobre Sociedades para dar cumplimiento a los acuerdos de la comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000 (BOG 17.03.2000).

[13] La autora de este trabajo es una de las personas que, en su condición de personal funcionario de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo «D5 Código de Conducta» en representación de las instituciones vascas.

ISBN: 978-84-7777-418-1

cando la pauta de trabajos del Código, residenciado en el análisis técnico de las medidas, que se encauza a través de la notificación por parte de los Estados de los regímenes potencialmente perjudiciales y de la aceptación por parte de éstos de la revisión y propuesta de modificación, en su caso, de los mismos.

Sin embargo, la Comisión, en su Comunicación «Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal»[14], dio un nuevo impulso al grupo de trabajo del Código de Conducta al conseguir un compromiso de los Estados Miembros para eliminar las medidas que fomentan la competencia fiscal lesiva en los países dependientes o asociados de la Unión Europea, como Lietchenstein o Suiza, además de promocionar estas prácticas en terceros países. Pues bien, estas actividades formaron parte del programa de trabajo del Grupo del Código de Conducta de la Unión Europea para 2009, 2010 y 2011 y a fecha de hoy se continúa con ellos.

Mencionamos de manera telegráfica las principales tareas que está abordando el grupo de trabajo del ECOFIN «Código de Conducta D-5» en el segundo semestre de 2013, bajo la presidencia de Lituania:

a) Extensión a terceros países de los principios del Código de Conducta: Suiza. Los Estados Miembros rechazan la propuesta contenida en el *non paper* presentado de Suiza por insuficiente para el cumplimiento de los criterios del Código. La Comisión informa del estado de situación de las negociaciones y pone de manifiesto que se observa un cierto cambio de actitud en Suiza, que parece estar finalmente dispuesta a acometer la adecuación a los criterios del Código de algunas de las medidas que pueden ser consideradas como potencialmente perjudiciales. Sin embargo, al parecer no cabe esperar resultados a corto plazo por estar pendientes de desarrollo los debates internos entre los cantones. Los Estados miembros consideran necesario mantener la presión sobre las autoridades suizas.

b) Mantenimiento del *statu quo* (*Standstill*):

— Chipre. Régimen de *Patent Box*.
— Reino Unido. Isla de Man. Impuesto sobre ventas minoristas.
— Bélgica. Modificación del régimen belga del régimen en vigor de *Patent Box,* al objeto de aplicarlo a las PYMES.

Se acuerda en todos los casos continuar con el siguiente paso del procedimiento de evaluación, es decir, la presentación de una descripción acordada entre la Comisión y el Estado Miembro afectado del régimen en cuestión, para determinar si procede o no a su evaluación formal conforme a los criterios del Código.

c) Desmantelamiento (*Rollback*). Reino Unido.

Gibraltar. *Income Tax Act 2010*. Se acuerda continuar con el proceso de evaluación, para lo cual España trabajará con la Comisión para identificar los aspectos concretos que deberán ser objeto de evaluación.

[14] COM (2009) 201, de 28.04.2009.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Sin embargo, tal y como se había anunciado informalmente por parte de la Comisión, dicha evaluación ha quedado en suspenso ya que la Comisión ha anunciado, con fecha 16 de octubre de 2013[15], la apertura de una investigación exhaustiva para verificar si el nuevo régimen del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar favorece selectivamente a determinadas categorías de empresas, infringiendo las normas de la UE sobre ayudas estatales.

En junio de 2012, la Comisión recibió una denuncia de España sobre la regulación del *Income Tax Act* 2010, en la que se alegaba que el régimen concedía una ventaja selectiva a las sociedades extraterritoriales mediante el efecto combinado de la aplicación del sistema territorial y la exención fiscal de las rentas pasivas. A consecuencia de esta denuncia, la Comisión ya efectuó una investigación preliminar.

En consecuencia, y hasta que el procedimiento de ayudas de Estado iniciado por la Comisión no finalice, el grupo Código de Conducta deberá interrumpir los trabajos y abstenerse del análisis del régimen gibraltareño.

2) *El grupo de trabajo de fiscalidad directa BICCIS y el País Vasco*

De todos los grupos de trabajo en los que están participando representantes de las Instituciones vascas, y como instrumento futuro de armonización fiscal de gran potencial en fiscalidad de las empresas, merece una mención especial el grupo que, dentro de la formación D4 relativa a la fiscalidad directa, se dedica a analizar la conocida como propuesta BICCIS.

La Comisión Europea publicó, el 16 de marzo de 2011, una propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)[16], esto es, un sistema común para calcular la base tributaria de las empresas que operen en la UE. La propuesta pretende reducir considerablemente la carga administrativa, los costes de cumplimiento y la inseguridad jurídica que afectan actualmente a las empresas de la UE por tener que ajustarse hasta un número de 28 regímenes nacionales para determinar sus beneficios imponibles. La BICCIS significaría que las empresas podrían acogerse a un sistema de ventanilla única para presentar sus declaraciones fiscales y podrían consolidar todos los beneficios y pérdidas en que incurran en toda la UE. Los Estados Miembros mantendrán plenamente su derecho soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades. Según estimaciones de la Comisión, la BICCIS ahorraría 700 millones de euros cada año a las empresas de toda la UE gracias a los menores costes administrativos y otros 1.300 millones de euros gracias a la consolidación. Además, la propuesta proporcionaría a las empresas que deseen expandirse fuera de sus fronteras un ahorro de hasta 1.000 millones de euros y haría más atractivo el mercado europeo para los inversores extranjeros.

---

[15] Este anuncio se ha realizado mediante comunicado de prensa de la Comisión IP/13/955 coincidiendo con la celebración de las Jornadas «Concierto Económico. Fiscalidad. Derecho Comunitario».

[16] COM (2011) 121 final, de 16 de marzo de 2011. Propuesta de Directiva al Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En julio de 2004, la Comisión Europea presentó un documento no oficial sobre la base imponible común, que fue discutido en la reunión informal del ECOFIN de septiembre de 2004. En dicha reunión se acordó la creación de un Grupo de trabajo para avanzar en los trabajos hacia una base imponible común, asesorando a la Comisión en la materia desde un punto de vista técnico. Dicho Grupo de trabajo estaría formado por expertos de los Estados miembros y de los servicios de la Comisión.

En mayo de 2007, la Comisión adoptó una Comunicación sobre la «Aplicación del programa comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)»[17]. Posteriormente, ese mismo año, los servicios de la Comisión prepararon un documento de trabajo sobre «La base imponible consolidada común del Impuesto de Sociedades: posibles elementos de la configuración técnica»[18], fijando un posible esquema de los principios aplicables a la base consolidada común del impuesto de sociedades, comenzando por juntar los diversos elementos estructurales de la base para formar un conjunto coherente de normas.

Finalmente, fue en el primer trimestre de 2011 cuando la Comisión adaptó la propuesta legislativa sobre la BICCIS que tendrá que discutirse en el Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros antes de ser aprobada definitivamente.

La propuesta BICCIS consiste en una serie unificada de normas que las sociedades que desarrollan su actividad en la UE podrían aplicar para calcular sus beneficios imponibles. Esto es, en virtud de la propuesta cualquier sociedad o grupo de sociedades tendría que atenerse exclusivamente a un único régimen para computar su renta imponible en la UE, en lugar de cumplir normas distintas en cada Estado Miembro en el que opere.

Con arreglo a la BICCIS, las sociedades que operen en varios Estados Miembros de la UE se verían únicamente obligadas a presentar una declaración fiscal en relación con el conjunto de su actividad en la UE, siguiendo las reglas del Estado de residencia de la sociedad. Esta declaración fiscal consolidada única serviría para determinar la base imponible de la sociedad, y así todos los Estados Miembros en los que la sociedad desarrolle una actividad tendrían derecho a gravar una parte proporcional de la misma, calculada con arreglo a una fórmula específica basada en tres factores de igual ponderación: activos, mano de obra y ventas. Este procedimiento se llevaría a cabo a través de las autoridades tributarias del Estado Miembro principal de la sociedad que coordinaría los oportunos controles y medidas de seguimiento de las declaraciones, sistema de «ventanilla única».

La propuesta de Directiva BICCIS no tiene intención de armonizar los tipos del Impuesto de Sociedades de los Estados Miembros, y seguirán siendo los propios Estados Miembros

---

[17] COM (2007) 223 final, de 2 de mayo de 2007.

[18] http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_t ax_base/ccctbwp057_en.pd

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

los competentes en determinar sus tipos de gravamen, incluso con las sociedades que hagan uso de la BICCIS, ya que la BICCIS se refiere únicamente a la base imponible y no al tipo impositivo. Lo que sí pretende la BICCIS es crear más transparencia con respecto a la situación real de este impuesto en los Estados Miembros, propiciando una competencia fiscal más leal en la UE.

Por otra parte, la aplicación de la BICCIS será optativa, esto es, las sociedades que consideren que este régimen armonizado realmente les va a beneficiar pueden optar por acogerse a él, mientras que las demás sociedades podrán seguir estando sujetas a sus regímenes nacionales. Las sociedades tendrán que acogerse al régimen BICCIS por un mínimo de cinco años, para evitar así que lo adopten y lo abandonen por motivos de planificación fiscal. Por otra parte, la consolidación es un aspecto crucial de la BICCIS, ya que comporta el pleno reconocimiento de la actividad transfronteriza realizada por una sociedad dentro de la UE. Igualmente, la consolidación eliminará la necesidad del complejo sistema de precios de transferencia que actualmente se aplica a las ventas intragrupo transfronterizas.

Además, la propuesta de Directiva contiene normas contra la evasión fiscal para que los grupos no puedan transferir artificialmente sus beneficios de un Estado miembro a otro. También contiene una cláusula general antifraude y medidas antifraude específicas, como una restricción de la deducibilidad de los intereses en determinados casos y una excepción a la exención de que disfrutan las rentas extranjeras, en otros casos.

En abril de 2011, justo en el momento en que el grupo D4 de fiscalidad directa empezaba la andadura de este ambicioso proyecto, los representantes de las Instituciones vascas se incorporaron al grupo de trabajo BICCIS[19]. A mi juicio, este grupo de trabajo técnico brinda una oportunidad única al País Vasco de poner de manifiesto que en esta materia, aunque formando parte de la delegación que representa al Estado español, cuenta con competencias legislativas propias y con una Hacienda autónoma, es decir, que es uno más a estos efectos y que su particularidad derivada del hecho regional debería ser expresamente contemplada en el modelo de armonización y consolidación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para lograrlo su primer aliado debe ser el Estado español, con el que ya pudo contar en el único procedimiento verdaderamente relevante para la esencia del régimen del Concierto Económico en la Unión: la cuestión prejudicial que dio lugar a la sentencia del TJUE de 11 de setiembre de 2008, por todos conocida.

Los trabajos del grupo siguen avanzando. La reunión del D6 «Grupo de Alto Nivel», del que los representantes de la CAPV no forman parte, celebrada en marzo de 2013, puso de manifiesto el consenso generalizado entre los Estados Miembros sobre que el grupo de trabajo técnico D4 divida su trabajo en dos etapas, de manera que en el segundo semestre de 2013 se concentren los esfuerzos del grupo en todas las cuestiones relacionadas con la de-

[19] La autora de este trabajo es una de las personas que, en su condición de personal funcionario de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo «D4. Fiscalidad directa. BICISS» en representación de las instituciones vascas.

ISBN: 978-84-7777-418-1

terminación de la base imponible, dejando para una fase posterior las relativas a la consolidación de la misma.

En el primer semestre de 2013, la Presidencia irlandesa preparó un texto transaccional para avanzar en la labor técnica relacionada con el cálculo de la base imponible. Durante este segundo semestre y bajo la Presidencia lituana se continúan revisando estos trabajos técnicos.

III. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN

Primera: La capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios, reconocida por el EAPV y por el Concierto Económico, se encuentra limitada por una triple armonización fiscal: la derivada del ordenamiento jurídico comunitario, la derivada del ordenamiento jurídico estatal y la derivada del ordenamiento jurídico autonómico de la CAPV.

El Concierto Económico prevé, en su artículo 2.Uno.Quinto, expresamente el respeto de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

Segunda: La armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea no constituye en sí misma un objetivo comunitario sino que es un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios de los Estados Miembros sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

La armonización fiscal, *stricto sensu*, está expresamente prevista en el artículo 113 del TFUE para el ámbito de la imposición indirecta y, en la actualidad, el proceso de armonización fiscal entre los Estados Miembros está en un estadio avanzado y ofrece resultados satisfactorios. Por el contrario, en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal no está expresamente previsto y el título competencial utilizado por las Instituciones comunitarias para impulsarlo es la aproximación de legislaciones, artículo 115 del TFUE, arrojando escasos y lentos avances y limitándose a aspectos puntuales vinculados fundamentalmente al respeto a las libertades fundamentales del Tratado.

Tercera: La acción normativa a través de las Directivas, conocida como armonización fiscal positiva, ha sido muy limitada y de escasa intensidad en el ámbito de la fiscalidad directa, lo que ha originado la aparición de lo que la doctrina denomina armonización fiscal negativa, que consiste en la obligación de no hacer, impuesta tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo, a través de sus sentencias, como por la Comisión, mediante sus Decisiones.

En este proceso de armonización fiscal negativa, la Comisión europea ha impulsado la creación y el funcionamiento de una serie de instrumentos de *soft law* que han logrado la acción voluntaria conjunta y coordinada de los Estados Miembros y han supuesto un importan-

ISBN: 978-84-7777-418-1

te progreso en el camino de la armonización tributaria europea, destacando entre ellos los grupos de trabajo en el seno del ECOFIN.

Cuarta. Tras más de 20 años de incumplimiento por parte del Estado de la previsión contenida en el artículo 4 (*ex* art. 5) del Concierto Económico, que originó el bloqueo en la negociación del vigente Concierto, la Comisión Mixta de Concierto aprobó en 2010 un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participen directamente, integrando la delegación del Estado español, en los grupos de trabajo del ECOFIN en los que se tratan cuestiones de competencia de los Territorios Históricos.

La asistencia a las reuniones de los grupos de trabajo, D-4 —Cuestiones Tributarias—, D-5 —Código de Conducta— y D-8 —Lucha contra el fraude—, por parte de representantes de los Territorios Históricos comenzó en abril de 2011. La posición del Estado es manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición.

Quinta. La incorporación de representantes de las Instituciones del País Vasco al grupo de trabajo del Código de Conducta del ECOFIN en abril de 2011, una vez solventados los problemas derivados de aquellas medidas (régimen especial de los Centros de Dirección de Coordinación y Financieros) que en su día estuvieron en vigor en los Territorios Históricos y que fueron calificadas como potencialmente perjudiciales, presenta, a nuestro juicio, una doble vertiente positiva. Por una parte, otorga a los sistemas tributarios vascos el derecho de manifestar, a través del portavoz de la delegación española, sus observaciones y objeciones a los regímenes presentados por los Estados Miembros en el seno de este grupo, a fin de que, en su caso, sean considerados como potencialmente perjudiciales por la posibilidad de que generen competencia desleal para el resto de sistemas tributarios de la Unión al cumplir los criterios establecidos en el Código. Por otra parte, su participación directa en el grupo supone un compromiso y una obligación para los Territorios Históricos, la misma que para el resto de los Estados Miembros que componen el grupo, de notificar todos aquellos proyectos de nuevas medidas fiscales que tengan intención de implementar en sus sistemas y que, según los criterios del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas, puedan resultar perjudiciales.

Sexta: Merece una mención especial el grupo que, dentro de la formación D4 relativa a la fiscalidad directa, se dedica a analizar la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), de 16 de marzo de 2011. Indudablemente los Territorios Históricos del País Vasco, única región europea con competencias normativas plenas en fiscalidad empresarial, se ven afectados en la misma medida que los 28 Estados Miembros por esta propuesta de Directiva BICISS.

A priori, el modelo de reparto competencial contenido en el Concierto Económico para la tributación de las personas jurídicas, basado en el criterio de residencia para la

ISBN: 978-84-7777-418-1

competencia normativa y la de inspección y en el volumen de operaciones en función del lugar donde éstas se realizan para el ingreso del impuesto, tiene grandes similitudes con la filosofía que impera en el proyecto de Directiva BICCIS, por lo que la armonización de los sistemas tributarios del País Vasco a su contenido no debería suponer un proceso traumático.

Una vez que la Directiva sea aprobada, los Territorios Históricos verán cómo su margen de autonomía regulatoria en relación al Impuesto sobre Sociedades, configurado por el Concierto Económico como tributo concertado de normativa autónoma, que en este momento es muy amplio dentro del marco concertado, se reducirá en la misma medida que la armonización de esta figura tributaria se va implementando en la Unión. Así, los ajustes fiscales a la base imponible derivada del resultado contable de las empresas, auténticos instrumentos en manos de los Territorios Históricos que responden frecuentemente a tratamientos incentivadores para el logro de unos determinados fines de política fiscal, deberán acomodarse al marco establecido por la Directiva.

A esto habría que añadir la complejidad que le va suponer a las administraciones tributarias vascas, con menos recursos que las de cualquier Estado Miembro por muy pequeño que sea, el establecimiento de un sistema de «ventanilla única» dentro de la Unión. Todo ello dando por hecho que las incógnitas derivadas de cómo van a afrontar la Europa de los Estados y el Estado español la incorporación de dos regiones, País Vasco y Navarra, plenipotenciarias en esta materia, a un sistema de tributación empresarial armonizado pensado para los Estados, van a ser resueltas en el sentido de integrar a ambas en condiciones de igualdad. Incógnitas que se pondrán de manifiesto fundamentalmente cuando la fase de consolidación de la Directiva BICCIS se vea perfeccionada y se determinen los criterios de reparto de la declaración única.

Séptima: Esta participación en los grupos de trabajo del ECOFIN se valora de manera muy positiva desde las Instituciones vascas. Resulta evidente, por una parte, que en la transferencia de competencias realizada por el Estado español a la Unión con su adhesión al Tratado, también se produjo una cesión de la competencia fiscal foral del País Vasco y de Navarra, y, por otra, que si el ejercicio por parte de los Territorios Históricos de sus competencias fiscales puede llegar a producir una violación del Derecho Comunitario imputable no al País Vasco sino al Estado español, resulta imprescindible que el País Vasco pueda tomar parte en los procesos de adopción y aplicación del Derecho Comunitario.

En la actualidad, el País Vasco debería intentar dar un paso más. Tomando como modelo el caso austriaco, debería aspirar a la posibilidad de que se transfiera a las Instituciones vascas la representación en el Consejo, coparticipando con el representante del Estado en aquellos asuntos que incidan directamente en el Concierto Económico. Legítima aspiración de difícil logro, a mi juicio, teniendo en cuenta el marcado carácter político del Consejo y la peculiar idiosincrasia del Estado español en los asuntos relacionados con la participación de las regiones en el ámbito comunitario.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Ante una ya anunciada próxima modificación del Concierto Económico, al objeto fundamentalmente de concertar las nuevas figuras tributarias que se han introducido recientemente en el sistema tributario de territorio común, el País Vasco pretendería, además, por un lado, la inclusión expresa en el apartado Dos del artículo 4 de la asistencia de representantes de las instituciones vascas a determinados grupos de trabajo del ECOFIN, lo que ya es una realidad, al objeto de dotar de garantía y estabilidad a dicha participación y, por otro, retomar aquellas aspiraciones de participación vasca en otros foros internacionales, incorporándose directamente a las correspondientes delegaciones del Estado español, como la OCDE, en los que también se traten materias de su competencia, que no se vieron satisfechas en la negociación del Concierto de 2002.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

La protección jurisdiccional de las Normas Forales Tributarias: ¿blindaje?

Susana Serrano-Gazteluurrutia

Sumario: I. Introducción. II. Particularidades de la configuración del sistema autonómico vasco. A) Judicialización de las Normas Forales Tributarias. Resumen. B) Situación actual. III. LO 1/2010, protección jurisdiccional del las NFT, «blindaje». A) Protección interna, estatal: la necesidad del «blindaje». 1) Las iniciativas para el «blindaje». 2) Tramitación y aprobación en las Cortes Generales. B) Protección externa, europea. 1) Las NFT y la LO 1/2010 en el contexto de la normativa europea. 2) Protección europea: ¿posibilidad de «blindaje»? IV. A modo de conclusión: «¿blindaje?». V. Bibliografía.

Resumen: Durante décadas las Normas Forales Tributarias venían siendo recurridas ante la jurisdicción ordinaria, dada cuenta de que la aún no solventada naturaleza jurídica de las mismas las colocaba en situación de ser tratadas como «reglamentos», a pesar de la reserva legal que opera sobre esta materia. La solución adoptada vino a ser la LO 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que, básicamente y sin modificar la naturaleza de estas Normas Forales Tributarias, residenció los recursos contra las mismas en el TC. En principio, lo único que se ha hecho es darles el acomodo jurisdiccional que les corresponde por la materia (tributaria), sustrayéndolas de la vía contencioso-administrativa y por lo tanto limitando los sujetos legitimados para recurrirlas. Es decir, ahora se recurren ante el TC y por los sujetos legalmente establecidos (y no por cualquiera con un «interés legítimo», como ocurría anteriormente). Esta LO está recurrida, pero lo que planteamos en el presente trabajo es su alcance real, tanto a nivel interno, estatal, como (lo cual es más relevante) a nivel europeo. Porque, a nuestro entender, no existe «blindaje europeo». Porque ninguna ley de ningún rango de cualquier Estado Miembro de la UE puede sustraerse de estar sujeto a la legalidad europea. Ni las leyes del Estado, ni las Normas Forales.

Palabras clave: «Blindaje», Normas Forales Tributarias, Derecho europeo, protección jurisdiccional.

I. INTRODUCCIÓN

Durante estas Jornadas sobre *Concierto Económico, Fiscalidad y Derecho Europeo* se han tratado un amplio e interesante abanico de temas interrelacionados, comenzando por la capacidad normativa de los Territorios Históricos, naturaleza jurídica de las Normas Fo-

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

rales tributarias y la armonización europea en materia tributaria (y, por consiguiente, participación de los entes con capacidad normativa tributaria en los centros de decisión correspondientes de la UE)[1]. El tema que quedaba un poco pendiente era la cuestión de los recursos planteados contra esas Normas Forales tributarias (NFT), el porqué y la (pretendida) solución dada con la LO 1/2010 de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. Y ese es el tema que abordamos en el presente trabajo.

Como es sabido, la materia tributaria, si bien es una competencia estatal (art. 133 CE, aunque susceptible de cesión a las CCAA, en el marco de la financiación autonómica, 156-157 CE), en virtud de la DA 1.ª CE los Territorios Forales tienen amparados y respetados sus Derechos Históricos, entre los que destaca un sistema de financiación propio.

En otro orden de cosas, existe una reserva legal sobre la materia tributaria (los elementos esenciales de los tributos deben regularse por normas con rango formal de Ley, art. 133 CE *in fine*). En el caso de Navarra, al superponerse las instituciones forales (DA 1.ª CE) a las autonómicas, el Parlamento Foral es a su vez Parlamento Autonómico, y sus normas tienen el carácter de *leyes forales autonómicas*. La situación es un poco más complicada en lo que respecta a la CAPV, ya que los que ostentan la competencia fiscal y tributaria (DA 1.ª CE) son los respectivos Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que la integran[2]. Por tanto, órganos no autonómicos, sino forales, cuya producción normativa son las *Normas Forales*. Más aún, se reserva en exclusiva para el Parlamento Vasco la facultad de dictar normas con rango de Ley (art. 6.2 LTH). Sin embargo, las Normas Forales son los productos *legislativos* de las Juntas Generales, máximos órganos de representación de los respectivos Territorios Históricos, con autoproclamado carácter legislativo y parlamentario[3].

---

[1] Este trabajo se circunscribe dentro de los Proyectos «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco», MICINN12/192, «*Tributación de las actividades económicas en el País vasco: la incidencia del Derecho Comunitario*», Gobierno Vasco, Cód. GIC12/198, y de la Unidad de Formación de Investigación (UFI), código de registro: UFI11/05.

[2] Respecto a la grafía de los nombres de los Territorios Históricos vascos, en la medida en que se consideran provincias españolas, son las Cortes Generales quienes deben aprobar por ley su denominación oficial. Con fecha de 15 de febrero de 2011 el Congreso avalaba la denominación oficial en euskera de los tres territorios vascos, y el 8 de junio de 2011 la Comisión de Política Territorial del Senado aprobaba el cambio de la denominación oficial de los tres Territorios Históricos de la CAV al euskera, que en lo sucesivo pasan a llamarse Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia. En el ámbito autonómico, y más concretamente en el de cada Territorio Histórico, sus instituciones máximas ya se pronunciaron, y así las Juntas Generales de Araba optaron por el bilingüismo (vale tanto Araba como Álava), en tanto en cuanto las JJGG de Gipuzkoa y las de Bizkaia se decantaron por la grafía en euskera [NF 61/1989 de 20 de noviembre, de denominación oficial del territorio Histórico de Álava (BOTHA n.º 141, de 4 de diciembre de 1989), NF 12/1986, de 15 de diciembre, sobre signos de identidad del Territorio Histórico de Bizkaia, y NF 6/1990, de 27 de marzo, sobre signos de identidad del Territorio Histórico de Gipuzkoa]. Por tanto, en este trabajo optamos por seguir esta línea y usaremos los términos Bizkaia, Gipuzkoa y Araba o Álava para denominar a los Territorios Históricos vascos.

[3] Solo como ejemplo, el art. 4.1 de la NF 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, señala que «*Las Juntas Generales, que constituyen el*

ISBN: 978-84-7777-418-1

Resulta evidente que el principio de reserva de ley quiebra en lo que respecta a las Normas Forales Tributarias, que al no ser formalmente leyes, «automáticamente no queda otra opción que ser reglamentos»[4].

Visto con perspectiva, y sin dejar de tener presente que con Navarra no se ha suscitado tanta polémica, no cabe duda de que la controvertida cuestión (aún no resuelta) de la naturaleza jurídica de las Normas Forales está en el origen de gran parte de la litigiosidad suscitada en torno a las mismas, ya que, conforme a la regulación vigente antes de la LO 1/2010, las Normas Forales aprobadas por los respectivos Territorios Históricos eran recurribles en vía contencioso-administrativa por cualquier persona física o jurídica que alegase un «interés legítimo». Esta «facilidad» para recurrir estas normas tributarias se estaba usando sistemáticamente, con el consiguiente riesgo de inseguridad jurídica que conllevaba. Por eso se venía reclamando de largo el llamado blindaje de las Normas Forales vascas para evitar su indiscriminada judicialización[5].

Esta necesidad de protección jurisdiccional de las NFT es un problema que guarda relación con la determinación del órgano encargado del control jurisdiccional de este tipo de normas, cuestión que depende de cuál sea su naturaleza jurídica.

Órgano máximo de representación y participación popular del Territorio Histórico, son el Parlamento de Gipuzkoa». Sobre el carácter de las normas autonómicas se ha escrito desde hace tiempo. *Vid*. AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudio del Estatuto de Autonomía del País Vasco,* IVAP, Oñati, 1983. LASAGABASTER HERRARTE resalta la indeterminación de que hizo gala el texto constitucional, que no utiliza en ningún artículo, de forma clara y explícita, las expresiones «ley autonómica», «leyes de las Comunidades Autónomas» o similares. Como ejemplos aproximativos recoge el art. 150.1 CE («normas legislativas») y el art. 153.a) («disposiciones con fuerza de ley»). Y como, según el art. 147.2 CE, eran los propios Estatutos de Autonomía los que determinarían si la Comunidad Autónoma tendría o no potestad de emanar normas con rango de ley, a continuación señala el art. 25.1 EAPV, donde expresamente se dice que el Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa. *Ibidem*., LASAGABASTER HERRARTE, I., «La función legislativa», pp. 679-680.

[4] No entramos en la naturaleza jurídica de las Normas forales Tributarias. Particularmente, no tenemos duda respecto al carácter parlamentario de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, con lo que eso supone en cuanto a representatividad y facultad legislativa en las materias de su competencia. Sobre la cuestión, *vid*. los trabajos recogidos en la obra colectiva UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como parlamento Foral*, IVAP-Gipuzkoako Batzar Nagusiak, Oñati, 2006. También nuestra postura al respecto en SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario*, IVAP, Oñati, 2012, pp. 657-682.

[5] Polémica reavivada tras la STS de 9 de diciembre de 2004, resolución que anulaba aspectos sustanciales de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades (NFIS). Dicha sentencia giró en torno a dos ejes principales: la calificación de las Normas Forales tributarias recurridas como ayudas de Estado contrarias a la legalidad comunitaria, y en torno al aún no aclarado estatus de las Normas Forales tributarias. En torno a esta cuestión, *vid*. FALCÓN TELLA, R., «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 2/2005; ALONSO ARCE, I., *El Concierto Económico en Europa,* IVAP, Oñati, 2010, pp. 114 y ss.; también RODRÍGUEZ CURIEL, J.W., «La autonomía fiscal de las autoridades intraestatales no excluye la calificación de ayuda de Estado (Sentencia del Tribunal Supremo de 9.12.2004)», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea*, marzo-abril 2005, pp. 84-91.

ISBN: 978-84-7777-418-1

II. PARTICULARIDADES DE LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA AUTONÓMICO VASCO

La configuración del sistema autonómico vasco, de base foral, es peculiar (y única en el Estado). Como ya hemos señalado, la capacidad fiscal vasca surge de la DA 1.ª CE como Derecho Histórico, y corresponde a las instituciones de los Territorios Históricos[6]. Así, junto a las instituciones autonómicas comunes (Parlamento Vasco y Gobierno) en la CAPV coexisten los poderes de los TTHH (Juntas Generales y Diputaciones Forales) con un importante ámbito de competencias (especialmente, y en lo que atañe a este estudio, fiscales y tributarias). Hacemos hincapié en que las Juntas Generales de cada Territorio Foral cumplen la función de Parlamento o asamblea legislativa, y las Diputaciones Forales la función de órgano ejecutivo o Gobierno. Por tanto, el Parlamento Vasco y las Juntas Generales de cada TTHH ejercen la superior función normativa dictando, respectivamente, Leyes y Normas Forales[7].

La complejidad aumenta al entrar en juego, además, el Concierto Económico, cuyo protagonismo (incluso en el orden normativo) corresponde sustancialmente a los Territorios Históricos[8]. Resulta evidente que todo ello conduce a un tipo de organización territorial *cuasi federal*, que responde, sobre todo en sus orígenes, a una ideología política de fuerte implantación en el País Vasco. Y se trata de un modelo autonómico peculiar y único en el ámbito del Estado (y posiblemente, en el extraestatal), lo que lo hace blanco de recelos y suspicacias, que se han llevado al ámbito jurisdiccional tanto estatal como europeo (comunitario).

---

[6] Recordemos que fue el Real Decreto-Ley 1/78 de 4 de enero el que instituyó el Consejo General del País Vasco como órgano común de gobierno de las provincias (se trata de una Disposición preconstitucional) que decidan su incorporación al mismo. Por otra parte, el Real Decreto-Ley 18/77 de 4 de marzo restauró las Juntas Generales de Gipuzkoa y Bizkaia, que habían quedado suprimidas por la Ley abolitoria de 21 de Julio de 1871 (distinta suerte corrió Álava). Estos pases iniciales quedaron consolidados por la Constitución y el Estatuto de Autonomía, a partir de los cuales se creó un entramado institucional complejo regulado por la Ley 27/1983 de 25 de noviembre, de «Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos» (LTH).

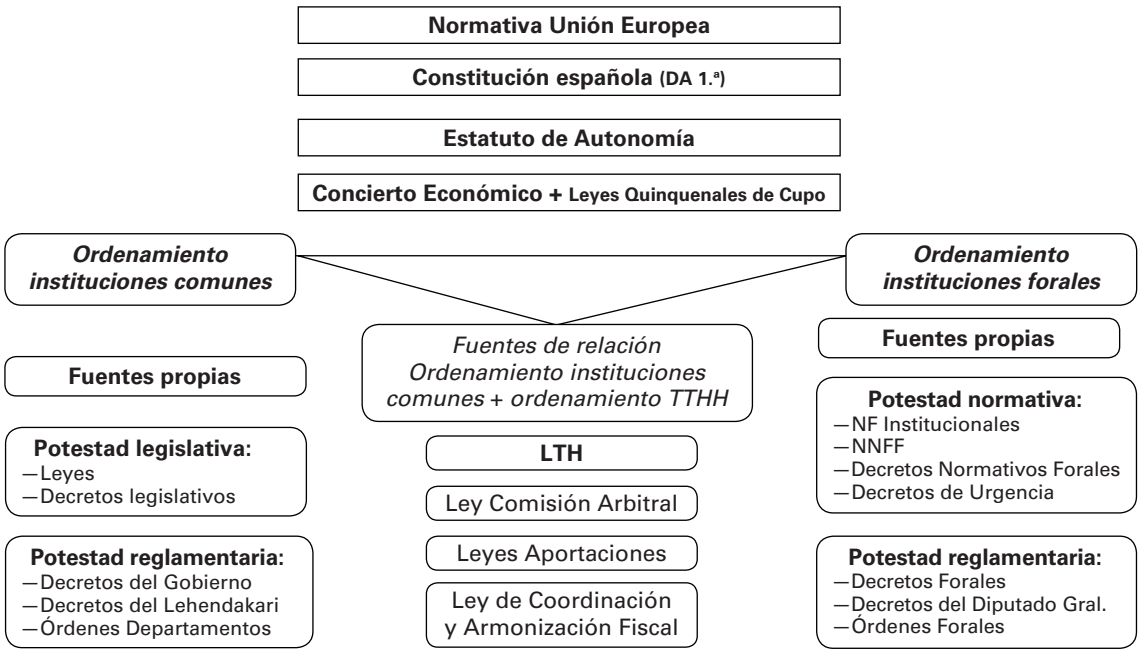
[7] Resumiendo el marco legal, tenemos en primer lugar la DA 1.ª CE, que proclama que ésta «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», y añade que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía». En el plano autonómico y de acuerdo con ello, el art. 3 EAPV reconoce a «cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco» la facultad de «en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno», reconocimiento que reitera el art. 24.2 y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo (art. 37.2), en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar (art. 25.1: «El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa… sin perjuicio de las competencias de las Instituciones a que se refiere el art. 37 del presente Estatuto»). Más aún, a ese núcleo competencial exclusivo (núcleo foral intangible en la STC 76/1988, de 26-1988) de los Territorios Históricos pertenece destacadamente el sistema tributario (art. 37.2.f) y 40 y 41 EAPV), que es propio de cada uno de ellos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios», lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (art. 41.2.a).

[8] *Vid*. RODRIGO RUIZ, M.A., «Peculiaridades fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco», en LASARTE, J. (coord.), *Manual General de Derecho financiero*, tomo IV, Vol. I, *Hacienda autonómica general y foral,* Comares, Granada, 2.ª ed., 1998, pp. 181-205.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Esta función legislativa de las Juntas Generales, equiparable a la de cualquier parlamento al uso, la proclaman las propias instituciones forales, tal y como venimos reseñando. Lo que expresado así no entraña mayor complejidad cognoscitiva, en el entramado jurídico-práctico no resulta tan sencillo. Porque a un Parlamento por definición le corresponde la función legislativa, y en este punto de la argumentación hallamos el gran obstáculo jurídico que supone el complejo entramado institucional y normativo vasco, verdadero hecho diferencial donde los haya; en palabras de J.M. CASTELLS ARTECHE, nos hallamos «ante la paradoja de unas presuntas cámaras legislativas desprovistas sin embargo de la suprema y esencial potestad de elaborar leyes formales»[9].

Es posible esquematizar el ordenamiento jurídico-normativo vasco de la forma que sigue[10]:



Con todo, la propia normativa foral se encarga de autoconstatar que las Normas Forales dictadas en materias en las que los Territorios Históricos tienen competencia exclusiva, *se aplicarán con preferencia a cualquier otra disposición legal o reglamentaria estatal o*

---

[9] CASTELLS ARTECHE, J.M., «Las Juntas Generales en el entramado institucional vasco», *op. cit.*, p. 121. Recoge un extracto del Preámbulo de la NFG 6/2005, que reconoce a las NNFF como *producto normativo singular en el subsistema de fuentes de derecho de nuestra Comunidad Autónoma, con valor material de una ley formal emanada de cualquier Parlamento territorial siempre que se dicte sobre materias de competencia exclusiva del Territorio Histórico.*

[10] Esquema de JIMÉNEZ ASENSIO, R., «El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como "ordenamiento asimétrico"», *RVAP*, IVAP, n.º 47 (II), 1997, p. 130.

ISBN: 978-84-7777-418-1

autonómica[11]. La cuestión es que en materia fiscal y tributaria la competencia exclusiva la ostentan precisamente los respectivos Territorios Históricos, abstracción hecha de la forma jurídica que adopten y la naturaleza jurídica que se les reconozca a las normas que las recogen, excluyendo a cualquier otra instancia estatal o autonómica[12]. Cabe decir, por tanto, que en este ámbito material la regulación foral equivale en el respectivo Territorio Histórico a lo que la estatal en el territorio común del Estado.

Como ya hemos señalado, que a estas Normas emanadas de las Juntas Generales no se les reconozca el carácter de «ley» ha provocado su continua judicialización en el orden contencioso-administrativo, situación que se trató de solventar con la LO 1/2010.

A) Judicialización de las Normas Forales Tributarias. Resumen

El problema de fondo es, básicamente, la no asumida capacidad normativa en materia tributaria que la DA 1.ª CE reconoce a los Territorios Históricos. Este *hecho diferencial* da pie a confundir igualdad con uniformidad, y a entender que tener un sistema tributario propio, distinto pero coordinado con el del Estado, supone desventajas para otras Comunidades Autónomas. Mientras no se superen estos prejuicios, seguirán surgiendo problemas.

La mencionada capacidad normativa de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa se materializa en poder hacer las Normas que regulan los tributos (concertados con el Estado, tal y como se recoge en el Concierto Económico). Y en poder hacer que esas normas sean «distintas» a las del Estado. Así, en el Impuesto sobre Sociedades el tipo de gravamen de los TTHH es del 28% y el del Estado 30%. Éste es el problema formal, la diferencia de tipo impositivo, que para los denunciantes de las Normas Forales del Impuesto de Sociedades (NFIS) es el causante de que las empresas se ubiquen en territorio foral y no en territorio común. Que en parte del Estado haya normas distintas se quiso interpretar como «selectividad territorial», que favorecía a determinadas empresas y por tanto era contraria a la normativa europea (artículos 107 y 108 TFUE). Así lo entendieron las instituciones riojanas y cántabras y la Asociación de Empresarios de La Rioja y UGT-Rioja, que recurrieron estas NFIS en la jurisdicción ordinaria, contencioso-administrativa (por aquello que venimos repitiendo de que solo los parlamentos autonómicos pueden crear normas con rango de ley, y las Juntas Generales no son instituciones autonómicas sino forales), alegando el pertinente «interés legítimo». El TSJPV, apreciando parcialmente la reclamación, anu-

---

[11] Art. 6.2 NFG 6/2005.

[12] *Vid*. MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (I)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 43, julio 2012, pp. 65-78; «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (II)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 44, enero 2013, pp. 53-70, y «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (y III)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 45, abril 2013, pp. 73-90.

ISBN: 978-84-7777-418-1

ló determinados artículos de estas NFIS, decisión recurrida ante el TS. Y éste, en la STS de 9 de diciembre de 2004 declaró *de motu proprio* que las NFIS eran contrarias al Derecho Comunitario por selectividad territorial, y por tanto las anuló. Evidentemente, el TS se extralimitó al usurpar la competencia interpretativa de la normativa europea que corresponde al TJUE. En esta situación, sin NFIS (o inservibles, dados los artículos anulados), las respectivas Juntas Generales aprobaron nuevas Normas que regulaban el Impuesto de Sociedades básicamente tal y como estaba antes. Nuevamente fueron recurridas, por las mismas razones, pero esta vez, previendo el *dejá vu*, el TSJPV presentó la correspondiente cuestión prejudicial al TJUE, planteando la cuestión (ya analizada en el *Caso Azores*) de la capacidad tributaria de los entes subestatales. En la STJUE de 11 de septiembre de 2008, el Tribunal europeo estableció el conocido como «test de la triple autonomía». Es decir, si un ente subestatal (Territorio Histórico, en nuestro caso) tiene autonomía institucional, procedimental y económica, las normas que sean de aplicación general en su ámbito territorial no son contrarias al Derecho Europeo. No se consideran «selectivas» respecto al Estado, sino generales en su territorio, y por tanto no incurren en ayudas de Estado ilegales. Esta sentencia europea, al ser prejudicial, no solucionaba el objeto en litigio, se limitaba a dar las pautas de interpretación del Derecho de la UE al caso planteado. Correspondía al juez nacional (TSJPV, en este caso) resolver la cuestión, tal y como hizo en la STSJPV de 22 de diciembre de 2008, en la misma línea (y con los mismos argumentos) que la del TJUE. Es decir, que en el caso de las NFIS se cumplía ese «triple test de autonomía» y por tanto no incurrían en ayudas de Estado ilegales por selectividad territorial. Los recurrentes volvieron a recurrir al TS, quien esta vez no se desmarcó, y en el marco de la STJUE desestimó los recursos dando por válida la STSJPV (STS 3 abril 2012).

B) Situación actual

En ese contexto que colocaba a las NFT dentro del marco legal europeo, poco cabe recurrir ya contra el sistema tributario foral en sí. Cuestión distinta es que en la aplicación de las normas se incurra en ayudas de Estado ilegales, igual que incurren numerosos Estados (incluido el español) y hasta Comunidades Autónomas. Incluso Territorios Históricos, como ha ocurrido con el tema conocido como «vacaciones fiscales vascas». En su día (años '90), dada la crisis económica, se dieron una serie de beneficios fiscales para incentivar a las empresas. Las medidas en sí tampoco entrañaban mayor problema, ya que entraban dentro de lo que se llaman ayudas de Estado autorizables por parte de la Comisión (art. 107.3 TFUE). Como solo los Estados están legitimados como sujetos activos ante las Instituciones europeas, eso suponía que las instituciones forales debían remitir la solicitud de autorización a Madrid, para que desde allí la hiciesen valer ante la Comisión. Este procedimiento se obvió, fundándose en que otras medidas similares se estaban autorizando. La Comisión las denunció como medidas (autorizables pero) no autorizadas, y actualmente el Reino de España (solo los Estados son sujetos…) está condenado por incumplimiento del Derecho de la Unión

ISBN: 978-84-7777-418-1

Europea tanto a la devolución de las ayudas ilegalmente concedidas como a las sanciones y los intereses generados en todo este tiempo. Como responsables directos (únicos), las Diputaciones Forales ya han procedido a la recuperación de las cantidades objeto de ayuda (cada una ha tratado con las empresas que correspondía). Lo que está pendiente aún, y es objeto de recursos, son las cantidades correspondientes a las sanciones y, sobre todo, a los intereses generados, que son ingentes. Probablemente la táctica sea la de hacer que se acumulen las cantidades hasta límites impagables (que ya los son).

Estas dos vías de litigio (las NFIS en general y una aplicación concreta de medidas fiscales determinadas) se han venido entremezclando para oscurecer la situación y atacar la financiación foral en su conjunto.

A ello ha ayudado, parece, la «facilidad» para recurrir estas NFT ante la jurisdicción contencioso-administrativa, alegando un interés legítimo. Y esta situación es la que se ha pretendido atajar con las reformas contenidas en la LO 1/2010.

III. LO 1/2010, PROTECCIÓN JURISDICCIONAL DE LAS NFT, «BLINDAJE»

Es sabido que la reforma realizada por la «*Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial*», vino a residenciar el conocimiento de los recursos y las cuestiones interpuestos contra las Normas Forales Tributarias de los tres TTHH en el Tribunal Constitucional, excluyendo del orden contencioso-administrativo el conocimiento de los recursos directos e indirectos contra esas Normas, que era la situación de control jurisdiccional vigente hasta la reforma mencionada. En este sentido, se trataba de reforzar la protección jurisdiccional de las Normas Forales Tributarias.

Desde el enfoque de la LO 1/2010, nuestro análisis consiste en contestar o afrontar un par de cuestiones: en primer lugar, el porqué del «blindaje»; ¿a qué obedece? Ya hemos señalado que el «blindaje» de las NFT es un problema que guarda relación con el órgano encargado del control jurisdiccional de este tipo de normas, que dependerá de su naturaleza jurídica. Hay que analizar e identificar ésta, para entender por qué se ha querido residenciar su control en el Tribunal Constitucional (aunque se haya hecho sin cambiar su naturaleza reglamentaria, sin meterlo en el artículo 27.2 con el resto de las normas de rango legal, elemento del que derivan los problemas). Y, en segundo lugar, uniendo los extremos apuntados (la discutida naturaleza de las NNFF y su catalogación como ayudas de Estado, pasando por el órgano jurisdiccional competente para enjuiciar los recursos planteados contra las NFT), trataremos de exponer que ante el Derecho de la Unión Europea no cabe blindaje alguno (*blindaje de comunitariedad*), y que, por tanto, el alcance de la LO 1/2010 no tiene el recorrido que se le achacaba.

La LO 1/2010, de 19 de febrero, cambió el procedimiento de control de las Normas Forales Tributarias de los TTHH, y, a partir de su entrada en vigor, es el Tribunal Constitucional exclusivamente (y no los tribunales ordinarios del orden contencioso-administrativo) quien

ISBN: 978-84-7777-418-1

se encarga de enjuiciar los recursos interpuestos contra esas NFT[13]. Esta modificación sobre el procedimiento de control no altera la naturaleza jurídica de las NFT, que siguen tal cual estaban (es decir, sin acabar de aclararse[14]). Su virtualidad es que al cambiar el órgano jurisdiccional, también cambia la legitimación activa de quiénes pueden recurrir ante el TC. Si en la situación anterior ante la jurisdicción contencioso-administrativa estaba legitimado cualquiera que alegase un «interés legítimo», tras la LO 1/2010 ante el TC solo pueden recurrir una serie de legitimados tasados (art.162 CE)[15].

A) Protección interna, estatal: la necesidad del «blindaje»

Dada la judicialización de las Normas Forales tributarias (especialmente, en cuanto a criterios o parámetros comunitarios), desde las Instituciones vascas, tanto las autonómicas como las forales, vinieron a sucederse y reiterarse toda una serie de declaraciones institucionales y en prensa denunciando esa situación (la cuestión no era nueva, y la doctrina llevaba tratando este asunto desde tiempo atrás[16]) y reavivando la polémica sobre la adecuada sede donde residenciar su control jurisdiccional. La situación, tanto *de facto* como *de iure*, de las Normas Forales tributarias en los últimos años dejaba patente otra vez la necesidad de cambiar el régimen procesal de las mismas, estableciendo su control jurisdiccional en manos del Tribunal Constitucional, fuera del ámbito de la jurisdicción ordinaria (orden contencioso-administrativo), pese a que, formalmente, fueran a seguir considerándose normas de carácter reglamentario.

---

[13] Están pendientes de resolución los cuatro recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra esta LO 1/2010 por el Consejo de Gobierno y el Parlamento de La Rioja y por la Junta y las Cortes de Castilla y León.

[14] LARRAZABAL lo ilustra muy gráficamente: *«(las NFT) no encajan en las categorías dogmáticas de Ley y Reglamento del sistema español de fuentes del derecho y ya se sabe que, como dice el refrán japonés, "clavo que sobresale recibe martillazo"»*. LARRAZABAL BASÁÑEZ, S., «La Constitucionalidad del nuevo procedimiento de control de las Normas Forales Fiscales de los territorios Históricos Vascos», en AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, J. y ALONSO OLEA, E.J. (Eds.), *Haciendas Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro*, Ad Concordiam, Bilbo, 2011, p. 262.

[15] Art. 162.1.a) CE: *Están legitimados para interponer Recurso de inconstitucionalidad: el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas.*

[16] Para este tema, *vid*. los ya mencionados JIMÉNEZ ASENSIO, R., «La «Norma Foral» en el sistema de fuentes…», *op. cit.*, pp. 143-171; en la misma obra, CARRILLO LÓPEZ, M., «Las Juntas Generales de Gipuzkoa: carácter representativo y potestad normativa», pp. 131-142; CASTELLS ARTECHE, J.M., «Las Juntas Generales en el entramado institucional vasco», pp. 115-128; COBREROS MENDAZONA, E., «Las Juntas Generales y la Comisión Arbitral», pp. 99-114; RAZQUIN LIZARRAGA, M.M., «Las funciones y las competencias de las Juntas Generales», pp. 75-97; JÁUREGUI BERECIARTU, G., «Las Juntas Generales como institución de democracia representativa y participativa», pp. 37-54 y SAIZ ARNAIZ, A., «Las Juntas Generales: ¿Parlamento contemporáneo?», pp. 55-71. Aunque circunscrito al Territorio Histórico de Gipuzkoa y sus Juntas, todo lo expuesto es total y absolutamente trasladable a los otros dos Territorios, por lo que en este trabajo lo generalizamos y aplicamos a los tres en general.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

En esta línea, como señala S. LARRAZABAL, se propagó con fuerza, y consiguió cuajar a comienzos del año 2010, la idea de dotar al Concierto de una mayor protección jurídica a través de unas concretas modificaciones de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) y de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) para establecer, precisamente, que la competencia jurisdiccional sobre las normas forales «tributarias» estuviera sometida al Tribunal Constitucional, pues, de este modo, se reduciría notablemente el número de sujetos que pudieran recurrir la fiscalidad vasca[17].

Unido a ello, se reclamaba igualmente remediar también otra cuestión pendiente, como era la de la legitimidad de las Instituciones forales para recurrir a la jurisdicción constitucional. Porque los Derechos Históricos de los Territorios Forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que «*entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa*», que remedie el déficit de protección de la Foralidad que resulta de la falta de legitimación de las Instituciones Forales para acudir al TC en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la DA 1.ª CE y el art. 37 EAPV les reserva en exclusiva[18]. Para ilustrar esta «necesidad» (jurídica, pero sin duda también política) de dotar de protección jurisdiccional a las NFT, expondremos brevemente el camino llevado a cabo hasta culminar en la LO 1/2010.

1) *Las iniciativas para el «blindaje»*

En la línea de buscar la apropiada protección jurisdiccional para las Normas Forales Tributarias, el 7 de octubre de 2005 el Parlamento Vasco aprobó por unanimidad una proposición de ley dirigida a promover en el Congreso y el Senado la reforma de la LOPJ y de la LOTC, para que las normas forales emanadas de los TTHH únicamente pudieran ser enjuiciadas por el TC a través del recurso o cuestión de inconstitucionalidad. Esto es, para establecer que la competencia sobre las Normas Forales tributarias se limitase al Tribunal Constitucional, reduciendo de este modo el número de legitimados que puedan recurrir la fiscalidad vasca[19]. Pero esta iniciativa quedó durante un tiempo en mero intento de adecuar contenido y continente (materia tributaria y norma foral con rango reglamentario), ya que la enmienda fue rechazada en el Congreso de los Diputados.

---

[17] LARRAZABAL BASÁÑEZ, S., «La solución es blindar el Concierto para evitar que cualquier persona, por capricho, pueda judicializarlo», en http://www.deia.com/es/impresa/2008/09/13/araba/ekonomia/49889 5.php y http://www.noticiasdealava.com/ediciones/2008/09/13/economia/euskadi/d13 eus43.1019351.ph

[18] ETXEBERRIA MONASTERIO, J.L., «En defensa del «blindaje» de las Normas Forales tributarias», *Forum Fiscal de Álava*, julio 2008, pp. 23-27.

[19] Decía la Propuesta que «el enjuiciamiento de las Normas forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se hará a través del recurso o cuestión de inconstitucionalidad».

ISBN: 978-84-7777-418-1

Planteado así, se trataba más de una cuestión política, de oportunidad política incluso, que de un problema meramente jurídico, ya que los grandes partidos estatales venían rechazando el (mal) denominado «blindaje» del Concierto Económico en la reforma del TC, aunque en la última ocasión en que se llegó a votar recibió el respaldo de la mayoría. Mientras, continuaba abierta la vía jurídica contra las bases de la Financiación Foral. La argumentación jurídica para no aceptar esta protección de la fiscalidad foral (concretada en el Concierto Económico y manifestada en las NFT recurridas) parecía basarse en entender que el artículo 161 CE sólo contempla la posibilidad del recurso ante el TC en el caso de las leyes y normas con rango de ley (art. 27.2 LOTC), y las normas forales formalmente no lo son. A este argumento se opone la opinión[20] de que el mismo artículo 161.1.d CE recoge que el TC conocerá «de las demás materias que le atribuyan la Constitución o las leyes orgánicas».

Entre las medidas tomadas en aras al *blindaje* cabe destacar la mencionada *Proposición de Ley* (presentada por el Parlamento Vasco en el Congreso de los Diputados) *de modificación de las Leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial*, el 11 de abril de 2008[21], admitida a trámite según procedimiento[22]. Posteriormente, y con un gobierno diferente, el Parlamento Vasco tramitó como iniciativa de Proposición no de ley la «solicitud de reiteración de la presentación ante el Congreso de los Diputados de la iniciativa denominada "Proposición de ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial"», que fue remitida, a fecha de 13 de junio de 2009, al Gobierno Vasco para su correspondiente tramitación[23].

---

[20] Así, ESTEBAN BRAVO, A., «Blindar las normas, no el Tribunal», en *El Correo Digital*, 11/03/07. Accesible en http://www.almendron.com/tribuna/index.php/14561/blindar-las-normas-no-el-tribunal (20/07/2008).

[21] Proposición no de Ley 125/000011, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (n.º de expediente 125/000030 de la VIII Legislatura), presentada por el Parlamento Vasco. BOCG de 11 de abril de 2008, Serie B, n.º. 11-1. En ese momento el Gobierno Vasco era nacionalista. Reiterada como Proposición no de Ley del Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), por la que se insta al Gobierno a presentar sendos proyectos de ley de reforma de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, y de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial. BOCG. Congreso de los Diputados, serie D, n.º 12, de 9 de mayo de 2008. (Número de expediente 162/000031), debatida en el Congreso el 20 de mayo de 2008.

[22] Decisión adoptada por la Mesa de la Cámara, de admitir a trámite y dar traslado al Gobierno a los efectos del art. 126 del Reglamento, publicar en el BOCG y notificar al autor de la iniciativa. En ejecución de dicho acuerdo, se ordena la publicación de conformidad con el art. 97 del Reglamento de la Cámara, con fecha de 7 de abril de 2008. Resume perfectamente la situación que tratamos.

[23] Presentada en legislatura presidida por Lehendakari socialista, basándose en la Propuesta precedente, esta proposición de ley promovía la modificación puntual de la Ley Orgánica 2/1979, de 30 de octubre, del Tribunal Constitucional y de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, con el fin de que las normas forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, reguladoras de los impuestos concertados, fueran enjuiciadas por el Tribunal Constitucional y no por la jurisdicción contencioso-administrativa. Argumentaba la mencionada Proposición que las normas forales reguladoras de los impuestos concertados no desarrollan ni complementan ley alguna sino que en el ámbito de los tres TTHH suplen a las leyes estatales, razón por la cual deben tener igual régimen procesal de impugnación que éstas, residenciándose su control judicial en la justicia constitucional y no en la jurisdicción contencioso-administrativa. Las Normas Forales tributarias son, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa a través del

ISBN: 978-84-7777-418-1

La proposición de Ley señalada recogía diferentes medidas de modificación de la LOTC y de la LOPJ, dirigidas todas a paliar la sensación de vulnerabilidad de las Normas Forales tributarias, configurando de esta manera el (política y/o extrajurídicamente) llamado «blindaje» de las Normas Forales tributarias. Entre esas medidas de protección jurisdiccional propuestas por la iniciativa presentada por el Parlamento Vasco pueden destacarse:

— La modificación del artículo 27.2 de la LOTC o Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, incorporando un nuevo apartado «e)», el cual quedaría como sigue: [«son susceptibles de declaración de inconstitucionalidad», se entiende, mediante procedimiento de declaración de inconstitucionalidad del TC:] «Las Leyes, actos y disposiciones normativas con fuerza de Ley de las Comunidades Autónomas, incluidas las normas forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia relativas a los impuestos concertados, con la misma salvedad formulada en el apartado b) respecto a los casos de delegación legislativa» [24].

---

recurso directo, como si se trataran de normas reglamentarias, y también a través del recurso indirecto, lo que las hace más vulnerables en la medida en que esta forma de impugnación es utilizable por cualquier persona física o jurídica, situación muy diferente a la de las leyes fiscales del Estado y de todas las demás de las CCAA, que solo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional. Con el fin de resolver el obstáculo formal que supone la actual redacción del art. 27 LOTC y del art. 9.4 LOPJ, es preciso incluir en el primero de los artículos citados las normas forales que regulan los impuestos concertados, así como excluir dichas normas del segundo artículo indicado. Igualmente, por cuestiones de coherencia institucional, se debe solucionar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca, que resulta de la falta de reconocimiento a los Territorios Históricos del País Vasco, para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales conculcaciones de la foralidad por el legislador estatal. Procede también por ello resolver el indicado déficit de protección mediante otra modificación puntual de la LOTC que añada un capítulo específico regulador de las facultades de las tres Diputaciones forales y las tres Juntas Generales de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, creando en defensa de sus competencias forales el mecanismo de protección competencial denominado «Conflictos en defensa de la autonomía foral». Habiendo concluido la octava legislatura del Parlamento Vasco, antes de que se defendiera dicha iniciativa en el Congreso de los Diputados. Es por lo cual que, los parlamentarios y parlamentarias del grupo Nacionalistas Vascos (EA-NV) firmantes presentamos, de conformidad con el artículo 130 del Reglamento, la siguiente proposición no de ley, solicitando del Pleno de la Cámara: 1. Que acuerde reiterar directamente ante el Congreso de los Diputados la iniciativa consistente en la proposición de ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial aprobada por unanimidad del Pleno del Parlamento de 27 de junio de 2007. 2. Que proceda al nombramiento de los parlamentarios o parlamentarias encargados de la defensa de esta iniciativa ante el Congreso de los Diputados. En Vitoria-Gasteiz, a 12 de mayo de 2009, Parlamentarios y parlamentarias del grupo Nacionalistas Vascos». Esta proposición no de ley fue votada en el Parlamento Vasco el 12 Junio, 2009 (11:16), con los siguientes resultados totales: parlamentarios presentes: 74; Votos en contra: 1 (UPD); votos a favor: 73 (EB, Aralar, EA-NV, EA, PV-ETP, SV-ES), Abstención: 0 y no votaron: 0. En http://www.parlamento.euskadi.net/fr_iniciac/DDW?W=INI_LEGIS =09+AND+INI_SECCION=11+ANDINI_SERIE=02+AND+INI_SSERIE=01+AND+INI_NEXP=0001.

[24] Junto a ésta se proponía también la modificación de las siguientes disposiciones de la LOTC: Art. 28.1, «Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, *norma foral fiscal*, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las CCAA, el tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes CCAA o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas». Art. 29.2: «La desestimación, por razones de forma, de un recurso de inconstitucionalidad contra una Ley, *norma foral fiscal*, disposi-

— La modificación de la LOPJ de 1 de Julio de 1985, con un cambio de redacción en el art. 9.4, el cual quedaría redactado como sigue: *«Los del orden contencioso administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones Públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley salvo las Normas forales de las Juntas*

---

ción o acto con fuerza de Ley no será obstáculo para que la misma Ley, *norma foral*, disposición o acto puedan ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad con ocasión de su aplicación en otro proceso». Art. 30: «La admisión de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad no suspenderá la vigencia ni la aplicación de la Ley, *de la norma foral fiscal*, de la disposición normativa o del acto con fuerza de Ley, excepto en el caso en que el Gobierno se ampare en lo dispuesto por el art. 161.2 CE para impugnar, por medio de su Presidente, Leyes, *normas forales*, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley de las CCAA». Art. 31: «El recurso de inconstitucionalidad contra las Leyes, *normas forales fiscales*, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley podrá promoverse a partir de su publicación oficial». Art. 32.1: «Están legitimados para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad cuando se trate de Estatutos de Autonomía y demás Leyes del Estado, orgánicas o en cualesquiera de sus formas, disposiciones normativas y actos del Estado o de las CCAA con fuerza de Ley, *normas forales fiscales de los Territorios Históricos*, tratados internacionales y Reglamentos de las Cámaras y de las Cortes Generales: a) El Presidente del Gobierno, b) El Defensor del Pueblo, c) Cincuenta Diputados, d) Cincuenta Senadores». Art. 32.2: «Para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad contra las Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía, están también legitimados los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las CCAA *y Juntas Generales de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia*, previo acuerdo adoptado al efecto». Art. 35.1: «Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley *o una norma foral que regule competencias fiscales de los Territorios Históricos*, aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al TC con sujeción a lo dispuesto en esta Ley». Art. 35.2: «El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, debiendo concretar la ley, norma con fuerza de Ley *o norma foral fiscal* cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar y justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión. Antes de adoptar mediante auto su decisión definitiva, el órgano judicial oirá a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común e improrrogable de diez días puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, resolviendo el Juez seguidamente y sin más trámite en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegase a sentencia firme». Art. 37.2: «El TC dará traslado de la cuestión al Congreso de los Diputados y al Senado por conducto de sus Presidentes, al Fiscal General del Estado, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, en caso de afectar a una Ley o a otra disposición normativa con fuerza de Ley dictadas por una Comunidad Autónoma, a los órganos legislativo y ejecutivo de la misma, *y en caso de afectar a una norma foral fiscal, a las Juntas Generales y a la Diputación Foral del Territorio afectado,* todos los cuales podrán personarse y formular alegaciones sobre la cuestión planteada en el plazo común improrrogable de quince días. Concluido éste, el Tribunal dictará sentencia en el plazo de quince días, salvo que estime necesario, mediante resolución motivada, un plazo más amplio, que no podrá exceder de treinta días». Art. 39.1: «Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición, *norma foral fiscal* o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia». Art. 40.1: «Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, *normas forales fiscales*, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, *normas forales*, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad».

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia que regulen los impuestos concertados cuyo conocimiento está reservado al Tribunal Constitucional por su Ley Orgánica, y con los Decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa Jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho».

En todo caso, el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan en relación con las normas forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia que regulen los impuestos concertados está reservado al Tribunal Constitucional por Ley orgánica.

En la Exposición de Motivos de la mencionada Proposición de Ley del Parlamento se destacaba que la DA 1.ª CE proclama que ésta *ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales*, añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de autonomía» y que, de acuerdo con ello, el EAPV reconoce reiteradamente[25] a cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco la facultad de «en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno», reconocimiento que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo[26], en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar[27]. Por tanto, el sistema tributario propio de cada uno de los Territorios Históricos[28], que se regula «mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o convenios», pertenece definitivamente al *núcleo foral intangible*[29], lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario»[30]. Se hacía por tanto una remisión a las Juntas Generales de cada Territorio de la competencia para establecer y regular los distintos tributos que sustentan la Hacienda Foral.

En consecuencia, como ya señalábamos anteriormente, son las Juntas Generales de cada Territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la Hacienda Foral, regulación que realizan mediante la aprobación de Normas Forales, que tienen (o alcanzar a tener sólo) naturaleza reglamentaria, ya que la LTH reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de ley[31]. Y es este *status* el que las hacía recurribles ante cualquier tribunal de la jurisdicción contencioso-admi-

---

[25] Art. 3 EAPV, reiterado en el art. 24.2 del mismo.

[26] Art. 37.2 EAPV.

[27] Art. 25.1 EAPV: «El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa…, sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el art. 37 del Estatuto».

[28] Art. 37.3.f del EAPV, y 40 y 41, a los que aquél se remite.

[29] Así lo reconoce el propio TC, STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6.º, apdo b), párrafo 2.º.

[30] Art. 41.2.a) EAPV.

[31] Art. 6.2. LTH.

ISBN: 978-84-7777-418-1

nistrativa (mediante recurso directo contra reglamentos o por la técnica del llamado recurso indirecto), lo cual, en la medida en que estos recursos pueden plantearse por cualquier persona física o jurídica que esgrima un interés legítimo (concepto amplio donde los haya), las hacía vulnerables al albur de intereses de toda índole. En flagrante contraposición, las normas tributarias tanto del Estado como de la Comunidad Foral Navarra tienen rango de Ley, lo que las hace impugnables exclusivamente ante el Tribunal Constitucional y además solo por la reducida lista de sujetos legitimados en el art. 162 CE.

El legislativo vasco entendió que los Derechos Históricos de los Territorios Forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución. Existiría un espacio exclusivo constitucionalmente garantizado para los TTHH, un espacio en el que ni las Cortes Generales ni el propio Parlamento Vasco pueden entrar, donde las instituciones forales deben operar, sin embargo, con normas carentes de rango de ley según el EAPV, de modo que por ese rango inferior resultan más vulnerables (y, por lo tanto, más frágiles). Como consecuencia de ello, la garantía constitucional de la foralidad de los Territorios Históricos vascos resulta más débil que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo (la DA 1.ª CE). Y es en este sentido y sobre esta base desde la que se propone la modificación del régimen de impugnabilidad de las normas forales de los TTHH, con el objeto de que solo puedan ser impugnadas ante el TC[32]. Y es que, como hemos podido señalar y reiterar, a diferencia de las leyes tributarias de la Comunidad Foral navarra, las normas forales vascas pueden ser recurridas ante los Tribunales contencioso-administrativos, lo que las hace más *vulnerables*, en la medida en que dichos recursos pueden ser utilizados por cualquier persona *física* o *jurídica* que esgrima un interés legítimo[33].

En cualquier caso, la pretensión de las Instituciones vascas se refería a unas Normas Forales muy concretas: las fiscales y tributarias y, en particular, a las relativas a los impuestos concertados, no a todas en general.

---

[32] Como ocurre con las normas emitidas por los parlamentos autonómicos en el ejercicio de sus competencias, y como en el caso de la CFN, con las mismas Normas Forales tributarias con rango de ley puesto que concurren en una misma institución el carácter autonómico y foral, dando a sus normas el rango que las protege. Esto es, pueden ser recurridas pero sólo ante el TC, con la consiguiente restricción de instituciones habilitadas para ello. Así las cosas, desde la perspectiva autonómica vasca esta diferencia entre la CAV y la CFN no tiene justificación material alguna, ya que materialmente la regulación del IRPF o del IS es la misma cosa y debería tener, por ello, el mismo tratamiento en Navarra que en Bizkaia, Gipuzkoa y Álava. Todo se reduce, por tanto, a una diferencia formal, que en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco resulta de la falta de reconocimiento a sus instituciones de la potestad legislativa, explicación ésta que dista mucho de ser satisfactoria, supuesta la identidad material ya destacada.

[33] Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de La Rioja viene impulsando a través de asociaciones de empresarios recursos contra las normas forales vascas, que les afectan exactamente igual que las navarras, pero contra éstas no pueden recurrir salvo al TC, mientras que contra las de la CAPV disponen de todo el abanico contencioso-administrativo.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Unido a todo esto, y por razones de estricta coherencia, la proposición del Parlamento Vasco abordaba también el llamado déficit de protección constitucional de la foralidad vasca, que resultaba de la falta de reconocimiento de legitimación activa a los Territorios Históricos para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales agresiones tanto del legislador estatal como autonómico. Y siendo esto así, proponía arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, para remediar el déficit de protección de la foralidad producido por la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al TC en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la DA 1.ª CE y el art. 37 EAPV les reserva en exclusiva. Y en este sentido, la proposición de Ley del Parlamento Vasco proponía como necesaria una modificación de la LOTC, que añadiese a ésta (más allá del imposible acceso a la legitimación para interponer recurso de inconstitucionalidad —salvo reforma constitucional del cerrado artículo 162 CE—, o del Capítulo IV dedicado a los «Conflictos en defensa de la autonomía local»[34]) un nuevo capítulo V bajo el epígrafe: «De los conflictos en defensa de la autonomía foral»[35].

2) *Tramitación y aprobación en las Cortes Generales*

Presentada la Proposición vasca en el Congreso, la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados aprobó el 3 de diciembre de 2009 el dictamen de la «protección jurisdiccional de las Normas Forales tributarias» (dictamen de reforma de la LOPJ, la LOTC y la LJCA) para limitar la legitimación activa en los recursos contra las normas forales de contenido fiscal[36]. En el Pleno del Congreso de 17 de diciembre de 2009 se procedió a la aprobación de estas modificaciones, con 194 votos a favor, 147 en contra y una abstención[37].

---

[34] Se considera que lo que es válido para la tutela de la autonomía local frente al legislador, no lo es tanto para la defensa de la autonomía foral. Y no sirve, en primer lugar, porque una cosa es la autonomía local (que también concierne a las Diputaciones Forales en la medida en que ostentan las competencias propias de las diputaciones provinciales), y otra cosa distinta la autonomía foral. Y, en segundo lugar, porque la autonomía foral se predica de cada Territorio Histórico individualmente considerado, con lo que el mecanismo de conflicto tendría que estar a disposición de todos y cada uno de ellos; y no lo está en la regulación que contiene el nuevo capítulo IV del título IV de la LOTC que exige la actuación de consuno de dos de los tres territorios, que representen, como mínimo, la mitad de la población de los tres (art. 75 ter, apdo. 1.c, LOTC). *Vid.*, ETXEBERRIA MONASTERIO, J.L., «En defensa del «blindaje» de las Normas Forales Tributarias», *op. cit.*, p. 26.

[35] La redacción propuesta para este nuevo Capítulo de la LOTC es la siguiente:

«Art. 75 sexties.1. Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada. 2. Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, mediante acuerdo adoptado al efecto. 3. Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento previsto establecido en los artículos 63 y siguientes de esta ley.»

[36] BOCG, Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie B (Proposiciones de Ley), núm. 11-8, de 2 de diciembre de 2009.

[37] Los votos en contra eran del PP y UPyD, siendo el resto de grupos parlamentarios favorables.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En cuanto a su tramitación en el Senado, el 23 de diciembre se fechó la entrada del texto aprobado en el Congreso, declarándose su tramitación urgente y abriendo un plazo de enmiendas que acabó el 28 de diciembre. El Grupo Parlamentario Popular interpuso cinco enmiendas.

La tramitación en la Comisión Constitucional del Senado de la Proposición de Ley Orgánica de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (624/000006) se inició el 2 de febrero de 2010. El Pleno del Senado, en sesión del día 10 de febrero de 2010, aprobó la Proposición de Ley Orgánica de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, sin introducir variaciones en el texto remitido por el Congreso de los Diputados. En este caso, el resultado de la votación fue de 132 votos a favor, 114 en contra y una abstención[38].

El contenido del texto aprobado consiste en dos artículos y una disposición adicional única. El primer artículo viene a modificar la LOTC residenciando el control y el conocimiento de las normas forales tributarias en el Tribunal Constitucional (y unido a ello, articulando una vía para los conflictos en defensa de la autonomía local). Pero lo hace lejos del artículo 27.2 de la LOTC (donde se recogen las normas con rango de ley a efectos de control y declaración de inconstitucionalidad), introduciendo una «Disposición adicional quinta (nueva)», cuyo contenido establece que:

> «1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 311979, de 18 de diciembre).
>
> El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal.
>
> El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley.
>
> 2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente.
>
> Los trámites regulados en los artículos 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

[38] Los votos en contra corresponden al PP. Anecdóticamente, dos senadores populares (Ramón Rabanera y Juana Iturmendi) optaron por ausentarse en el momento de la votación, por coherencia, ya que mientras ostentaron cargos institucionales autonómicos y forales se habían manifestado a favor de esta medida. La abstención podría ser de algún senador socialista, siendo el resto de representantes favorable a la modificación.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

> En la tramitación de los recursos y cuestiones regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos diez y once de esta Ley.
>
> 3. Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada.
>
> Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante acuerdo adoptado al efecto.
>
> Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los artículos 63 y siguientes de esta Ley».

Por otra parte, el artículo 2 de la LO 1/2010 recoge la oportuna modificación del artículo 9.4 de la *Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial*[39], mientras la disposición adicional única[40] hace lo propio con la *Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.*

Cabe señalar que, entre la aprobación de las modificaciones legislativas pertinentes (Congreso, 17 de diciembre de 2009; Senado, 10 de febrero de 2010) y la publicación de la misma en el BOE para su entrada en vigor, a fecha de 5 de febrero de 2010, la Comunidad Autónoma de La Rioja planteó un nuevo recurso sobre la NFIS ante la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual fue aceptado a trámite el 16 de febrero de 2010. El recurso aprovechaba el escaso margen que les quedaba a los gobiernos autonómicos limítrofes para seguir judicializando la autonomía fiscal vasca, ya que el objeto del mismo, como en ocasiones anteriores, eran diversas medidas de las Diputaciones Forales sobre el Impuesto sobre Sociedades[41].

---

[39] «Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el art. 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. Quedan excluidos de su conocimiento los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica».

[40] «Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la Disposición Adicional quinta de su Ley Orgánica».

[41] Se trataba de recursos contra la ejecución presupuestaria para el año 2010 de la Norma Foral 14/2009, de 17 de diciembre, de la Diputación de Álava, contra las modificaciones tributarias introducidas en la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, de la Diputación de Gipuzkoa y de los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010. En concreto, las reclamaciones se referían nuevamente a las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Por otro lado, es necesario resaltar igualmente que alguna Comunidad Autónoma limítrofe recurrió ante el Tribunal Constitucional la mencionada LO 1/2010[42]. Ciertamente, si bien la Exposición de Motivos es cuidada y bien estructurada, lo cierto es que hasta que se dé solución a la base real de la cuestión (la naturaleza jurídica de las NFT), solo es una solución para salir al paso[43].

B) Protección externa, europea

1) *Las NFT y la LO 1/2010 en el contexto de la normativa europea*

Sin adentrarnos ahora en el Derecho de la Unión Europea, traemos a colación solo un puñado de principios, a modo de recordatorio:

- Los derechos y obligaciones previstos en la legislación europea no sólo incumben a los Estados Miembros (EEMM): algunas normas se aplican directamente a los ciudadanos y las empresas.
- El Derecho europeo forma parte integrante del ordenamiento jurídico de los EEMM, que son los primeros responsables de transponerlo y aplicarlo correctamente.
- Por tanto, todo ciudadano tiene derecho a exigir a las autoridades de cualquier E.ºM que observen correctamente sus derechos europeos.

Y, por último, resaltamos que los órganos administrativos y/o jurisdiccionales nacionales son los responsables primeros de garantizar el respeto del Derecho de la Unión por parte de las autoridades de los Estados Miembros.

Es decir, ante el Derecho de la Unión Europea, cualquier ciudadano que crea vulnerado sus derechos («interés legítimo») puede interponer recurso ante la jurisdicción ordinaria (Contencioso-administrativa) contra la norma vulneradora, independientemente de que ésta sea una ley del Estado, de una CCAA, una Norma Foral Tributaria, un reglamento o cualquier otra.

Es evidente que este pretendido «blindaje» de la LO 1/2010 limita las competencias de la jurisdicción ordinaria respecto a las NF tributarias, pero la cuestión que nos planteamos es hasta qué punto afecta o puede afectar este límite a la capacidad y deber del Juez nacional de actuar como Juez europeo también frente a esas normas. Porque, recordemos, desde la entrada de España en la UE, la legislación europea se superpone a la estatal; se adaptó la normativa interna (Constitución incluida) para adecuarla a la normativa europea. Por tan-

---

[42] En este sentido, señalar que el Grupo Popular del Parlamento de la Rioja, que contaba con mayoría absoluta en la Cámara, presentó el 22 de febrero de 2010, para su aprobación en pleno, la propuesta de interponer un recurso de inconstitucionalidad contra el blindaje del Concierto vasco. Por su parte, el pleno del Parlamento de Cantabria rechazó el día 1 de marzo de 2010, con los votos del PRC y PSOE, presentar un recurso de inconstitucionalidad contra el «blindaje» del Concierto Económico vasco, tal y como había propuesto el PP.

[43] Sobre los diferentes aspectos de la constitucionalidad de esta LO 1/2010, *vid*. PALAO TABOADA, C., «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las Normas Forales Fiscales», *Revista del Centro de Estudios Financieros*, noviembre 2013.

ISBN: 978-84-7777-418-1

to, todas las normas internas de España como Estado Miembro de la UE (de todos los rangos, estatales, autonómicas, provinciales, municipales y también forales) deben respetar el marco jurídico europeo, so pena de ser recurribles. Y, como es sabido, la jurisdicción competente para conocer de estos recursos por vulneración del Derecho de la Unión Europea es la jurisdicción ordinaria de cada uno de los Estados Miembros. Es decir, el Derecho de la Unión Europea limita la capacidad del legislador nacional de actuar sobre las competencias del Juez nacional, al menos sobre las competencias comunitariamente establecidas.

Otro aspecto del Derecho Europeo a tener en cuenta es el referido a las Ayudas de Estado ilegales (art. 107 y 108 TFUE), que tratan de proteger la libre competencia intracomunitaria evitando distorsiones estatales que desfavorezcan a empresas o producciones foráneas. En este sentido, interpretando que el marco de referencia era el Estado en su conjunto y no el ámbito competencial de las respectivas NFT, y, por tanto, considerando que el tipo impositivo (inferior) en el Impuestos de Sociedades perjudicaba a las empresas sitas en territorio de régimen común, se recurrieron estas Normas por entenderlas contrarias al ordenamiento europeo. En la famosa STS de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo se arrogó la competencia de interpretar la norma comunitaria y dio por hecho que las Normas Forales del Impuesto de Sociedades eran selectivas por razón del territorio y, por lo tanto, constituían ayudas de Estado ilegales[44]. Se procedió a la supresión de los artículos sancionados, y las respectivas Juntas Generales aprobaron nuevas Normas del Impuesto sobre Sociedades similares a las anuladas. Fueron nuevamente recurridas, pero esta vez, en lugar de pronunciarse, el TSJPV planteó la pertinente cuestión prejudicial al TJUE, único competente para interpretar si una norma es o no acorde con la normativa europea.

La STJUE de 11 de septiembre de 2008 vino a reconducir la situación, estableciendo que si se cumplían determinadas condiciones (autonomía institucional, procedimental y económica), las normas subestatales (las NFT, en este caso) tenían cabida en el entramado jurídico europeo y no incurrían en selectividad territorial. Es decir, si se trata de normas de aplicación general en un territorio concreto, no se consideran selectivas[45]. Las Normas Forales tributarias, aún siendo distintas a las del Estado, no por ello vulneran la normativa comunitaria y tienen cabida en el Derecho Europeo.

---

[44] Es decir, las Normas Forales del Impuesto de Sociedades (NFIS) solo pueden aplicarse en el ámbito territorial del respectivo Territorio Histórico (principio de territorialidad y competencia), y, por lo mismo, resultan ilegales porque no se aplican en todo el Estado. Sobre esta controvertida sentencia (que no jurisprudencia, puesto que se trató de un solo pronunciamiento en este sentido), *vid*. FALCÓN Y TELLA, R., «En torno a la STS de 9 de septiembre de 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 2/2005, pp. 5-10; ALONSO ARCE, I., *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010, pp.107 y ss.

[45] A este respecto, la propia sentencia recoge que «(…) las referidas medidas se aplican a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que, conforme a la regla de reparto de la competencia fiscal adoptada por el Estado miembro de que se trate y dicha entidad infraestatal, ésta tenga competencia» (STJUE 11 septiembre 2008, parágrafo 138 *in fine*). Entre la abundante doctrina generada, *vid*. RUBÍ CASSINELLO, J.G., «El Concierto Económico a la luz de las sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008», *Revista Unión Europea Aranzadi*, n.º 1, 2009. pp. 23-42.

ISBN: 978-84-7777-418-1

2) *Protección europea: ¿posibilidad de «blindaje»?*

Finalmente, trataremos ahora de articular «una valoración de la reforma: blindaje de constitucionalidad *vs* blindaje de comunitariedad», una valoración que parte de una doble idea:

— Por una parte, que el Juez nacional que actúa como Juez comunitario lleva a cabo, en realidad, dos controles (el de legalidad interna, y el de legalidad comunitaria o de la Unión) utilizando dos parámetros (legalidad-constitucionalidad y comunitariedad-europeidad), con independencia de que la naturaleza y el rango de las categorías normativas internas, así como los mecanismos procesales y las vías o recursos para controlarlas, sean establecidos por el Derecho interno, siempre en virtud del principio de autonomía institucional del Derecho interno respecto al Derecho comunitario.
— Y, por otro lado, que el contenido del control y los parámetros de enjuiciamiento internos no pueden condicionar la existencia y eficacia del control de comunitariedad. Es decir, el blindaje en términos internos no puede generar un blindaje en términos de comunitariedad: que el Juez nacional no pueda controlar la validez y la eficacia de las NFT en términos de Derecho interno no puede significar que no pueda controlar su aplicabilidad en términos de comunitariedad (tal y como hizo la STS de 9 de diciembre de 2004).

Es decir, el juez nacional va a seguir encontrándose ante la facultad/obligación de inaplicar las NFT que sean incompatibles con el Derecho comunitario (cuando conozca y controle los actos de aplicación de las mismas), aunque ahora no pueda anularlas (ahora el contencioso solo va a poder seguir anulando, en su caso, las otras NF no fiscales o tributarias). Una cosa que, por cierto, tampoco hace el Tribunal Constitucional (tanto por no considerarse Juez comunitario como por no disponer de una vía procesal para articular un control de comunitariedad con efectos *erga omnes* sobre el Derecho interno).

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN: «¿BLINDAJE?»

Como venimos apuntando, el «blindaje interno», estatal, ha consistido en el cambio de jurisdicción ante la que se recurren las Normas Forales Tributarias: se ha pasado de la jurisdicción ordinaria a la del Tribunal Constitucional. Esto conlleva que la legitimación activa para recurrir dichas NFT se restringe a los sujetos señalados en el art. 162.1 CE:

> Artículo 162.1: Recursos de inconstitucionalidad
>
> 1. Están legitimados: a) Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Por tanto, objetivamente, las NFT sí han mejorado su protección respecto a la situación anterior, equiparándose ahora a las leyes estatales y autonómicas en materia tributaria y fiscal. Ahora están donde debían estar. No significa que no se puedan recurrir, sino que se recurren donde corresponde por razón de la materia.

Cuestión distinta es que los recursos se planteen por (supuesta) vulneración de la normativa europea. En este caso habrá que estar a lo que el Tratado establezca para estos supuestos, que, como ya hemos dicho, básicamente viene a decir que es el juez nacional quien conocerá en primera instancia de estos recursos. En el Estado español corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa. Por tanto, cuando una Ley estatal, autonómica o foral (navarra), o una Norma Foral tributaria, o cualquier otra norma de cualquier rango vulneren el Derecho comunitario, cualquiera con un interés legítimo puede recurrirla ante el contencioso-administrativo. *Mutatis mutandi*, podría decirse que respecto al Derecho de la UE todas las normas, independientemente de su rango, son como reglamentos.

Llegados a este punto, procede ya plantearnos qué vino a «blindar», realmente, la LO 1/2010. Internamente, a efectos prácticos solo han quedado excluidos de recurrirlas la Asociación de Empresarios de La Rioja y UGT-Rioja. Las respectivas instituciones autonómicas de La Rioja y Cantabria pueden seguir recurriéndolas, como de hecho están haciendo. Y retrospectivamente, teniendo en cuenta que los recursos interpuestos contra las NFT se basaban en el argumento de la supuesta vulneración del Derecho Europeo, aún con la LO 1/2010 vigente los recursos se hubiesen interpuesto por los mismos demandantes («interés legítimo») y ante los mismos órganos jurisdiccionales (contencioso-administrativo, TSJPV, porque es el Juez nacional de primera instancia). Es decir, respecto a los litigios planteados no hubiese cambiado nada.

Ciertamente, aún queda por resolver la naturaleza jurídica de las Normas Forales (tributarias). Será algo que deberá abordarse en la futura reforma de la Ley de Territorios Históricos, y, en su caso, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Y para finalizar, y solo por dejar abierto el debate, una consecuencia de todo lo expresado es que, tal cual están las cosas y literalmente, los recursos contra las Normas Forales Tributarias no suspenden la aplicación de las mismas porque no son leyes autonómicas. Art. 161.2 CE:

> Artículo 161.2 CE.
>
> El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones *adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas*. La impugnación producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, pero el Tribunal, en su caso, deberá ratificarla o levantarla en un plazo no superior a cinco meses[46].

Porque las NFT no son adoptadas por órganos de la Comunidad Autónoma, sino por las Juntas Generales, órganos legislativos forales de los Territorios Históricos.

[46] El subrayado es nuestro.

ISBN: 978-84-7777-418-1

V. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, I., *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010.

AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudio del Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1983.

CARRILLO LÓPEZ, M., «Las Juntas Generales de Gipuzkoa: carácter representativo y potestad normativa», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 131-142.

CASTELLS ARTECHE, J.M., «Las Juntas Generales en el entramado institucional vasco», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 115-128.

COBREROS MENDAZONA, E., «Las Juntas Generales y la Comisión Arbitral», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 99-114.

ESTEBAN BRAVO, A., «Blindar las normas, no el Tribunal», en *El Correo Digital*, 11/03/07. Accesible en http://www.almendron.com/tribuna/index.php/14561/blindar-las-normas-no-el-tribunal (20/07/ 2008).

ETXEBERRÍA MONASTERIO, J.L., «En defensa del «blindaje» de las Normas Forales tributarias», *Forum Fiscal de Álava*, julio 2008, pp. 23-27.

FALCÓN Y TELLA, R., «En torno a la STS de 9 de septiembre de 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º. 2/2005, pp. 5-10.

JÁUREGUI BERECIARTU, G., «Las Juntas Generales como institución de democracia representativa y participativa», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 37-54.

JIMÉNEZ ASENSIO, R., «El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como "ordenamiento asimétrico"», *RVAP*, IVAP, n.º 47 (II), 1997, p. 130.

JIMÉNEZ ASENSIO, R., «La «Norma Foral» en el sistema de fuentes del Derecho: presupuestos conceptuales, problemas en torno a su naturaleza y esbozo de propuestas», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 143-171.

LARRAZABAL BASÁÑEZ, S., «La solución es blindar el Concierto para evitar que cualquier persona, por capricho, pueda judicializarlo», en http://www.deia.com/es/ impresa/2008/09 /13/ araba/ekonomia/49889 5.php y http://www.noticiasdealava.com/ ediciones/2008/09/13/ economia/euskadi/d13 eus43.1019351.ph

LARRAZABAL BASÁÑEZ, S., «La Constitucionalidad del nuevo procedimiento de control de las Normas Forales Fiscales de los territorios Históricos Vascos», en AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, J. y ALONSO OLEA, E.J. (Eds.), *Haciendas Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro*, Ad Concordiam, Bilbo, 2011.

LASAGABASTER HERRARTE, I., «La función legislativa», en AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudio del Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1983., pp. 675-705

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (I)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 43, julio 2012, pp. 65-78.

ISBN: 978-84-7777-418-1

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (II)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 44, enero 2013, pp. 53-70.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (y III)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 45, abril 2013, pp. 73-90.

MERINO JARA, I., «La STJCE favorable a los regímenes forales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2006, Vol. II, pp. 2875-2876.

PALAO TABOADA, C., «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las Normas Forales Fiscales», *Revista del Centro de Estudios Financieros*, noviembre 2013.

RAZQUIN LIZARRAGA, M.M., «Las funciones y las competencias de las Juntas Generales», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 75-97.

RODRIGO RUIZ, M.A., «Peculiaridades fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco», en LASARTE, J. (Coord.), *Manual General de Derecho financiero*, tomo IV, Vol. I, *Hacienda autonómica general y foral,* Comares, Granada, 2.ª ed., 1998, pp. 181-205.

RODRÍGUEZ CURIEL, J.W., «La autonomía fiscal de las autoridades intraestatales no excluye la calificación de ayuda de Estado (Sentencia del Tribunal Supremo de 9.12.2004)», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea*, marzo-abril 2005, pp. 84-91.

RUBÍ CASSINELLO, J.G., «El Concierto Económico a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008», *Revista Unión Europea Aranzadi*, n.º 1, 2009. pp. 23-42.

SAIZ ARNAIZ, A., «Las Juntas Generales: ¿Parlamento contemporáneo?», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 55-71.

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario*, IVAP, Oñati, 2012, pp. 657-682.

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Gipuzkoako Batzar Nagusiak, Oñati, 2006.

STJ, de 11.09. 2008

STC 76/1988, de 26.04.1988

STS de 9.12.2004

NF 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa

Norma Foral 14/2009 de 17 de diciembre de la Diputación de Álava

Norma Foral 4/2009 de 23 de diciembre de la Diputación de Gipuzkoa

Proposición no de Ley 125/000011, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (número de expediente 125/000030 de la VIII Legislatura), presentada por el Parlamento Vasco. BOCG de 11 de abril de 2008, Serie B, n.º 11-1

Proposición no de Ley del Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), por la que se insta al Gobierno a presentar sendos proyectos de ley de reforma de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, y de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial. BOCG. Congreso de los Diputados, serie D, n.º 12, de 9 de mayo de 2008 (número de expediente 162/000031), debatida en el Congreso el 20 de mayo de 2008.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Gipuzkoa ante los bienes y derechos no declarados en el extranjero[1]

Aitor Orena Domínguez

Sumario: I. La libre circulación de capitales. A) Fundamentos jurídicos. B) Objetivos. II. Competencia fiscal. III. Paraísos fiscales. A) Concepto. B) Características de los paraísos fiscales. C) Medidas antiparaíso. IV. Amnistías fiscales. V. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. A) Introducción. B) Prescripción de bienes y derechos extranjeros no informados. Incrementos no justificados de patrimonio y presunción de renta. C) Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas. D) Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas. VI. Posibilidad de regularizar antes de que se establezca plazo para la presentación de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero. VII. Intercambio de información. A) Intercambio de información nacional. B) Intercambio de información internacional. VIII. Bibliografía.

Resumen: Al amparo de la libre circulación de capitales los contribuyentes han optado por desplazar sus capitales a otros países distintos al de residencia. El problema surge cuando son capitales no declarados. En el presente trabajo se analizan las últimas medidas adoptadas por Gipuzkoa para abordar esta situación.

Palabras clave: dinero negro, Gipuzkoa, amnistía fiscal, paraísos fiscales, regularización.

I. LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

El art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece la libre circulación de capitales:

[1] Unidad de Formación e Investigación 11/05; Proyecto «Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario», IT604-13; Proyecto «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco», DER2012-39342-C03-02.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

«Artículo 63 (antiguo artículo 56 TCE).

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

En un principio, los Tratados no prescribían una plena liberalización de la circulación de capitales; los Estados miembros solo tenían que eliminar las restricciones en la medida en que ello fuese necesario para el funcionamiento del mercado común. No obstante, las circunstancias económicas y políticas en Europa y el mundo cambiaron, y por ello el Consejo Europeo confirmó la progresiva materialización de la Unión Económica y Monetaria (UEM) en 1988. Ello incluía una mayor coordinación de las políticas económicas y monetarias nacionales. Por consiguiente, la primera fase de la UEM introdujo una plena libertad para la circulación de capitales, prevista en primer lugar en la Directiva (88/361/CEE) del Consejo y consagrada con posterioridad en el Tratado de Maastricht. Desde entonces, el Tratado prevé la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países. Así, la libre circulación de capitales no es solo la más reciente de las libertades consagradas en el Tratado, sino que, gracias a la peculiaridad de incluir a los terceros países, es también la más amplia. El principio fue directamente aplicable, es decir, no requirió la adopción de más normativas ni a escala de la UE ni a escala nacional[2].

A) Fundamentos jurídicos

Los fundamentos jurídicos de la libre circulación de capitales se encuentran en los artículos 63 a 66 del TFUE, complementados por los artículos 75 y 215 del TFUE en lo que respecta a las sanciones.

B) Objetivos

La libre circulación de capitales, junto con la de personas, bienes y servicios, constituye una de las cuatro libertades fundamentales de la Unión Europea. La implantación de la libre circulación de capitales desde el 1 de julio de 1990 representa una primera fase de la unión económica y monetaria que culminó con la introducción del euro[3].

---

[2] http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.2.4.pdf

[3] http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_capital/index_es.htm

ISBN: 978-84-7777-418-1

El objetivo consiste en suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, así como entre Estados miembros y terceros países. No obstante, por lo que respecta a este último punto, los Estados miembros tienen asimismo: 1) la posibilidad de adoptar medidas de salvaguardia en circunstancias excepcionales; 2) la facultad de aplicar restricciones existentes antes de una fecha determinada a terceros países y ciertas categorías de movimientos de capitales; y 3) una base para la introducción de tales restricciones, aunque en circunstancias muy específicas. La supresión de las restricciones debía contribuir a la creación del mercado interior, complementando las demás libertades (en especial, la libre circulación de personas, mercancías y servicios). También debería impulsar el progreso económico al permitir una inversión eficiente del capital y al promover el uso del euro como moneda internacional, contribuyendo así al papel de la UE como actor global. Resultaba asimismo indispensable para el desarrollo de la Unión Económica y Monetaria (UEM) y la introducción del euro[4].

La base de estas posibles restricciones se encuentra en los apartados 1.º y 2.º del art. 65 TFUE, pero sin que, tal y como establece el apartado 3.º, supongan una discriminación ni una restricción de la libre circulación de capitales y pagos:

> «Artículo 65 (antiguo artículo 58 TCE).
>
> 1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:
>
> a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
> b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.
>
> 2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.
>
> 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».

Haciendo, pues, uso de este derecho a la libre circulación de capitales, e incluso con anterioridad a que estuviese establecido como tal, muchas personas, tanto físicas como jurí-

[4] http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.2.4.pdf

ISBN: 978-84-7777-418-1

dicas, han optado a lo largo de los años por desplazar su capital desde el país de su residencia a otros países.

Esto en principio es legítimo; sin embargo, el problema se plantea cuando esa fuga de capitales lo es respecto de capitales que no han sido declarados en el país donde la persona física o jurídica tendría que tributar por ellos. Es decir, en la mayoría de las ocasiones nos encontramos con dinero de cuya existencia desconoce la Administración tributaria.

II. COMPETENCIA FISCAL

Esta libre circulación de capitales ha supuesto un aumento de la competencia fiscal. Podría definirse la competencia fiscal como la influencia del elemento fiscal sobre el comportamiento de los agentes, tanto públicos como privados, en un escenario de economía abierta. Es decir, el proceso en el que las autoridades fiscales adoptan sus decisiones sobre política fiscal, teniendo en cuenta el efecto de las mismas tanto en el ámbito de su sistema fiscal nacional como en relación con el resto de los sistemas y/o jurisdicciones fiscales con los que confluyen en el gravamen de recursos, factores productivos o bases imponibles móviles[5].

Esta competencia fiscal puede ser sana o perjudicial. Por competencia fiscal sana puede entenderse el proceso de eliminación de ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, efectuados con el fin de evitar que la fiscalidad sea un obstáculo en el desarrollo de las actividades económicas. Por el contrario, la competencia fiscal perjudicial tiene lugar cuando existen jurisdicciones que, con el fin de atraer capitales o bases imponibles, optan por utilizar el elemento fiscal como ventaja comparativa, ofreciendo tasas de gravamen reducidas y opacidad informativa sobre las operaciones realizadas en las mismas[6].

En este contexto de competencia fiscal perjudicial pueden situarse los paraísos fiscales que, tal y como se verá a continuación, entre otras formas de proceder, utilizan la política fiscal para hacer atractivo su territorio de cara tanto a captar inversiones como a atraer capitales, actividades.

III. PARAÍSOS FISCALES

A) Concepto

Los paraísos fiscales constituyen uno de los pilares básicos sobre los que descansan las estructuras que persiguen la evasión fiscal internacional, evasión que no ha de con-

[5] VALLEJO CHAMORRO, J.M., «La competencia fiscal», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, IEF Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007, pp. 209 y 210.

[6] VALLEJO CHAMORRO, J.M., «La competencia fiscal», *op. cit.*, pp. 210 y 211.

ISBN: 978-84-7777-418-1

fundirse con la planificación fiscal internacional, entendida esta última como la utilización de medios legítimos, tendentes a la consecución de una economía de opción[7]. Es decir, los paraísos fiscales tienen relación con la llamada elusión fiscal internacional, dentro de la cual cabe diferenciarse la legítima y la ilegítima, incluyéndose en la segunda conductas de uso indirecto o abusivo de instrumentos jurídicos con la finalidad de evitar la aplicación de un tributo[8].

A estos efectos, puede definirse la evasión fiscal internacional «*como la utilización por parte del sujeto pasivo de medios fraudulentos con la intención de evitar la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un territorio de alta tributación, trasladando su localización a territorios de baja o nula carga impositiva, tales como paraísos fiscales*» [9].

A su vez, la elusión fiscal internacional consta de dos elementos: por un lado, la existencia de dos o más sistemas tributarios; y por otro lado, la posibilidad de elección por parte del contribuyente entre varios sistemas tributarios, no de manera indirecta sino directa[10].

Dicho esto, podría definirse un paraíso fiscal como un país que exime del pago de impuestos a los inversores extranjeros que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio. De modo que convivirían dos sistemas fiscales diferentes: por un lado, el correspondiente a los ciudadanos y empresas residentes del propio país que están obligados al pago de sus impuestos como en cualquier otro lugar del mundo; y por otro lado, el correspondiente a los extranjeros, que en la mayoría de los casos gozan de una exención total, o al menos de una reducción considerable de los impuestos que deben pagar. Esto es así siempre y cuando no realicen negocios dentro del propio paraíso fiscal[11].

Como puede verse, los Estados que aplican este tipo de políticas tributarias lo hacen con la intención de atraer divisas extranjeras para fortalecer su economía. En su mayoría se trata de pequeños países que cuentan con pocos recursos naturales o industriales, y que difícilmente podrían subsistir de no ser por la boyante industria financiera que crece a la sombra de los capitales extranjeros.

Los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a un número creciente de inversores extranjeros. Generalmente se trata de ciudadanos y empresas que

---

[7] OGEA RUIZ, R., «La legislación española y los paraísos fiscales», *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010, p. 1760.

[8] FERRE NAVARRETE, M., «Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, IEF Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007, pp. 1655 y 1656; véase al respecto SHAXSON, N., *Treasure Islands. Uncovering the damage of offshore banking and tax havens*, Palgrave Macmillan, 2011.

[9] OGEA RUIZ, R., «La legislación española …», *op. cit.*, p. 1760.

[10] FERRE NAVARRETE, M., «Los paraísos fiscales …», *op. cit.*, p. 1656.

[11] http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

huyen de la voracidad recaudadora de sus países de residencia, en busca de condiciones tributarias más favorables[12].

El legislador español ha optado por el sistema de «lista cerrada», consistente en la publicación por parte de las autoridades tributarias de una relación de los territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales. Frente a este sistema, se encuentra el sistema de «listas blancas», que no dispone de listas y que contiene referencias concretas a criterios objetivos que caracterizan los paraísos[13].

La lista de paraísos fiscales española viene establecida en el Real Decreto 1080/91, de 5 de julio, que enumera un total de 48 jurisdicciones *offshore*. Basada inicialmente en la lista gris de la OCDE[14], pero incorporando algunos territorios adicionales, la versión española ha sufrido también diversos cambios desde su publicación inicial. De hecho, diferentes países han sido retirados de la misma por haber implementado estándares de transparencia, pese a lo cual sigue siendo todavía mucho más extensa que la lista de la OCDE, la cual en la actualidad ha quedado reducida a su mínima expresión. Sin embargo, dentro del propio Real Decreto 1080/91, en su artículo dos se establece lo siguiente:

> «Los países y territorios […] que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor».

Interpretamos que la entrada en vigor de un acuerdo, al igual que se aplica para cualquier otra ley, es a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE). Por tanto, de la lista podríamos eliminar aquellos países que ya tienen un acuerdo firmado y ratificado en vigor con España[15].

Por otro lado, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, introdujo novedades en la definición del sistema. Así, pese a mantener el sistema de lista cerrada, con la intención de dar mayor flexibilidad a la Administración Tributaria, introduce dos conceptos nuevos: la nula tributación y el efectivo intercambio de información:

> «Disposición adicional primera. Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.
>
> 1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

---

[12] http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html
[13] FERRE NAVARRETE, M., «Los paraísos fiscales …»,*op. cit.*, p. 1672.
[14] http://www.paraisos-fiscales.info/lista-paraisos-fiscales.html
[15] http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html

ISBN: 978-84-7777-418-1

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

2. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

3. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación:

a) Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o
b) Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

5. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional».

B) Características de los paraísos fiscales

Los principales rasgos de los paraísos fiscales son los siguientes[16]:

— Baja o nula fiscalidad directa. El principal atractivo de los paraísos fiscales lo constituye la inexistencia de sistemas de imposición directa o la sujeción a una carga tributaria reducida. Esta característica se manifiesta de distintas formas, como la ausencia de gravamen sobre la renta, incentivos fiscales especiales para empresas extranjeras que se establezcan en los mismos o el establecimiento de sistemas de tributación territorial que exoneran de gravamen a todas las rentas de fuente extranjera.
— Legislación mercantil y financiera flexible. Esta característica puede resultar incluso más relevante que la propia existencia de un régimen tributario beneficioso. A su vez, se caracterizan por la ausencia de controles administrativos, por lo que los datos personales de propietarios y accionistas de empresas no figuran en los registros públicos, si bien se permite el empleo de representantes formales llamados nominees.
— Protección del secreto bancario y comercial. Esta ausencia de cooperación en materia de intercambio de información, esta opacidad informativa dificulta la fiscalidad de las rentas obtenidas por los residentes de otros Estados, y en consecuencia la persecución de las prácticas de lavado de dinero. Los datos de los titulares sólo se facilitan a las autoridades si existen evidencias de delitos graves como el terrorismo o el narcotráfico.
— Ausencia de controles de cambio. Los paraísos fiscales suelen establecer un doble sistema de control de cambios, según el cual los no residentes quedan eximidos de facilitar información acerca de sus inversiones, mientras que los residentes se encuentran sometidos a un sistema de control de cambios más riguroso. De este modo se logra el objetivo de atraer capitales extranjeros.
— Regímenes cercados especialmente beneficiosos aplicables exclusivamente a los no nacionales, con la intención de atraer capitales extranjeros.
— Escasa o nula red de Convenios de Doble Imposición (CDI). Ello facilita la opacidad impidiendo el intercambio de información tributaria con otros Estados. Sin embargo, la ausencia de CDI impide disfrutar de los beneficios establecidos en los mismos.

---

[16] OGEA RUIZ, R., «La legislación española …», *op. cit.*, pp. 1761 y 1762; http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html; FERRE NAVARRETE, M., «Los paraísos fiscales …», *op. cit.*, pp. 1658 a 1660; VALLEJO CHAMORRO, J.M., «La competencia fiscal», *op. cit.*, pp. 220 a 222.

ISBN: 978-84-7777-418-1

— Características extrafiscales. Los paraísos fiscales más utilizados presentan además las siguientes características: 1. Estabilidad política, económica y social; 2. Adecuada red de comunicaciones y de infraestructuras turísticas; 3. Sector bancario y financiero desarrollado; y 4. Excelente oferta de servicios legales, contables y de asesoría fiscal.

C) Medidas antiparaíso

Frente a los paraísos fiscales, o, en general, contra la competencia fiscal perjudicial, las legislaciones internas de cada Estado contienen normas antiparaíso[17], consistentes normalmente en un tratamiento fiscal poco favorable de las inversiones en paraísos fiscales.

Sin embargo, al margen de que dichas medidas no han dado los resultados esperados, el problema radica en que las Administraciones estatales, en la mayoría de las ocasiones, desconocen la existencia de ese dinero en paraísos fiscales, y el titular no tiene ninguna intención de ponerlo en conocimiento de la Administración, por lo que dichas medidas no resultan de aplicación en la práctica.

Esta fuga de capitales, como es lógico, no es vista con buenos ojos por los responsables fiscales de los países que la sufren. Al fin y al cabo se escapa con ella una parte importante de su recaudación. Por ello han tratado de reaccionar con diferentes medidas que dificultan y tratan de hacer inatractiva la transferencia de activos a paraísos fiscales.

Pero el nuevo orden mundial surgido con la globalización de la economía hace muy difícil ejercer un control eficiente sobre el movimiento del dinero. Tratar de poner trabas a la libre circulación de capitales chocaría frontalmente con las pretensiones de liberalización del comercio mundial, que defienden, además de la mayoría de empresas y gobiernos, instituciones tan importantes como el Banco Mundial y la OMC (Organización Mundial del Comercio).

Esto es debido a que en un paraíso fiscal es relativamente sencillo ocultar la titularidad de empresas o cuentas bancarias, por lo que muchos ciudadanos han optado simplemente por realizar sus operaciones en secreto.

De ahí que las principales acciones han ido dirigidas a ejercer presión sobre los gobiernos de los paraísos fiscales, para tratar de conseguir que recorten sus leyes de confidencialidad y secreto bancario.

Esto actualmente se está realizando a través de diversos organismos internacionales, normalmente enarbolando la bandera de la lucha contra el terrorismo, el narcotráfico y las redes de blanqueo de capitales.

Así, la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el G-20 y el GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional) son los organismos más activos en este

[17] OGEA RUIZ, R., «La legislación española …», *op. cit.*, pp. 1766 y ss.

ISBN: 978-84-7777-418-1

terreno. En cualquier caso la solución al problema es muy compleja, ya que para muchos de estos países es su propia supervivencia como nación lo que está en juego, al no tener otras alternativas económicas viables[18].

IV. AMNISTÍAS FISCALES

Pese a que los Estados tratan de luchar contra el fraude fiscal, tanto mediante medidas nacionales como internacionales, la ingeniería fiscal y las tácticas defraudatorias que han llevado a cabo los ciudadanos son tales que, en ocasiones, muchos países han optado por asumir que no pueden luchar contra las mismas, y de ahí que concedan amnistías fiscales. Estas amnistías se suelen llevar a cabo básicamente por la sencilla razón de repatriar dinero, con lo que se consigue un doble efecto: por un lado, los Estados que la adoptan consiguen que el dinero que se encuentra en el extranjero vuelva a fluir en el Estado, y por otro lado, se logra controlar el mismo de cara al futuro.

Uno de los últimos ejemplos de amnistía fiscal fue introducido en el territorio estatal por el *Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*, RDL cuyo desarrollo vino dado por el *RDL 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios*, en virtud del cual se aprobó el modelo 750.

Sin embargo, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, como tampoco en el resto de Territorios Históricos, se adoptó dicha amnistía.

V. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

A) Introducción

La *Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias* (BOG 22-7-2013) (en adelante NF 5/2013), contiene, tal y como su nombre indica, una serie de medidas dirigidas a intentar mejorar nuestra legislación para ayudar a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Así lo establece de forma expresa su Preámbulo:

> «El preámbulo de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias (BOLETÍN OFICIAL de Gipuzkoa 28/12/2012), incluye el propósito de presentar durante el primer semestre del año 2013 un proyecto de norma foral en el que se recojan medidas

[18] http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html

ISBN: 978-84-7777-418-1

normativas encaminadas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Fruto de esa voluntad se ha desarrollado un proceso de reflexión en el Departamento de Hacienda y Finanzas, cuyo resultado es esta norma foral.

La lucha contra el fraude fiscal es una de las principales prioridades de este Gobierno Foral. La construcción de un sistema impositivo basado en la equidad y la progresividad exige no solo adecuar las normas que lo rigen a dichos objetivos, sino también trabajar por que haya un cumplimiento efectivo de las mismas. Es por ello imprescindible una actuación global para prevenir y localizar el fraude fiscal, tanto en lo referente a la concienciación de la ciudadanía para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, como en los aspectos normativos por medio de las reformas legales necesarias para limitar la elusión fiscal. Asimismo, es de vital importancia incrementar los recursos y mejorar la organización con el objetivo de incrementar la eficiencia del trabajo de la Administración en la detección del fraude.

…

La libertad de circulación de capitales y mercancías en la Unión Europea, así como la relajación o eliminación de los controles sobre el origen y destino de ingentes masas de dinero, no solo en los denominados paraísos fiscales sino en auténticas zonas oscuras de muchos países, ha discurrido pareja con una falta total de armonización fiscal incluso en zonas económicas comunes y con la negativa de hecho o de derecho a implantar mecanismos de transmisión generalizada e inmediata de datos fiscales entre las distintas administraciones tributarias.

Esto hace más necesario que nunca la implantación de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero por parte de los propietarios de dichos bienes o derechos. Por ello, a través de una disposición adicional que se incorpora a la Norma Foral General Tributaria, se establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. La obligación se completa con el establecimiento en dicha disposición de un régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación, así como con las consecuencias que dicho incumplimiento provocan en la prescripción».

Las medidas introducidas por la mencionada NF 5/2013 son prácticamente iguales a las introducidas a nivel estatal por la *Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, tal y como se pone de manifiesto de forma expresa en su Exposición de Motivos[19], por lo que, si bien las

[19] *«Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de*

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

opiniones doctrinales que a continuación se exponen son relativas a la Ley 7/2012, resultan también de aplicación a nivel foral respecto a la NF 5/2013, por lo que vamos a proceder a hacer una ficción como si los autores citados se refiriesen a la NF 5/2013 en lugar de a la Ley 7/2012, así como referirnos a la Norma Foral General Tributaria (en adelante NFGT) en lugar de a la Ley General Tributaria (en adelante LGT).

Con esta NF 5/2013 se transmite el mensaje de que el legislador intenta luchar contra el fraude fiscal, sin perjuicio de las complicaciones que encontrará con la normativa internacional vigente[20], si bien ha sido considerada como un «auténtico disparate que más pronto o más tarde habrá que eliminar o reducir radicalmente», y ello con independencia de que resulte importante tener información sobre el dinero y los bienes situados en el exterior, pero sin que ese legítimo fin justifique la imposición de una obligación tan amplia[21].

Esta NF 5/2013 no hace sino poner de manifiesto el fracaso de los distintos mecanismos de intercambio de información tributaria entre los Estados. A quien se debería solicitar dicha información por parte del Estado de residencia, vía el intercambio de información, es a las entidades bancarias, gestoras de fondos y otras que se dediquen a la intermediación financiera o que guarden relación con los bienes o activos objeto de la información[22].

Pero es que, además, infringe el principio de proporcionalidad que debe presidir toda medida, en cuanto que incumple con tres requisitos, tal y como establece la STC 207/1996, de 16 de diciembre[23]: «En este sentido, **hemos destacado** (SSTC 66/1995 [RTC 1995\66] y 55/1996 [RTC 1996\55]) **que, para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos** o condiciones: "si tal medida es susceptible de

---

17 de diciembre, General Tributaria permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude.

Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones.

Por último, merece destacarse una serie de medidas que se incorporan al ordenamiento de forma novedosa y con una clara vocación en la lucha contra el fraude, entre ellas la posibilidad de adopción de medidas cautelares vinculadas a supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, así como la investigación patrimonial a las mismas asociada, la limitación de pagos en efectivo o el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.»

[20] BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*, Lex Nova Thomson Reuters, Valladolid, 2012, p. 186.

[21] FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», AEDAF, *Revista Interactiva Actualidad*, n.º 29/2013, p. 2.

[22] GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», en *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Aranzadi, 2013, pp. 28 y ss.

[23] FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, pp. 13 y 14.

ISBN: 978-84-7777-418-1

conseguir el objetivo propuesto **(juicio de idoneidad)**; si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia **(juicio de necesidad)**; y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto **(juicio de proporcionalidad en sentido estricto)**"», así como jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea[24].

Llama la atención el hecho de que a nivel estatal, en un breve período de tiempo —menos de un año—, se hayan dictado, por un lado, la Ley 7/2012, y por otro lado, el RDL 12/2012, y que ambas, aunque de un modo radicalmente opuesto, estén dirigidas a «identificar-regularizar» bienes y derechos, si bien la Ley 7/2012 se refiere específicamente a bienes y derechos sitos en el extranjero. Y nos sorprende el hecho de que, mientras que el RDL lo hace mediante una «amnistía fiscal», la Ley 7/2012 lo hace introduciendo una serie de medidas muy severas de lucha contra el fraude, tanto en la Ley General Tributaria como en el IRPF o IS. Parece como si existiera una contradicción entre la política fiscal llevada a cabo. A estos efectos, debe recordarse que Gipuzkoa no adoptó amnistía fiscal alguna.

La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que está recogida en la Disposición Adicional Undécima de la NFGT, y que tiene como precedente a la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), aprobada el 18 de marzo de 2010 por Estados Unidos[25], se debe a varios motivos: la globalización de la actividad económica, la libertad en la circulación de capitales y las conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias. Esta obligación se completa, por un lado, con el establecimiento de un régimen sancionador, y por otro, por la regulación de las consecuencias derivadas de un posterior descubrimiento de estos bienes situados en el extranjero no declarados, con sus efectos en la prescripción. A su vez, en conexión con estas novedades, se introduce una modificación en las normas del IRPF y del IS, regulando respectivamente la incidencia que en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas y de la presunción de obtención de rentas pueda tener la no presentación en plazo de tal obligación de información[26].

Antes de adentrarnos en el análisis de cada medida, de extrema dureza por cierto, deben hacerse dos comentarios: por un lado, la deficiente técnica legislativa que se ha utilizado, en cuanto que hubiera sido más lógico incardinar esta nueva obligación de información en el art. 90 NFGT[27]; por otro lado, introduce un peor trato para los bienes pertenecientes a contribuyentes españoles ubicados en el extranjero respecto a los bienes ocultos situados en territorio español, discriminación que resulta injustificada[28].

---

[24] GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», *op. cit.*, pp. 33 y ss.

[25] En virtud de la FATCA se estable una obligación de información sobre las cuentas y depósitos de más de 50.000 dólares de ciudadanos americanos a cargo de las entidades financieras no residentes (FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 2).

[26] BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, p. 195.

[27] PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 4/2013, BIB 2013\342, pp. 3 y 4.

[28] BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, p. 195.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Como decíamos, la mencionada Disposición Adicional Undécima de la NFGT establece, por un lado, la obligación de información de bienes situados en el extranjero, así como el régimen sancionador por no cumplir con dicha obligación, si bien el desarrollo, a tenor del Anteproyecto, vendrá dado por el «Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Gipuzkoa», que establece un umbral de 50.000 euros.

«Disposición adicional undécima. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 90 de esta Norma Foral y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.
d) Información sobre los bienes muebles y derechos sobre los mismos de su titularidad que se encuentren situados en el extranjero.
e) Información sobre los bienes muebles y derechos sobre los mismos de su titularidad matriculados o que consten en registros de países extranjeros.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

Las anteriores infracciones se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

ISBN: 978-84-7777-418-1

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

   La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

   La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes muebles e inmuebles y derechos sobre los mismos a la que se refieren las letras c), d) y e) del apartado 1 anterior, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien mueble o inmueble o a un mismo derecho sobre cada uno de los citados bienes que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

   La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien mueble o inmueble o a un mismo derecho sobre cada uno de los citados bienes, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 202 y 203 de esta Norma Foral.

3. Las Normas Forales reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional».

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Esta Disposición Adicional Undécima es similar a la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 7/2012, con la peculiaridad de que en la NF se introduce la obligación respecto de los bienes muebles prevista en las letras d) y e), bienes respecto a los que no debe informarse en el Estado. Esta era una de las críticas que se hacían respecto a la normativa estatal: ¿y por qué no el oro, los barcos, las cajas fuertes? Ello pone de manifiesto que el diseño del modelo 720 es totalmente caprichoso, al servicio de la comodidad administrativa, lo que resulta incompatible con el principio de proporcionalidad y con la interdicción de la arbitrariedad[29].

Respecto al régimen sancionador, cabe señalar lo siguiente[30]:

— Es criticable su ubicación, ya que se regula de una forma aislada lo que, siguiendo principios generales esenciales, debería ser objeto de una regulación sistemática. Máxime cuando se refiere a un nuevo deber de informar, muy cerca de la naturaleza de las demás obligaciones de información.
— Se debe esperar al desarrollo reglamentario para ver qué se entiende con precisión por «dato o conjunto de datos», tarea que sería propia de la Ley para respetar el principio de legalidad sancionadora.
  Esta definición viene suministrada por un Decreto Foral, tal y como se desprende del «Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Gipuzkoa».
— Desde el momento en que se establece que las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de esta obligación de información, se podría estar vulnerando el principio de *non bis in idem*. Principio que puede resultar malherido porque ya existen otras normas del ordenamiento jurídico que contemplan estas conductas y llevan aparejadas las correspondientes sanciones, como pueden ser la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior, o el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre transacciones económicas con el exterior, que también regula similar falta de información.
  Asimismo, cabría hablar de una reiteración sancionadora cuando la conducta de no informar sobre bienes situados en el extranjero es sancionada por no declarar esos mismos datos en la autoliquidación del IRPF o del IP, así como por la regularización por bienes adquiridos en ejercicios anteriores al olvidar su deber de informar.
— El nuevo régimen sancionador es muy agresivo y podría vulnerar el principio de proporcionalidad. La lesión del bien jurídico protegido es manifiestamente desigual en función del distinto valor de los bienes y derechos no declarados, y sin embargo, en

[29] FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 14; para GARCÍA NOVOA, C., las sanciones son desproporcionadas en relación a una obligación que pone de manifiesto el fracaso de los distintos mecanismos de intercambio de información tributaria entre los Estados («Infracciones y sanciones», *op. cit.*, pp. 28 y ss).

[30] BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, pp. 201 y 202.

ISBN: 978-84-7777-418-1

esta norma se aplica a todos ellos una sanción extremadamente severa aunque los datos fueran de cuantía irrelevante y en consecuencia causasen un daño igualmente irrelevante al bien jurídico protegido[31].

Por ejemplo, si se deja de declarar una cuenta con 10 millones la sanción será de 10.000 euros, mientras que si no se declara una cuenta con 50.000 euros y un fondo de inversión con 50.000 euros, la sanción será de 20.000 euros, lo que resulta desproporcionado y arbitrario[32].

Por otro lado, a nivel estatal la regulación de la obligación de información contenida en la Disposición Adicional Decimoctava es tan deficiente que han tenido que ser el Reglamento General de Gestión e Inspección (los nuevos preceptos introducidos por el RD 1558/2012, de 15 de noviembre) y la Orden HAP 72/2013, del 30 de enero, por la que se aprobó el modelo 720, los que precisen el alcance de la obligación. Pero es que ni estas normas de rango inferior han sido capaces de perfilar el verdadero alcance de la obligación, que está siendo llevado a cabo por la Agencia a través de las llamadas «preguntas frecuentes»[33].

Esto último resulta de gran importancia desde el punto de vista sancionador. Nos explicamos. Conforme al art. 12.3 LGT, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas tributarias corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda. Y, sin embargo, vemos que es la propia Agencia quien por medio de las «preguntas frecuentes» está asumiendo dicha labor; ello hace que dichas interpretaciones serán vinculantes para la propia Administración Tributaria pero no así para los ciudadanos, para los que no deja de ser una opinión de la Agencia. Es decir, nos podemos encontrar con distintas y razonables interpretaciones que no han sido dictadas por el órgano competente[34].

Y si ya genera dudas a nivel estatal, no se diga nada a nivel foral, en cuanto que la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Normas Forales corresponde al Diputado Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas, y deberán ser publicadas en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, tal y como establece el art. 11 NFGT:

---

[31] Del mismo parecer FALCÓN Y TELLA, R., para el que las sanciones resultan desproporcionadas ya que no están en función del valor de los bienes omitidos en la declaración, lo que va en contra de toda lógica en cuanto que se trata de una declaración informativa que tiene por objeto datos valuables («La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 19); no existe la proporcionalidad entre el desvalor del comportamiento tipificado y la cuantía de la sanción que exige el TC, en otras en la STC 161/1997 (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La obligación de información …», *op. cit.*, p. 10).

[32] FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 14; en la misma línea GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», *op. cit.*, p. 36.

[33] FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 3; una de las críticas que se hace al modelo 720 se refiere a las incertidumbres resultantes a la hora de su cumplimentación, y ello pese a que la AEAT haya «colgado» en su página web una larga lista de preguntas y respuestas (LAMPREAVE, P., «Cerco al evasor fiscal», *Revista de Derecho vLex*, núm. 109, 2013).

[34] FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, pp. 3 y 4.

ISBN: 978-84-7777-418-1

«Artículo 11. Interpretación de las normas tributarias.

3. En el ámbito de las competencias de la Diputación Foral, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Normas Forales y demás disposiciones en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Diputado Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Gipuzkoa».

B) Prescripción de bienes y derechos extranjeros no informados. Incrementos no justificados de patrimonio y presunción de renta

Tal y como hemos señalado, también la NF 5/2013 ha introducido modificaciones tanto en la normativa del IRPF como en la del IS, en cuanto a la incidencia que la no presentación en plazo de la obligación de información podría tener en el ámbito de las ganancias de patrimonio no justificadas (IRPF) y de las presunción de obtención de renta (IS).

Respecto al IRPF:

«Artículo 52 NFIRPF. Ganancias patrimoniales no justificadas.

1. Tendrán la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, o su anotación en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha incluida en un período impositivo prescrito.

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional undécima de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto».

ISBN: 978-84-7777-418-1

La imprescriptibilidad y la presunción *iuris et de iure* de las rentas no declaradas es una de las medidas más agresivas introducidas por la Ley 7/2012. Así, mientras que en el apartado primero del art. 52 se establece una presunción *iuris tantum* de rentas ocultas asociada a bienes o derechos no declarados, que siempre se ha podido destruir demostrando que los bienes ya eran propiedad del contribuyente en un período prescrito, en el apartado segundo se establece una presunción *iuris et de iure* que no permite la prueba de que los bienes o derechos no declarados en el extranjero se poseían desde ejercicios prescritos, lo que resulta descabellado[35].

Como señalábamos, es una de las medidas más agresivas introducidas por la NF 5/2013, en cuanto que se declara la imprescriptibilidad de las rentas no declaradas ya que se imputará la renta obtenida que permita adquirir los bienes o derechos al período impositivo más antiguo entre los no prescritos, independientemente del momento en que se obtuviera la renta. Es decir, las rentas que se descubran, materializadas en bienes y derechos que no hayan sido declarados en la nueva declaración informativa, se imputarán siempre al último período impositivo de entre los no prescritos, independientemente de cuál sea la fecha de su adquisición[36], por lo que el contribuyente no podrá probar su prescripción[37].

Se establece una imprescriptibilidad, totalmente desconocida en nuestro ordenamiento jurídico tributario, que afecta exclusivamente a un tipo de renta[38]. Esta imprescriptibilidad de la obligación tributaria vulnera la seguridad jurídica, principio que quiebra a partir de los juicios de Núremberg, en el caso de crímenes contra la humanidad, caso que no parece ser el que nos ocupa[39], por lo que queda en entredicho si la misma es acorde con la Constitución[40].

Además, ni siquiera se excluyen los casos en los que no ha existido defraudación o elusión del impuesto, por ejemplo, cuando los bienes radicados en el extranjero se hubiesen obtenido a través de operaciones exentas o no sujetas en España, ya que la norma sólo permite enervar la presunción acreditando la adquisición con rentas declaradas o en un ejercicio en que no fuera contribuyente por el impuesto (por ejemplo, porque fuera no residente)[41].

Pero es que la imprescriptibilidad vulneraría la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento, ya que, si bien los apartados 1 y 2 del art. 65 TFUE permiten tratamientos diferenciados al permitir a los Estados miembros a aplicar su Derecho fiscal distinguiendo

---

35 SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm 11/2012, BIB 2012/962, p. 10; SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J., «Regularización fiscal (con o sin "amnistía" y ganancias no justificadas de patrimonio)», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17/2012, BIB 2012\2999, p. 3.

36 BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, pp. 203 y 204.

37 MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 1/2013, BIB 2013\89, p. 6.

38 BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, pp. 203 y 204.

39 FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 14.

40 GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», *op. cit.*, pp. 42 y 43.

41 FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, pp. 14 y 15.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, su apartado 3 establece un límite: dichas medidas no podrán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos[42].

Habría que distinguir dos hipótesis, la primera correspondiente a aquellos supuestos en los que los elementos imponibles se hubieran ocultado y las autoridades no dispusieran de indicio alguno para iniciar una investigación, y la segunda relativa a aquellos supuestos en los que las autoridades tributarias sí dispusieran de información relativa a dichos elementos imponibles. Para los supuestos correspondientes a la primera hipótesis sí sería posible ampliar el plazo de prescripción —y decimos ampliar, no la imprescriptibilidad—. Respecto a los supuestos relativos a la segunda hipótesis, sólo estaría justificada la ampliación del plazo de prescripción en el tiempo necesario para solicitar la asistencia mutua del Estado en cuestión, cosa que en el caso español no es necesario pues la notificación del inicio del procedimiento de asistencia mutua provoca ya la interrupción de la prescripción[43].

Es cierto que el art. 52.2 párrafo 2.º permite una excepción cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas ya declaradas, pero el hecho de que estos bienes o derechos hayan sido adquiridos en períodos ya prescritos supone la difícil prueba de acreditar las rentas por medio de las cuales se han generado [44].

Este apartado 2.º no permite probar que la renta haya sido obtenida en un ejercicio prescrito, lo que infringe la capacidad contributiva, puesto que supone gravar una renta ficticia o pretérita, y el principio de capacidad exige gravar una renta actual[45]. Al integrar las ganancias en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos, se olvida el período real de generación de la renta, en contra de todos los principios que rigen la imposición del tributo. Lo que se obtiene con ello es una sanción encubierta al exigirse intereses de demora por la cuota no ingresada durante más días, aunque dicha renta no existiera en el ejercicio al que se pretende su imputación[46]. A diferencia del apartado 1.º, que establece una presunción *iuris tantum*, el apartado 2.º establece una presunción *iuris et de iure*[47].

Y es que, además, tal y como se señaló con anterioridad, se produce una clara desproporción y discriminación en función de la situación geográfica donde se encuentren los bienes y derechos[48].

Por último, señalar que en el IRPF la tributación de las rentas descubiertas conllevará la aplicación de tipos marginales (las ganancias y pérdidas de patrimonio no justificadas forman parte de la renta general), en algunos casos al 47%, más la liquidación de intereses de

---

42 FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, pp. 14 y 15.
43 FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, pp. 17 a 19.
44 BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, pp. 203 y 204.
45 FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 20.
46 PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La obligación de información …», *op. cit.*, p. 12.
47 GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», *op. cit.*, pp. 41 y 42.
48 BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, pp. 204 y 205.

ISBN: 978-84-7777-418-1

demora, más las sanciones tributarias adicionales, lo que aumentará de forma espectacular la posible tributación de los bienes o derechos situados en el extranjero sobre los que no se hubiese cumplido la obligación de información[49].

Respecto al IS:

> «Artículo 124. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.
>
> 6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional undécima de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
>
> No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.
>
> 7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 a 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los *efectos fiscales*».

Cabe realizar la misma crítica que la realizada respecto del IRPF[50].

C) Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas

A su vez, la NF 5/2013 establece el ejercicio al que deberán imputarse tanto las ganancias de patrimonio no justificadas (IRPF) como las rentas presuntas (IS), en sendas Disposición Transitorias de la NF reguladora de cada impuesto:

Respecto al IRPF:

> «Vigésima séptima. Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas.
>
> La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 52 de la presente Norma Foral se realizará al período impositivo que proceda según lo señalado en

[49] BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, pp. 203 y 204.

[50] PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La obligación de información …», *op. cit.*, p. 13; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas …», *op. cit.*, p. 6.

ISBN: 978-84-7777-418-1

dicho precepto, excepto que deba imputarse al ejercicio 2012 o a alguno anterior, en cuyo caso la imputación se realizará al ejercicio 2013. Si el ejercicio 2013 no fuese susceptible de regularización, se imputará al primer ejercicio posterior que sí lo fuese».

Respecto al IS:

«Disposición transitoria trigésima segunda. Imputación de rentas presuntas.

La imputación de rentas regulada en el apartado 6 del artículo 124 de la presente Norma Foral se realizará al período impositivo que proceda según lo señalado en dicho precepto, excepto que deba imputarse a algún período impositivo iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2013, en cuyo caso la imputación se realizará al primer período impositivo iniciado con posterioridad a dicha fecha, susceptible de regularización».

D) Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas

La NF 5/2005 prevé en la NFGT un régimen sancionador específico para los supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de rentas:

«Disposición adicional duodécima. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

La aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 52 Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y en el apartado 6 del artículo 124 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, determinará la comisión de infracción tributaria y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de lo dispuesto en los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de la sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o con la presunción de

ISBN: 978-84-7777-418-1

obtención de rentas, reguladas en los artículos 195 a 199 de la presente Norma Foral.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 192 de la presente Norma Foral».

Con este régimen sancionador tan agresivo se persigue evitar la existencia de bienes y derechos ocultos en el extranjero. Sin embargo, tal y como se ha señalado con anterioridad, podría entenderse discriminatorio en función del ámbito geográfico en el que estén situados los bienes o derechos.

Por otro lado, quienes van a resultar especialmente «perjudicados» no son los residentes desde hace años en Gipuzkoa que hayan cumplido fielmente con sus obligaciones fiscales, sino los trabajadores desplazados a Gipuzkoa por su empresa y que lleven viviendo en dicho Territorio más de 183 días, lo que les convierte en residentes fiscales, salvo que se hayan acogido al régimen especial de trabajadores impatriados[51].

Resulta desproporcionada la gravedad de esta sanción sin tener en cuenta las posibilidades reales de intercambio de información con el país o territorio de localización de los bienes. Tampoco resulta acertado desvincular el importe de la sanción del valor del bien o derecho no declarado, así como obviar el hecho de que los bienes o derechos se encuentren situados en un país de la Unión Europea[52].

También se pone en entredicho el principio de tipicidad desde el momento en el que la sanción se tipifica sobre la base de una doble presunción: por un lado, *iuris tantum*, lo que supone configurar una sanción sobre la base de una ficción, y, por otro lado, *iuris et de iure*, lo que supone no solo desplazar la carga de la prueba sino eliminar prácticamente la actividad probatoria[53].

Al respecto debe hacerse mención a la jurisprudencia en base a la cual las presunciones, aun siendo admisibles con ciertos límites estructurales a la hora de ejercer las potestades de comprobación y liquidación, no pueden jugar en materia sancionadora: AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2.ª), sentencia de 13 diciembre 2012. JT 2013\143 (ROJ 5188/2012; La Ley 202240/2012). Del mismo parecer la F.4 AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), sentencia de 18 octubre 2012. JT 2012\1232.

El resultado final no es sino el de establecer tres sanciones distintas a un mismo infractor por una misma conducta, lo que supone la flagrante vulneración del principio de *non bis in idem*. Así, la vulneración de la obligación de informar bienes o derechos en el extranjero acarrea[54]:

1. Una multa mínima de 10.000 euros, que se incrementará en función del número de datos o grupos de datos no declarados.

---

51 LAMPREAVE, P., «Cerco al evasor fiscal», *op. cit.*

52 GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», *op. cit.*, p. 44.

53 GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», *op. cit.*, p. 44.

54 BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude …*, *op. cit.*, p. 207.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

2. La imputación en el IRPF o en el IS, mediante la integración del valor de los bienes y derechos no declarados en la liquidación del ejercicio no prescrito más antiguo.
3. Multa del 150% del importe de la base de la sanción.

A nuestro modo de ver, cabría plantearse la vulneración del principio del *non bis in idem* únicamente en relación a la primera y tercera de las sanciones que se han mencionado, en cuanto que la imputación en el IRPF o en el IS, si bien no es sino la consecuencia de no haber cumplido con la obligación de informar de bienes o derechos situados en el extranjero, no es propiamente una sanción[55]. Téngase en cuenta que la obligación de informar prevista en la Disposición Adicional Undécima de la NFGT es una obligación de carácter formal, y sin cuyo incumplimiento no sería posible imponer la sanción prevista en la Disposición Adicional Duodécima de la NFGT, con lo que se podría plantear que, siendo el incumplimiento de la obligación formal el medio necesario para que se sancione con la multa adicional del 150%, nos encontraríamos ante una vulneración del *non bis in idem* ya que se estarían sancionando, por un lado, el incumplimiento de la obligación formal, y, por otro, la consecuencia de dicho incumplimiento.

Como conclusión de lo que suponen estas nuevas obligaciones de información debe señalarse que las mismas no cuentan con precedentes y que resultan inadmisibles, ya que para luchar contra el fraude fiscal lo que se debería hacer es exigir la información a las entidades financieras extranjeras, a través de convenios con terceros países y de normas emanadas de las instituciones comunitarias, y no, tal y como se ha hecho, imponer una carga a los contribuyentes que dará lugar a la aportación de una información duplicada en muchos casos y provocará sanciones desproporcionadas en supuestos de simple negligencia[56].

VI. POSIBILIDAD DE REGULARIZAR ANTES DE QUE SE ESTABLEZCA PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Cuando un contribuyente deja de ingresar la deuda tributaria correspondiente a un determinado tributo y período impositivo, tres son los supuestos que pueden darse al respecto:

1. Que prescriba si transcurren cuatro años. Así, el art. 65 NFGT establece que «*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*».
2. Que la Administración Tributaria haya detectado la falta de ingreso y, en consecuencia, proceda a sancionar dicha conducta.

---

[55] Sobre el concepto de *non bis in idem*, véase ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, Servicio Editorial del País Vasco, Bilbao, 2002; del mismo parecer FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 19.

[56] FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar …», *op. cit.*, p. 3.

ISBN: 978-84-7777-418-1

3. Que el obligado tributario, por los motivos que estime oportunos, proceda a regularizar su situación tributaria conforme al régimen de recargos por declaración extemporánea previsto en el art. 27 NFGT.

Estos tres supuestos pueden tener lugar respecto a los bienes y derechos no declarados que no se encuentren en el extranjero, pero no así para los no declarados que se encuentren en el extranjero. Veámoslo en las tres situaciones:

1. Prescripción: Tal y como hemos señalado anteriormente, una de las mayores críticas que se hace a la NF 5/2013 radica en la imprescriptibilidad tanto de las ganancias patrimoniales no justificadas (art. 52.2 NFIRPF) como de las presunciones de rentas (art. 124.6 NFIS).
2. Régimen de infracciones y sanciones. La Disposición Adicional Duodécima de la NFGT establece una nueva infracción cuya sanción consiste en una multa pecuniaria proporcional del 150% de la base de la sanción.
3. Recargos por declaración extemporánea. No cabría aplicar este régimen ya que, por un lado, tanto el art. 52.2 NFIRPF como el art. 124.6 prevén que las ganancias patrimoniales no justificadas y las presunciones de rentas se integrarán en el período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización; y por otro lado, la mencionada Disposición Adicional Duodécima tipifica como infracción tributaria estas conductas.

Ahora bien, tanto el art. 52.2 NFIRPF como el art. 124.6 NFIS dejan la puerta abierta para poder aplicar el régimen de recargos por declaración extemporánea regulado en el art. 27 NFGT, ya que ambos artículos hacen referencia al plazo establecido en la Disposición Adicional Undécima de la NFGT:

— «*los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional undécima de la Norma Foral 2/2005…*» (art. 52.2 NFIRPF).
— «*los bienes y derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional undécima de la Norma Foral 2/2005…*» (art. 124.6 NFIS).

Sin embargo, la Disposición Adicional Undécima de la NFGT no establece plazo alguno, dejando su fijación al desarrollo reglamentario: «*1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 90 de esta Norma Foral y en los términos que reglamentariamente se establezcan, …*».

Es decir, hasta que no se proceda a fijar reglamentariamente el plazo en el cual ha de presentarse la declaración respecto a los bienes y derechos situados en el extranjero —para lo cual deberá aprobarse el modelo o impreso correspondiente— sí sería de aplicación la presentación de una declaración extemporánea, no sería de aplicación la sanción del 150% y no sería de aplicación la imprescriptibilidad.

ISBN: 978-84-7777-418-1

VII. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Ya hemos adelantado que el tener que declarar los bienes y derechos del extranjero supone una obligación para los obligados tributarios. Pero el problema radica en las consecuencias tan graves que el incumplimiento o el cumplimiento incorrecto de la misma podría acarrear; nos referimos a la imprescriptibilidad, la integración en la base imponible general y a las gravísimas sanciones, que podrían hacer que el titular de los bienes y derechos no solo perdiera los mismos, sino que incluso no fueran suficientes para pagar lo debido a la Administración Tributaria.

Se ha dejado todo el peso en manos de los ciudadanos, cuando, sin embargo, la información requerida podría ser obtenida por la propia Administración Tributaria a través de intercambios de información tanto nacional como internacional, lo que hace cuestionar esta nueva obligación, así como las mencionadas consecuencias: imprescriptibilidad, integración en la base imponible general y las gravísimas sanciones.

A) Intercambio de información nacional

Existen una serie de obligaciones estadísticas, establecidas por las normas de ordenación bancaria que resultan aplicadas por el Banco de España y cuyo ámbito coincide parcial o totalmente con el de la nueva obligación tributaria. Se trata, también, de la obligación de información sobre cuentas en el extranjero y de las operaciones con valores en el extranjero[57].

Pese a que el marco normativo de estas obligaciones se encuentra disperso entre disposiciones europeas y normas legales españolas, ha tenido un desarrollo reglamentario y a través de las Circulares del Banco de España[58].

Aunque la finalidad de estas obligaciones sea múltiple y persiga desde el control de las transacciones exteriores a finalidades estadísticas sobre el movimiento de capitales, al amparo del art. 91 NFGT, el contenido de estas declaraciones informativas podría intercambiarse con la Administración Tributaria. Así, entre las circulares cabe citar las siguientes [59]:

— Por lo que se refiere al régimen de la obligación de informar sobre cuentas en el extranjero, en el ejercicio 2013 continúa en vigor la Circular 3/2006 que establece en la Norma Cuarta que la información sobre cobros, pagos y transferencias realizados mediante abonos y adeudos en las cuentas tendrá una periodicidad mensual, y su remisión al Banco de España habrá de producirse no más tarde del día 20 del mes siguiente al que se informa.

---

[57] ANEIROS PEREIRA, J., «La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero», *Quincena Fiscal Aranzadi*, num 3/2013, BIB 2013\240.

[58] ANEIROS PEREIRA, J., «La nueva obligación …», *op. cit.*

[59] ANEIROS PEREIRA, J., «La nueva obligación …», *op. cit.*

ISBN: 978-84-7777-418-1

También para el período 2013 debe tenerse en cuenta la vigencia de la obligación de información desarrollada por la Circular 2/2001 del Banco de España que obliga, entre otros, a las personas físicas y jurídicas residentes que mantengan activos en forma de valores negociables depositados en entidades no residentes que realicen operaciones utilizando cuentas de valores abiertas con entidades depositarias no residentes, o mantengan depositados saldos de valores en entidades no residentes, a remitir, con periodicidad mensual, dentro de los diez días hábiles siguientes al fin de cada mes, información sobre valores negociables depositados en entidades no residentes y emitidos por no residentes así como información sobre valores negociables depositados en entidades no residentes y emitidos por residentes. Esta obligación queda excluida si los saldos en valores o las operaciones con valores no superan, respectivamente, los seis millones o los sesenta millones de euros.

— A partir del 1 de enero de 2014, el régimen de todas las operaciones se unifica y, así, las personas físicas y las personas jurídicas residentes en España, distintas de los proveedores de servicios de pago inscritos en los registros oficiales del Banco de España, que realicen transacciones con no residentes o mantengan activos o pasivos frente al exterior, se encontrarán sometidas a las obligaciones derivadas de la Circular 4/2012. Se trata de informar sobre actos, negocios y operaciones que supongan, o de cuyo cumplimiento puedan derivarse, cobros, pagos o transferencias exteriores, así como de suministrar datos sobre las variaciones en cuentas o posiciones financieras deudoras o acreedoras.

  Pero es que, además, la Ley de Prevención de Blanqueo de Capitales 19/2003 prevé también sanciones por el incumplimiento de obligaciones relacionadas con la obligación tributaria de declarar bienes y derechos del extranjero[60], lo que hace plantearnos una vez más la posible vulneración del principio *non bis in idem*.

B) Intercambio de información internacional

Si lo que se pretende con la obligación de declarar los bienes y derechos del extranjero es que las Administraciones Tributarias dispongan de dicha información, otra de las formas de que dispone la Administración Tributaria es mediante el intercambio de información tributaria entre Estados.

La necesidad de disponer de información abundante, fiable y actualizada tiene una doble finalidad:

— Verificar si los obligados tributarios cumplen o no con las obligaciones impuestas en las normas tributarias.

[60] ANEIROS PEREIRA, J., «La nueva obligación …», *op. cit.*

ISBN: 978-84-7777-418-1

— Detectar presuntos incumplimientos de cara a adoptar actuaciones específicas por parte de los órganos de la Administración[61].

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurría años atrás, en la actualidad las Administraciones Tributarias no pueden disponer por sí solas de toda la información necesaria, ya que muchas de las relaciones económicas tienen un componente internacional, de ahí que hayan adquirido una importancia muy relevante los procedimientos de asistencia mutua entre Administraciones de distintos países, más aún teniendo en cuenta que, a medida que las relaciones económicas se han internacionalizado, también lo ha hecho el fraude fiscal, sobre todo por las dificultades de obtención de información y las facilidades que algunas jurisdicciones ofrecen para ocultar la verdadera y última titularidad de bienes y rendimientos situados u obtenidos en las mismas[62].

En este contexto, en virtud de lo dispuesto en el art.Dos del Real Decreto 1080/91, de 5 de julio, dejan de ser paraíso fiscal los países que firmen con España o un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

> «Los países y territorios […] que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor».

Son varios los medios utilizados para el intercambio internacional de información tributaria[63]:

— Previa solicitud: este tipo de intercambio muestra una efectividad limitada en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, y ello pese a los progresos realizados en este campo.
— Intercambio espontáneo.
— Intercambio automático: entre los que destacan los emprendidos en el seno de la UE a través de la Directiva del ahorro o, más recientemente, la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de fiscalidad. Destacan también los auspiciados desde los EEUU con la finalidad de implementar la normativa FATCA. Este tipo de intercambio supone la transmisión en «en masa» de información de contribuyentes, de forma sistemática y periódica.

---

[61] BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «Intercambio de información internacional», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, IEF Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007, pp. 1209 y 1210; MORENO GONZÁLEZ, S., «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», Crónica Tributaria, n.º 146/2013, p. 194 y 196 y ss.

[62] BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «Intercambio de información …», *op. cit.*, pp. 1210 y 1211.

[63] MORENO GONZÁLEZ, S., «Nuevas tendencias …», *op. cit.*, p. 193.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Respecto de los Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, fue el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE el que constituyó el primer modelo que contemplaba e incorporaba de forma sistemática el intercambio de información, al incluir en su articulado una cláusula referida a esta modalidad de cooperación. Aunque en su concepción inicial tenía como objetivo inmediato resolver con los mismos criterios las situaciones o supuestos idénticos de doble imposición que podían presentarse, con el paso del tiempo esa finalidad fue ampliada, en la medida en que los Estados precisaban de la asistencia mutua, no solo para resolver supuestos de doble imposición, sino para poder aplicar su legislación interna sobre operaciones que, siendo parte del ámbito de su propia soberanía, tenían un componente internacional que impedía acceder a la información sobre las mismas en uso de sus propias competencias[64].

Sin embargo, pese a la significativa evolución que han experimentado los mecanismos de intercambio de información en la última década, actualmente su estado de desarrollo e implementación todavía no es acorde a las necesidades reales que poseen las Administraciones tributarias de los distintos países de cara a cumplir con sus funciones de supervisión fiscal y lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. Las Administraciones todavía no son tan globales como los contribuyentes, ni utilizan plenamente las posibilidades que ofrecen los mecanismos de intercambio de información, bien por la ausencia de una cultura administrativa de cooperación fiscal internacional, bien por las propias limitaciones estructurales (jurídicas y fácticas) de estos mecanismos, bien por la diferente posición de los países en torno al intercambio de información[65].

Pese a los esfuerzos realizados en el G-20, OCDE y UE para conseguir la aceptación y aplicación generalizada de los estándares mínimos en materia de transparencia e intercambio de información, ha de reconocerse una efectividad limitada en cuanto a los resultados obtenidos, y ello debido al enfoque laxo y formalista, más atento al número de acuerdos y convenios suscritos de intercambio de información previa solicitud que al nivel de compromiso real asumido por los firmantes del acuerdo o convenio. El camino está lleno de dificultades y obstáculos de naturaleza política y técnica que dificultan la operatividad del intercambio automático de información (realización de formatos normalizados; establecimiento de cauces seguros para la transmisión de la información y de sistemas de acceso, conservación y eliminación de la información; garantía de la confidencialidad de los datos, etc.)[66].

Si bien hemos enfocado los acuerdos de intercambio de información como un elemento de lucha contra el fraude fiscal internacional, no debe olvidarse que pueden tener otra doble función[67]:

---

64 BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «Intercambio de información …», *op. cit.*, pp. 1230 a 1240.

65 CALDERÓN CARRERO, J.M., «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE», en *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010, p. 1208.

66 MORENO GONZÁLEZ, S., «Nuevas tendencias …», *op. cit.*, pp. 217 a 219.

67 CALDERÓN CARRERO, J.M., «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE», en *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010, pp. 1238 a 1247.

ISBN: 978-84-7777-418-1

1. Por un lado, como instrumento al servicio de los obligados tributarios, en cuanto que si los Estados hacen uso de estos mecanismos de intercambio de información, podrán disponer de información que, sin beneficiarle, no llegue sin embargo a perjudicarle. Así, en ocasiones el país de residencia no permite la aplicación de determinados regímenes o beneficios, argumentando que no posee la información del país donde se ha realizado, por ejemplo, una inversión[68].
2. Reforzamiento de la soberanía fiscal de los Estados y de pervivencia de los impuestos sobre la renta. Así, los acuerdos de intercambio de información en materia tributaria conseguirán los siguientes efectos:

   — Pueden afectar a los tipos impositivos. Los Estados podrán mantener sus niveles de tributación sobre la renta al existir un menor atractivo a deslocalizar la renta hacia país con intercambio de información.
   — Los Estados que concluyan acuerdos de intercambio de información evitarán las «contramedidas» que se proyectan sobre los países con una posición y comportamientos no cooperativos con las buenas prácticas fiscales a nivel internacional.
   — Los Estados que concluyan acuerdos de intercambio de información podrán ofrecer determinadas ventajas o compensaciones, por ejemplo, mediante la aplicación de programas de ayuda financiera o determinadas medidas fiscales, como, por ejemplo, la exención de las rentas obtenidas por una filial situada en un país con acuerdo de intercambio de información o con un CDI con cláusula de intercambio de información.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.2.4.pdf
http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_capital/index_es.htm
http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html

ANEIROS PEREIRA, J., «La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero», *Quincena Fiscal Aranzadi*, num. 3/2013, BIB 2013\240.

BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J.A., *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal*, Lex Nova Thomson Reuters, Valladolid, 2012.

BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «Intercambio de información internacional», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, IEF Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007.

[68] Una tercera finalidad específica del intercambio de información tributaria reside en la posibilidad de emplear la información intercambiada al servicio de los obligados tributarios que operan en varios países, de modo que puedan recibir el trato fiscal adecuado a sus circunstancias, es decir, que no exista un trato discriminatorio (MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, J.F., «El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses», *Crónica Tributaria*, n.º 139/2011, p. 141).

ISBN: 978-84-7777-418-1

CALDERÓN CARRERO, J.M., «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE», en AAVV, *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010.

GARCÍA NOVOA, C., «Infracciones y sanciones», en *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Aranzadi, 2013.

FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», AEDAF, *Revista Interactiva Actualidad*, n.º 29/2013.

FERRE NAVARRETE, M., «Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, IEF Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007.

LAMPREAVE, P., «Cerco al evasor fiscal», *Revista de Derecho vLex*, núm. 109, 2013.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., «Análisis de las reformas introducidas por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal», *Quincena Fiscal Aranzadi,* núm. 1/2013, BIB 2013\89.

MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, J.F., «El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses», *Crónica Tributaria*, n.º 139/2011.

MORENO GONZÁLEZ, S., «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», *Crónica Tributaria*, n.º 146/2013.

OGEA RUIZ, R., «La legislación española y los paraísos fiscales», en *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., *Infracciones y sanciones tributarias: un estudio jurisprudencial*, Servicio Editorial del País Vasco, Bilbao, 2002.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 4/2013, BIB 2013\342.

SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J., «Regularización fiscal (con o sin "amnistía" y ganancias no justificadas de patrimonio)», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17/2012, BIB 2012\2999.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm 11/2012, BIB 2012/962, pág. 10.

SHAXSON, N., *Treasure Islands. Uncovering the damage of offshore banking and tax havens*, Palgrave Macmillan, 2011.

VALLEJO CHAMORRO, J.M., «La competencia fiscal», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. I, IEF Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Intercambio de información tributaria y Haciendas Forales: dimensión internacional, europea e interna[1]

Saturnina Moreno González

Sumario: I. Planteamiento. II. Fines e instrumentos de intercambio internacional de información tributaria. Especial referencia al Derecho de la UE. A) Instrumentos convencionales de intercambio de información. B) La iniciativa FATCA. C) El marco comunitario sobre asistencia mutua y cooperación administrativa en el ámbito fiscal. III. Intercambio de información tributaria y Concierto Económico. A) Recepción en la normativa tributaria foral de los deberes derivados de la cooperación administrativa y la asistencia mutua internacional. B) Intercambio de información entre AEAT y Diputaciones Forales. C) Intercambio de información entre Diputaciones Forales. IV. Reflexiones finales. V. Bibliografía.

Resumen: Este trabajo centra su atención en el papel de las haciendas forales en materia de intercambio de información tributaria con la finalidad de garantizar una mejor aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal, así como la incidencia que en la práctica en este ámbito puede tener la tendencia hacia una mayor cooperación administrativa y asistencia mutua existente a nivel internacional y comunitario.

Palabras clave: cooperación administrativa, asistencia mutua, intercambio de información, colaboración interadministrativa.

I. PLANTEAMIENTO

Los estudios y comentarios doctrinales sobre Concierto económico, fiscalidad y Derecho europeo han analizado frecuentemente las consecuencias y límites que la pertenencia de España a la Unión Europea (UE) ha originado en el ejercicio de las competencia forales en materia fiscal y en su forma de ejercitarlas, sea desde la perspectiva de la armonización fiscal, de la aplicación de las libertades fundamentales o desde la óptica de las normas comu-

[1] Este trabajo tiene su origen en la conferencia «El intercambio de información y la asistencia mutua entre Estados de la UE: el papel de las haciendas forales», impartida en el Congreso «Concierto económico, fiscalidad y Derecho europeo», celebrado los días 15 y 16 de octubre de 2013 en la Universidad del País Vasco.

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

nitarias en materia de ayudas de Estado. Sin embargo, este trabajo centra su atención en una cuestión mucho menos explorada, aunque no menos importante, como es el papel de las haciendas forales en materia de intercambio de información tributaria con la finalidad de garantizar una mejor aplicación de los tributos y la lucha contra el fraude fiscal, y la incidencia que sobre la práctica en este ámbito podría tener la tendencia hacia una mayor cooperación administrativa existente a nivel internacional y comunitario.

El intercambio de información se ha erigido en los últimos años en un tema prioritario de las agendas políticas a nivel internacional, comunitario e interno (común y foral)[2]. Es una idea comúnmente admitida que la cooperación administrativa y, en particular, el intercambio de información entre Administraciones tributarias constituye una útil herramienta para asegurar el cumplimiento del deber de contribuir y luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

En este sentido, la crisis económica global ha llevado a dar nuevo impulso a los mecanismos de intercambio de información tributaria más allá de las fronteras nacionales, pues, al reforzar la cooperación internacional en materia fiscal, los Estados esperan no sólo ser más eficaces en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, sino también optimizar la determinación de la deuda tributaria, lo que debería ayudar a reducir el déficit presupuestario por medio del incremento de la recaudación[3]. Todo ello explica que la intensificación de la cooperación entre Administraciones tributarias esté siendo objeto de especial atención en diversas organizaciones internacionales de las que España es parte, actuando para incrementar los estándares internacionales de cooperación, tal y como sucede con el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información[4], o para evitar la erosión de bases imponibles y deslocalización de activos, en una reciente iniciativa de la OCDE[5]. La preocupación es compartida por la UE, que ha lanzado un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal[6].

En clave interna, las actuaciones de intercambio de información asumidas por España en virtud de instrumentos convencionales o comunitarios obligan a articular los mecanismos y

---

[2] Un Informe de la Universidad del País Vasco de 2009 considera el fraude fiscal como el problema probablemente más importante del sistema fiscal vasco, si bien ha sido un problema «*largamente ignorado porque había un margen recaudatorio amplio con los contribuyentes controlados (fundamentalmente asalariados) y porque de esta forma se evitaba enfrentarse a grupos de interés con un peso económico y social sustantivo*». Dicho Informe estima que el fraude cuesta casi 2.500 millones de euros al sector público vasco (por impuestos concertados). *Vid*. ZUBIRI, I., SERNA, L. y VALLEJO, M., *Bases para una Reforma Fiscal en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, 2009, pp. 65 y 68.

[3] OBERSON, X., «General Report», presentado en el Congreso de la International Fiscal Association (IFA) celebrado en Copenhague en agosto de 2013 sobre «Exchange of Information and cross-border cooperation between tax authorities», *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 98b, 2012, p. 19.

[4] http://www.oecd.org/tax/transparency/

[5] *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), http://www.oecd.org/ctp/beps.htm

[6] El plan de acción, presentado el 6 de diciembre de 2012, está integrado por una comunicación y dos recomendaciones: Comunicación de la Comisión que recoge un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, COM (2012) 722 final; Recomendación de la Comisión relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, C(2012) 8805 final; y Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva, C(2012) 8806 final.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

cauces de colaboración necesarios entre las Administraciones estatal y forales, para el cumplimiento efectivo de tales obligaciones.

En este contexto, el presente trabajo efectúa, en primer lugar, una aproximación general a los instrumentos internacionales y comunitarios de intercambio de información tributaria y a las principales novedades producidas últimamente con la finalidad de reforzar la cooperación administrativa e intercambio de información entre Administraciones tributarias, para, seguidamente, examinar el marco normativo articulador del intercambio de información entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y las Diputaciones Forales (DDFF) y entre las propias DDFF, así como su aplicación práctica, al objeto de reflexionar sobre la incidencia que en la colaboración entre tales Administraciones tributarias puede tener la tendencia hacia un reforzamiento de la cooperación administrativa y el intercambio de información a nivel internacional y comunitario.

II. FINES E INSTRUMENTOS DE INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL DERECHO DE LA UE

El intercambio de información tributaria entre Estados tiene como finalidad principal proporcionar a las Administraciones tributarias nacionales los instrumentos adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transnacionalmente, así como para detectar presuntos incumplimientos, constituyendo una útil herramienta en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional[7]. En un contexto de globalización económica, desarrollo tecnológico y enorme movilidad de la actividad económica y del capital, la imposibilidad de realizar las tareas apuntadas de forma satisfactoria actuando de forma aislada hace indispensable la articulación de mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información entre tales Administraciones[8].

A) Instrumentos convencionales de intercambio de información

Los modelos e instrumentos normativos que articulan el intercambio internacional de información tributaria son diversos, aunque los más extendidos son los convenios para evitar la doble imposición (CDI) con cláusula de intercambio de información, inspirados en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE)

[7] Ello no impide reconocer la existencia de diversas tendencias que inciden en el intercambio de información entre administraciones tributarias modulando su operatividad y funcionalidad. *Vid.*, a este respecto, CALDERÓN CARRERO, J.M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional,* Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, pp. 63-72.

[8] BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «Intercambio de información internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, IEF, Madrid, 2007, pp.1209-1210.

ISBN: 978-84-7777-418-1

o de la ONU (MC ONU), y los acuerdos bilaterales de intercambio de información suscritos a partir del Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia fiscal (MA OCDE). Mención expresa merece, asimismo, el Convenio multilateral del Consejo de Europa/OCDE de 1988 sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, ratificado por España mediante Instrumento de 12 de febrero de 2009, con entrada en vigor el 1 de diciembre de 2010[9].

En este orden de ideas cabe destacar los esfuerzos de la OCDE por definir un estándar mínimo en materia de transparencia e intercambio de información y conseguir que dicho estándar sea aplicado internacionalmente de la forma más amplia posible, tanto por los países miembros de esta organización, como por otros países y jurisdicciones. Tales trabajos, estrechamente relacionados con el proyecto de la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial, cristalizaron en la publicación del MA OCDE, a partir del cual los diferentes países pueden instrumentar, bilateral o multilateralmente, el intercambio de información en materia tributaria. Aunque el Modelo no es un instrumento jurídicamente vinculante, sino un tipo de *soft law*, su fuerza reside en que contiene las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los paraísos fiscales cooperativos a los efectos de no sufrir o soportar medidas defensivas por parte de los Estados miembros de la OCDE y, por tanto, ha impulsado la firma de un buen número de acuerdos bilaterales de intercambio de información (AII). Téngase en cuenta, además, que esas obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información se han incorporado al MC OCDE a partir de 2005, con lo que se extiende su ámbito de aplicación más allá de lo previsto inicialmente.

Esas mínimas condiciones necesarias de transparencia que deben cumplir los distintos Estados para la consecución de unas reglas de juego equilibradas en el ámbito impositivo son: la generalización del suministro de información tributaria previa solicitud de cualquier Estado, sin que quepa oponer el secreto bancario o la inexistencia de interés alguno en facilitarla por parte del Estado requerido; el intercambio de toda aquella información previsiblemente relevante para la correcta aplicación del sistema tributario del Estado requirente; y la confidencialidad de la información suministrada, con la finalidad de proteger los derechos e intereses de los contribuyentes afectados[10].

Desde 2008 se han realizado importantes avances a nivel internacional en materia de transparencia e intercambio de información, debido fundamentalmente a sonados escándalos fiscales que han sacudido a varios países y a un contexto de crisis financiera global que ha llevado a prestar más atención a las actuaciones de los centros financieros *off-shore*. En la actualidad, los trabajos de la OCDE, a través del Foro Global sobre Transparencia e In-

[9] En línea con las peticiones del G-20, se ha aprobado un nuevo Protocolo que modifica el Convenio para adaptarlo a los actuales estándares de transparencia e intercambio de información y para abrir el Convenio a terceros países. España ha ratificado el Protocolo de enmienda del Convenio el 9 de agosto de 2012 (BOE n.º 276, 16.11.2012).

[10] MARTÍN LÓPEZ, J., «Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria», en COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pp. 351-352.

ISBN: 978-84-7777-418-1

tercambio de Información, se centran en comprobar el nivel de compromiso de cada jurisdicción con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, así como evidenciar las jurisdicciones que no se han comprometido de forma efectiva con los estándares internacionales.

El art. 26 del MC OCDE proporciona el marco normativo más ampliamente extendido para el intercambio bilateral de información con fines fiscales, existiendo en la actualidad una red de más de tres mil convenios bilaterales. Este precepto «*ha de entenderse como un contenido mínimo obligatorio para el intercambio de información, asegurado por el CDI*»[11], circunstancia que no impide la aplicación de otros instrumentos que prevean una colaboración más estrecha e intensa (como las directivas comunitarias en el ámbito europeo), ni que en algunos casos pueda suministrarse información por encima de lo establecido en el convenio.

Aunque el MC OCDE de 1963 ya incluía una cláusula sobre intercambio de información, la redacción del artículo 26 ha sufrido varias modificaciones a lo largo de los años. Cabe subrayar, habida cuenta de la relevancia de los cambios efectuados, las modificaciones realizadas en las versiones de los años 2000 y 2005. En particular, en el año 2000 se modificó el apartado 1 del art. 26 con la finalidad de ampliar el ámbito objetivo del intercambio de información, permitiendo intercambiar la información necesaria relativa a impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes en todos sus niveles de gobierno. En la revisión de 2005 se introdujeron dos nuevos apartados 4 y 5 al art. 26 con el objeto de aclarar que el Estado requerido no puede denegar una solicitud de información únicamente porque no tiene interés fiscal doméstico en ella (apartado 4), o porque dicha información se encuentre en poder de un banco u otra institución financiera (apartado 5). La última de las revisiones efectuadas hasta el momento se ha producido en 2012, añadiendo un inciso final en el apartado 2 de dicho precepto, con objeto de admitir expresamente que la información recibida por el Estado contratante pueda ser utilizada para otros fines, distintos a los estrictamente tributarios, siempre que dicha información pueda utilizarse para esos otros fines con arreglo a la legislación de ambos Estados (requirente y requerido) y la autoridad competente del Estado que la proporciona autorice dicho uso[12].

Así pues, el art. 26 del MC OCDE en su redacción actual insta a las autoridades competentes de los Estados contratantes a intercambiar la información que se considere relevante para la administración o cumplimiento efectivo de la legislación interna de los Estados relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes en todos sus niveles de gobierno. El intercambio de información resulta aplicable no sólo a efectos de comprobación y liquidación de tributos, sino también en materia de recaudación e

---

[11] FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 198.

[12] *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, approved by the OECD Council on 17 July 2012.* Este extremo ya se preveía anteriormente en el apartado 12.3 de los comentarios al art. 26. Por otra parte, la revisión de julio de 2012 también introduce cambios en los comentarios a este artículo con la finalidad de incorporar avances recientes o profundizar en la interpretación de algunos apartados del artículo 26. En concreto, los comentarios se han ampliado para desarrollar la interpretación del criterio de «previsible pertinencia» de la información solicitada y del término «expediciones de pesca».

ISBN: 978-84-7777-418-1

incluso a efectos penales tributarios, sin perjuicio de la existencia de convenios internacionales específicos de asistencia judicial en materia penal. Se prevé incluso que la información intercambiada sea utilizada para otros fines distintos a los estrictamente tributarios, siempre que dicha información pueda utilizarse para esos otros fines en ambos Estados contratantes y la autoridad competente del Estado que la proporciona autorice dicho uso.

Respecto a las modalidades de intercambio de información, aunque el parágrafo 9 de los comentarios al art. 26 aclara que este precepto admite que el intercambio de información pueda llevarse a cabo previa solicitud, de forma espontánea o de manera automática, los comentarios centran su atención casi exclusivamente en el intercambio de información previa petición. Ello guarda relación con la estrategia, seguida por la OCDE y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, consistente en promover y mejorar la efectividad del intercambio de información «previa solicitud» entre Administraciones tributarias, considerado el estándar aceptado internacionalmente.

España participa de forma muy activa en los trabajos desarrollados internacionalmente para potenciar el intercambio de información en materia tributaria y, a tal fin, continúa extendiendo su red de convenios y acuerdos internacionales. En la actualidad, España ha suscrito 98 CDIs, de los cuales 85 están en vigor, todos ellos con una cláusula de intercambio de información adaptada, en mayor o menor medida, al estándar internacional vigente de transparencia e intercambio de información de la OCDE. Otros 13 CDIs están en distintas fases de tramitación (no han sido ratificados o no están en vigor)[13] y algunos CDIs están en proceso de renegociación, como los celebrados con Austria, Canadá, Estados Unidos, India y el Reino Unido.

España ha celebrado, asimismo, acuerdos bilaterales de intercambio de información, siguiendo el Modelo de Acuerdo de la OCDE, con territorios que tradicionalmente han sido considerados como paraísos fiscales por la normativa española. La celebración de tales acuerdos (o de un CDI con cláusula de intercambio de información) determina que dichos territorios salgan de nuestra lista negra de paraísos fiscales[14]. Seis de esos AII se encuentran en vigor (Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Marino y San Martín), y también se han rubricado acuerdos de intercambio de información con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía que se encuentran en distintas fases de tramitación[15].

---

[13] Argentina, Azerbaiyán, Bielorrusia, Catar, Chipre, Namibia, Nigeria, Omán, Perú, República Dominicana, Senegal, Siria y Uzbekistán. *Vid.* http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI.aspx

[14] La lista negra española de paraísos fiscales se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (modificado por Real Decreto 116/2003, de 31 de enero). No obstante, conforme al primer apartado de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, «*dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.*»

[15] http://www.minhap.gob.es/esES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx

ISBN: 978-84-7777-418-1

B) La iniciativa FATCA

Por otra parte, España se ha sumado a las iniciativas más recientes tendentes a potenciar el intercambio automático de información tributaria, considerado por algunos un instrumento más útil que el intercambio rogado de información tributaria en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

Así, el intercambio automático de información ha sido el medio elegido por Estados Unidos y España, junto a Alemania, Francia, Italia y Reino Unido, para aplicar la Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (*Foreing Account Tax Compliance Act* —FATCA—) aprobada por Estados Unidos en 2010. En este sentido, el 26 de julio de 2012 se publicó el Modelo de Acuerdo Intergubernamental acordado de forma conjunta por estos países que sirve de patrón para la firma ulterior de acuerdos bilaterales de intercambio automático de información, facilitando la aplicación de la norma FACTA. A grandes rasgos, en cumplimiento de este acuerdo, las entidades financieras comunicarán a las autoridades fiscales de su país de residencia la información requerida (sobre cuentas financieras de contribuyentes del otro Estado), y la información así obtenida se intercambiará entre las autoridades fiscales implicadas de forma automática, por medio de un procedimiento normalizado[16].

La normativa FATCA[17] fue aprobada el 18 de marzo de 2010 como una sección de la *Hiring Incentives to Restore Employment* (HIRE) *Act,* con la finalidad de luchar contra la evasión fiscal de los ciudadanos y residentes fiscales en EE.UU. que ocultan al *Internal Revenue Service* (IRS) determinados rendimientos derivados de inversiones en activos financieros obtenidos a través de cuentas *offshore* abiertas en entidades financieras extranjeras. Para ello, la normativa FATCA exige a las «instituciones financieras extranjeras» (IFE) identificar a aquellos de sus clientes que son personas físicas residentes fiscales en EE.UU. y proporcionar determinada información al IRS sobre sus cuentas[18]. Para asegurar el cumplimiento de esta obligación, la normativa FATCA acude a los «agentes retenedores» (*withholding agent*) estadounidenses, quienes deberán practicar una mal llamada «retención» del 30% sobre todos los rendimientos que satisfagan a cualquier entidad financiera extranjera, ya sea en beneficio de sus clientes o de la propia entidad. Ahora bien, esta «retención» del 30% no será aplicable si la entidad financiera extranjera firma directamente y de forma previa un acuerdo

---

[16] http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2012/SE%20HACIENDA/26-07-12%20Nota%20FATCA.pdf

[17] Para un análisis más amplio de la iniciativa FATCA *vid.* MARTÍNEZ GINER, L.A., «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2012; y MORENO GONZÁLEZ, S., «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», *Crónica Tributaria*, n.º 146, 2013, pp. 185-212.

[18] No serán objeto de suministro de información las cuentas cuyos titulares sean personas físicas y en el conjunto de la entidad financiera no tengan depositados más de 50.000 dólares en la fecha de entrada en vigor de la ley. A partir de tal fecha, la cantidad se reduce a 10.000 dólares.

ISBN: 978-84-7777-418-1

FATCA específico con la autoridad tributaria estadounidense por medio del cual asuma el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

— Obtener la información relativa a cada titular de las cuentas mantenidas en la entidad que sea necesaria para verificar qué cuentas (si las hay) pertenecen, de forma directa o indirecta, a personas físicas residentes fiscales en EE.UU.
— Cumplir con los procedimientos de verificación y de diligencia debida que establezca el Tesoro.
— Informar anualmente al IRS sobre las cuentas que sean de titularidad, directa o indirecta, de residentes fiscales en EE.UU. La información que la entidad financiera extranjera debe suministrar comprende: nombre, dirección, número de la Seguridad Social o de identificación fiscal (TIN) del titular de la cuenta, número de cuenta, saldo o valor de la cuenta, así como los ingresos brutos, pagos realizados y disposiciones de efectivo.
— Retener un 30% de los pagos «de paso» que realicen a entidades no colaboradoras.
— Cumplir los requerimientos adicionales de información realizados por el Tesoro respecto a alguna cuenta mantenida en la entidad.
— En los países en los que la normativa doméstica prohíba suministrar información, solicitar expresamente a los clientes que autoricen tal suministro y, en caso contrario, cancelar la cuenta.

La normativa FATCA reviste una enorme complejidad e implica grandes costes económicos para las IFE, circunstancias que han retrasado en varias ocasiones su efectiva puesta en marcha, prevista finalmente a partir del 1 de julio de 2014 y que se realizará de forma progresiva. Desde una perspectiva estrictamente jurídica, FATCA plantea serios inconvenientes ya que, además de incurrir en extraterritorialidad, puede entrar en conflicto con la normativa comunitaria y nacional sobre protección de datos, así como con la legislación civil relativa a la finalización de las relaciones contractuales, circunstancias que pueden impedir proporcionar la información que el IRS reclama[19]. Para superar los problemas de compatibilidad entre la normativa FATCA y la legislación interna de otros Estados soberanos se adoptó ese nuevo enfoque intergubernamental, bienvenido desde instancias comunitarias[20], basado en un modelo de acuerdo a partir del cual se firmarán acuerdos bilaterales[21].

---

[19] *Vid*. la carta enviada por la Comisión Europea y por la Presidencia húngara del Consejo a las autoridades fiscales estadounidenses el 6 de abril de 2011 en la que se invitaba a iniciar un diálogo para encontrar soluciones que permitan alcanzar satisfactoriamente los objetivos marcados en la normativa FATCA y superar los obstáculos jurídicos advertidos (*Taxation: EU/US Dialogue on the Foreign Account Tax Compliance Act*, IP/11/413).

[20] *Vid. Commission welcomes US move to ensure enhanced international tax cooperation in a more business-friendly way*, MEMO/12/88, Bruselas, 8 de febrero de 2012.

[21] EE.UU. ha entablado negociaciones y conversaciones con más de 50 países y jurisdicciones tendentes a mejorar la cooperación administrativa y adoptar un enfoque intergubernamental para implementar FATCA. El proceso negociador puede realizarse sobre la base de dos tipos de modelos distintos. El modelo I se caracteriza porque las entidades financieras deben aportar la información a las autoridades fiscales de EE.UU. por medio de un sistema de intercambio automático de información. Dentro de este modelo, a su vez, existen dos variantes

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

España y EE.UU. firmaron un Acuerdo Intergubernamental para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de FATCA el pasado 14 de mayo de 2013. Se trata de un acuerdo basado en la reciprocidad en virtud del cual las entidades financieras de ambos países firmantes proporcionarán a las autoridades fiscales de sus respectivos países de residencia determinada información sobre las cuentas financiaras abiertas por ciudadanos residentes en el otro país contratante y, a su vez, dicha información se intercambiará de forma automática entre ambas Administraciones tributarias mediante un procedimiento normalizado. La suscripción del IGA entre ambos países suaviza notablemente el cumplimiento de la normativa FATCA para las entidades financieras españolas que quedan exoneradas de buena parte de las cargas que la misma impone a las IFE. En concreto, la firma del acuerdo bilateral supone[22]:

— Eliminar la obligación de toda IFE establecida en España de alcanzar acuerdos específicos con el IRS, siempre que la IFE esté registrada en el IRS o esté exenta de registro en virtud de acuerdo o por normativa, doctrina o instrucción del IRS.
— Permitir a las IFE establecidas en España cumplir las obligaciones declarativas contraídas en virtud de la normativa FACTA comunicando la información a la AEAT en lugar de directamente al IRS.
— Eliminar la retención del 30% aplicable en los EE.UU. en los pagos que las IFE establecidas en España perciban de fuente estadounidense.
— Eliminar la obligación de practicar retención sobre el importe retenible denominado *passthru* sobre los pagos efectuados a titulares de cuentas recalcitrantes, así como la obligación de cancelar la cuenta de un titular «recalcitrante».
— Eliminar la obligación de practicar retención del *passthru* sobre los pagos efectuados a otras IFE constituidas en España o en otra jurisdicción con la que EE.UU. haya suscrito un acuerdo para la aplicación de la normativa FACTA.

El IGA no entrará en vigor hasta que se produzca la última notificación por escrito de las partes firmantes en la que se comunique la finalización de los procedimientos internos necesarios para su efectividad. El gobierno español presentó el acuerdo a las Cortes para su autorización parlamentaria el pasado 31 de julio de 2013. Ya ha recibido la aprobación del Congreso de los Diputados, obtenida el 31 de octubre, y en el momento de redactar estas líneas se espera la autorización del Senado.

---

de acuerdo, con o sin reciprocidad. En el modelo II son las instituciones financieras extranjeras las que informan de manera automática y directa al IRS, y el modelo se complementa con la información previa solicitud intercambiada entre las autoridades fiscales de ambos países. También en este caso existen dos variantes de modelo, con y sin reciprocidad. El Modelo 1 A ha sido el seguido en las negociaciones que han conducido a la firma de los acuerdos celebrados, hasta la fecha, con Reino Unido, México, Dinamarca, Irlanda, Noruega, Alemania y España. El modelo II ha sido el empleado en los acuerdos celebrados con Suiza y Japón. La última versión de los diferentes modelos de acuerdo, así como los IGAs suscritos con los países mencionados, puede consultarse en http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx

[22] *Vid.* http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/08-02-12%20Link%20FATCA.pdf

ISBN: 978-84-7777-418-1

Por otra parte, en el seno de la UE, el 9 de abril de 2013, los Ministros de Economía y Hacienda de los cinco Estados miembros que desarrollaron el Modelo de Acuerdo junto a EE.UU. manifestaron su intención de trabajar en un proyecto piloto basado en dicho Modelo que les permita intercambiar la información obtenida entre ellos mismos[23]. A mediados de mayo de 2013, dicho proyecto contaba con el apoyo de 17 Estados miembros[24].

Así pues, pese a los muchos puntos oscuros e interrogantes que plantea la iniciativa FATCA y los IGAs suscritos para su implementación, es forzoso reconocer la incidencia que la estrategia estadounidense ha tenido como catalizador de los trabajos más recientes en materia de transparencia e intercambio de información desarrollados por la OCDE[25] y la UE, poniendo de manifiesto un nuevo clima de cooperación internacional que apunta hacia la potenciación del intercambio automático de información. Muestra de ello es el compromiso recientemente asumido por la Comisión Europea de «*promover enérgicamente el intercambio automático de información como la futura norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal*»[26].

C) El marco comunitario sobre asistencia mutua y cooperación administrativa en el ámbito fiscal

En el contexto del mercado interior de la Unión Europea (UE), caracterizado por ser un espacio sin fronteras interiores en el que queda garantizada la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, la necesidad de articular mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros es todavía más acuciante. El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta la determinación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados. Esa creciente dificultad afecta al funcionamiento de los sistemas fiscales, puede ocasionar supuestos de doble imposición y, al mismo tiempo, incitar fenómenos de fraude y evasión fiscal, afectando al buen funcionamiento del mercado interior.

Por otra parte, en el ámbito comunitario se ha abierto paso la tendencia a emplear el intercambio de información entre Administraciones tributarias no sólo en aras del interés fiscal de los Estados miembros, sino también al servicio de los obligados tributarios que operan transnacionalmente. A partir de diferentes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de

---

[23] http://www.rpfrance.eu/IMG/pdf/CP_MM_Moscovici_Cazeneuve.pdf_

[24] Joint Statement of 17 countries on 14 May at ECOFIN.

[25] *Vid.* OECD, *Automatic Exchange of Information: The Next Step (Information Brief)*, 18 de junio de 2013, pp. 3-9.

[26] Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre un «Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal», COM (2012) 722/2, p. 11.

ISBN: 978-84-7777-418-1

la Unión Europea (TJUE) es posible inferir, sin perjuicio de las oportunas matizaciones, que el intercambio de información puede emplearse para permitir al contribuyente aplicarse una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto al de su residencia, cuando la concesión de dicha ventaja requiera de la comprobación de datos que pueda aportar la Administración tributaria de su país de residencia[27].

Así pues, la cooperación administrativa y el intercambio de información entre Estados miembros es indispensable para la correcta aplicación de los sistemas tributarios nacionales[28]. Ello explica que desde hace años las instituciones comunitarias se hayan esforzado por estrechar la colaboración entre Administraciones tributarias en el interior de la UE sobre la base de principios y normas comunes.

El marco normativo comunitario en materia de cooperación administrativa ha sufrido cambios importantes en los últimos años con la finalidad de mejorar la efectividad de los instrumentos ya existentes y sentar las bases para el desarrollo de nuevas herramientas y mecanismos de cooperación administrativa. Dicho marco normativo está integrado fundamentalmente por las siguientes normas:

— La Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, relativa a la fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses, aplicable desde el 1 de julio de 2005[29].
— La Directiva 2010/24/UE, 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[30], aplicable desde el 1 de enero de 2012.
— La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga, a partir del 1 de enero de 2013, la Directiva *77/799/CEE*[31].

---

[27] Por ejemplo, en la STJUE de 12 de abril de 1994, as. *Halliburton Services* (C-1/93), relativa a la denegación por parte de la Administración tributaria neerlandesa de una exención tributaria a una empresa alemana porque desconocía si ésta tenía alguna de las formas societarias requeridas por la legislación neerlandesa para ser beneficiaria de dicha exención, el Tribunal de Justicia rechazó esta alegación, advirtiendo que «*se pueden recabar los datos relativos a las características de las formas societarias de los demás Estados miembros […] gracias al sistema previsto en la Directiva 77/799 […]; dicho sistema se refiere a cuantas informaciones puedan permitir a los Estados miembros una liquidación correcta de los impuestos a los que se refiere la Directiva*» (ap. 22). Respecto a la evolución de esta jurisprudencia y los matices que progresivamente se han ido introduciendo en ella por el TJUE, *vid*. CALDERÓN CARRERO, J.M., «La Directiva de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2013, pp. 1372-1374.

[28] En palabras de FALCÓN Y TELLA, R., «*no cabe duda de la enorme trascendencia teórica y práctica de la asistencia mutua, sin la cual la armonización [europea] quedaría vacía de contenido, al no poder contar los Estados con información suficiente para aplicar sus sistemas tributarios*» (Prólogo a la obra de GRAU RUIZ, M.A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000, p. 23).

[29] DOUE L-157, 26.06.2003.

[30] DOUE L-84, 31.03.2010.

[31] DOUE L-64, 11.03.2011.

ISBN: 978-84-7777-418-1

— El Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, aplicable desde el 1 de enero de 2013, y que deroga el Reglamento (CE) 1798/2003, del Consejo[32].
— El Reglamento (UE) 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, con efectos desde el 1 de julio de 2012[33].

Aunque queda fuera del objeto de este trabajo realizar un análisis detallado de estos instrumentos comunitarios de cooperación administrativa, conviene efectuar una breve aproximación a sus aspectos más relevantes, para entender de forma cabal la incidencia de tales normas sobre el ejercicio de las competencias fiscales a nivel interno y la necesidad de reforzar la cooperación entre la AEAT y las DDFF.

La *Directiva del ahorro* tiene por objeto permitir que las rentas calificadas como intereses, percibidas en un Estado miembro por personas físicas que tienen residencia fiscal en otro Estado miembro, sean gravadas conforme a la legislación de su Estado de residencia. Para ello, establece un mecanismo automático generalizado de información sobre el pago de intereses entre todos los Estados miembros (art. 9). Al menos una vez al año y en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador, la autoridad competente de dicho Estado miembro comunicará a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo la información sobre todos los pagos de intereses efectuados ese año; información que ha debido ser suministrada por el agente pagador. La cantidad mínima de información que debe proporcionar el agente pagador consistirá en: a) la identidad y residencia del beneficiario efectivo; b) el nombre y dirección del agente pagador; c) el número de cuenta del beneficiario efectivo o, en su defecto, la identificación del crédito que dé lugar al interés; y d) la información referente al pago de intereses (art. 8).

Sin embargo, la Directiva prevé un período transitorio durante el cual Austria, Bélgica y Luxemburgo no están obligados a intercambiar información —aunque sí podrán recibirla de otros Estados miembros con respecto a sus residentes— sino a practicar una retención en la fuente que, desde el 1 de julio de 2011, es del 35%. Bélgica emplea, desde el 1 de enero de 2010, el sistema de intercambio automático de información, por lo que actualmente Austria y Luxemburgo son los únicos Estados miembros de la UE que aplican el régimen transitorio, practicando retención en la fuente y transfiriendo el 75% de los ingresos derivados de la retención al Estado miembro de residencia del inversor[34]. Por otra parte, la retención en la fuente sin condición de reciprocidad es igualmente aplicable en los cinco países europeos con los que se han firmado acuerdos internacionales para aplicar medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva (Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza)

[32] DOUE l-268, 12.10.2010.
[33] DOUE l-121, 8.5.2012.
[34] Luxemburgo ha anunciado que a partir del 1 de enero de 2015 se sumará al sistema de intercambio automático de información.

ISBN: 978-84-7777-418-1

y en varios territorios asociados o dependientes de algunos Estados miembros a través de la implementación de una serie de acuerdos.

Aunque la Directiva del ahorro ha supuesto un hito importante en materia de intercambio automático de información, las deficiencias de la norma comunitaria[35], algunas de las cuales ya eran obvias en el momento de su aprobación, condujeron a la Comisión a iniciar en 2008 un proceso de reforma de la Directiva centrado principalmente en la ampliación de las rentas cubiertas por la norma, la identificación del beneficiario efectivo de los pagos, la definición del agente pagador y cuestiones de procedimiento. Dicho proceso de reforma todavía no ha concluido[36].

Por su parte, la *Directiva 2011/16/UE* establece nuevas normas y procedimientos para la cooperación entre los países de la UE con vistas al intercambio de información, que es relevante para la administración y la ejecución de las leyes nacionales en el ámbito de la fiscalidad[37]. Resulta aplicable a todos los impuestos directos e indirectos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, a excepción del IVA, los aranceles, los impuestos especiales, las cotizaciones obligatorias a la seguridad social, tasas y derechos de carácter contractual (art. 2).

La Directiva no introduce avances significativos respecto al intercambio espontáneo de información, pero sí incorpora novedades importantes en las otras dos modalidades de intercambio de información.

En lo que atañe al intercambio de información previa solicitud, las novedades más sobresalientes son el reconocimiento de la posibilidad de solicitar investigaciones administrativas concretas y la introducción de un plazo de respuesta a la solicitud de intercambio de información. El inicio de este procedimiento se produce cuando la autoridad competente de un Estado miembro se dirige a la autoridad competente de otro Estado miembro para requerirle información sobre un caso específico. La autoridad requerida está obligada a facilitar

---

[35] La Directiva del ahorro presenta una serie de lagunas que permiten escapar fácilmente a su aplicación. Señaladamente, sólo comprende el pago de intereses (con algunas excepciones, como los seguros o las pensiones), dejando fuera otro tipo de rentas, lo que ha propiciado la utilización de instrumentos financieros innovadores no regulados por la Directiva, y, además, su ámbito subjetivo de aplicación abarca únicamente el pago de intereses efectuado a personas físicas, dejando al margen el pago de intereses a personas jurídicas u otro tipo de entidades o estructuras. *Vid.*, entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Loopholes in the EU Savings Tax Directive», *Bulletin for International Taxation*, IBFD, diciembre 2006, pp. 480-494; PASTORIZA VÁZQUEZ, J.S., «La nuova direttiva sulla tassazione del risparmio: applicabilità ed efficacia», *Rassegna Tributaria*, n.º 48, 2005, pp. 1095-1127.

[36] El punto de partida del proceso de reforma de la Directiva del ahorro fue el primer informe trienal que, en aplicación del art. 18 de la misma, la Comisión envió al Consejo el 15 de septiembre de 2008 [COM (2008) 552 final], al que siguió la presentación de la nueva propuesta de Directiva el 13 de noviembre del mismo año [COM (2008) 727 final]. Con posterioridad se ha presentado una nueva propuesta al Consejo ECOFIN de 2 de enero de 2009 por la presidencia sueca (1673/09 Fisc 170), sin que se haya alcanzado todavía un acuerdo en el seno del Consejo debido, fundamentalmente, a las exigencias de Austria y Luxemburgo.

[37] Para un análisis más detallado de la Directiva nos permitimos remitir al lector a MORENO GONZÁLEZ, S., «La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE», en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 221 y ss.

ISBN: 978-84-7777-418-1

la información que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas, entendiendo por tales «*todos los controles, comprobaciones y demás acciones emprendidos por los Estados miembros en el ejercicio de sus funciones con el fin de garantizar la correcta aplicación de la legislación tributaria*» (art. 3). No obstante, el objeto del requerimiento debe ser información específica con trascendencia tributaria, sin que sean admisibles los requerimientos de información genéricos u operaciones de pesca. Además, en virtud del principio de subsidiariedad, la autoridad requirente debe cursar la petición de información cuando haya agotado las fuentes habituales de información a su alcance sin que haya tenido éxito. El plazo máximo de respuesta es de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud, salvo que la información ya esté a disposición de la autoridad requerida, en cuyo caso se reduce a dos (art. 7)[38].

Por lo que se refiere al intercambio automático de información, la Directiva se sitúa en línea de potenciar esta modalidad de intercambio de información, definida en el art. 3.9 de la misma como «*la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad*»[39]. Esta modalidad de intercambio no obliga a realizar investigaciones a fin de suministrar información, ya que sólo se intercambiará de forma automática la «*información disponible*», entendiendo por tal «*la recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro*».

La Directiva adopta un enfoque de implantación progresiva de la obligación del intercambio automático de información. Dicha obligación deberá cumplirse respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 en relación con las personas con domicilio en otro Estado miembro sobre las siguientes categorías de renta y de patrimonio: a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. Sin embargo, la posible inclusión de otras categorías de renta, como dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital, se pospone hasta 2017,

---

[38] La STJUE de 22 de octubre de 2013, as. *Sabou* (C-276/12), ha declarado que la Directiva 77/799/CEE del Consejo «*debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado miembro a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado*». Además, la Directiva «*no regula el extremo relativo a determinar en qué condiciones podrá el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado miembro requerido y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida*».

[39] Por lo que se refiere al plazo para el intercambio automático de información, la comunicación se efectuará como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

fecha en la que la Comisión, sobre la base de las estadísticas facilitadas por los Estados miembros, presentará un informe de evaluación general y, en su caso, las propuestas de mejora que se consideren pertinentes para asegurar el mayor grado de eficiencia en el funcionamiento del sistema. Nada impide a los Estados miembros llevar a cabo una cooperación más intensa con terceros países pero, en tal caso, el artículo 19 de la Directiva contiene una suerte de *cláusula de la nación más favorecida* según la cual cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una colaboración más amplia, no podrá negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros interesados. Téngase en cuenta, asimismo, que en el marco del compromiso asumido por la Comisión de promover el intercambio automático de información, el pasado 12 de junio de 2013 presentó una propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE[40], con la finalidad de ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en la UE más allá de lo previsto en el actual art. 8.3, extendiendo dicha modalidad también en lo que respecta a dividendos, plusvalías, cualquier otra renta generada en relación con los activos mantenidos en una cuenta financiera, cualquier importe respecto del cual la entidad financiera sea el obligado o el deudor (incluidas las amortizaciones) y los saldos en cuentas.

Finalmente, la Directiva establece otras modalidades de cooperación administrativa (presencia de funcionarios de la autoridad requirente en las oficinas administrativas de la autoridad requerida, controles simultáneos, notificación administrativa, intercambio de buenas prácticas y experiencias), define los límites admisibles[41] y no admisibles[42] al intercambio de información y regula el tratamiento y uso de la información transmitida tanto por el Estado requirente como por terceros Estados miembros[43].

---

[40] COM (2013) 348 final.

[41] Además del límite derivado de la aplicación de la regla de subsidiariedad, el art. 17 de la Directiva dispone que el Estado requerido no estará obligado a realizar investigaciones o a comunicar información si ello contraviene su legislación, si ello conduce a divulgar un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o una información cuya divulgación sea contraria al interés público. También podrá negarse a facilitar la información cuando el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar.

[42] El art. 18 de la Directiva rechaza que el interés tributario nacional y el secreto bancario puedan ser alegados por el Estado miembro requerido para negarse a facilitar la información solicitada, en línea con las últimas tendencias internacionales en materia de asistencia mutua e intercambio de información.

[43] Cualquier información que se transmita entre países de la UE de acuerdo con la Directiva 2011/16 estará amparada por el secreto oficial y gozará de la protección que la legislación nacional del Estado requirente otorgue a la información de la misma naturaleza. Dicha información podrá utilizarse para: evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en la Directiva 2010/24/UE; evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la seguridad social; en procedimientos judiciales y administrativos como consecuencia del incumplimiento de la legislación fiscal.

La Directiva admite el uso triangular de la información, pero especifica que la información transmitida al tercer Estado miembro debe ser útil para la consecución de los fines anteriormente señalados. La autoridad competente del Estado miembro que haya obtenido la información informará a la autoridad competente del Estado miembro de origen de la información sobre su intención de compartirla con un tercer Estado miembro. Si el Estado de origen no se opone a ello en el plazo de diez días hábiles a partir de la fecha de recepción de la comunicación, podrá compartirse la información.

ISBN: 978-84-7777-418-1

De otro lado, la *Directiva 2010/24/UE* tiene como objetivo implantar en los Estados de la UE un sistema uniforme de asistencia o auxilio en materia de cobro de créditos en impuestos originados en otro Estado miembro. Es un sistema rogado, en el que el Estado requerido adopta medidas conducentes a la recaudación del crédito titularidad de otro Estado miembro. El principal medio al servicio de este objetivo es la introducción de un «instrumento uniforme de ejecución», que hace la función de título ejecutivo de un crédito impositivo y que es común para todos los Estados de la Unión. Las principales áreas temáticas abordadas por la Directiva, y que sólo dejaremos apuntadas, son: el procedimiento de ejecución, las medidas cautelares, la notificación de actuaciones y el intercambio de información a efectos de la recaudación. También se aborda el reparto de competencias entre los órganos de revisión del Estado requerido y del Estado solicitante[44]. La Directiva tiene un amplísimo ámbito objetivo de aplicación, extendiéndose, entre otros supuestos, al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados en nombre del Estado solicitante o por cuenta de la UE.

En el ámbito de la imposición indirecta, el nuevo *Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo* introduce mejoras en el sistema de almacenamiento e intercambio de información específico conocido como VIES (*VAT Informaton Exchange System*), cuyo origen se remonta a 1992. El objetivo buscado es la lucha de forma más efectiva contra el fraude fiscal en este impuesto. Para ello, el Reglamento contiene una definición precisa de las informaciones que los Estados miembros deben almacenar y conservar en sus bases de datos nacionales y establece las condiciones de intercambio de información y de acceso automatizado de los Estados miembros a los datos almacenados electrónicamente en los demás. Además, el Reglamento crea EUROFISC, dispositivo instaurado con el objetivo de que los Estados miembros intensifiquen su cooperación administrativa contra el fraude organizado en materia de IVA, mediante un mecanismo multilateral de alerta temprana, que permita el intercambio rápido de información selectiva entre los Estados miembros[45].

Por su parte, en el ámbito de los impuestos especiales, para conocer la situación real del tráfico de los productos resulta necesario intercambiar información. Para ello, en 2003 se creó el sistema EMCS (*Excise Movement Control System*) que constituye un sistema informático integrado a nivel europeo donde están conectados todos los operadores registrados y las administraciones que deben controlarlo. El *Reglamento (UE) n.º 389/2012* designa al sistema EMCS como la vía normal para el intercambio de información en este ámbito e incorpora medidas tendentes a mejorar su utilización.

---

[44] Para un análisis más detenido de la Directiva, *vid.* DE MIGUEL CANUTO, E., «La cooperación entre Administraciones Tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE», en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 279 y ss.

[45] Sobre VIES y EUROFISC *vid.*, con abundantes referencias bibliográficas, SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., «Cooperación reforzada e intercambio de datos en la imposición indirecta y la imposición sobre el ahorro en el seno de la Unión Europea», en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 322-329.

ISBN: 978-84-7777-418-1

III. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y CONCIERTO ECONÓMICO

El Capítulo III del Título III de la Constitución española (arts. 93 a 96) se dedica a los tratados internacionales y, a su vez, el artículo 1.5 del Código Civil establece que las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno.

Por su parte, el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los tratados internacionales suscritos por España, incluyendo en su artículo 2.Uno.Quinto un segundo párrafo que, en referencia expresa a la materia tributaria, dispone que los Territorios Históricos «*deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas*».

Ciertamente, aunque el Estado tiene competencia exclusiva en materia de relaciones internacionales (art. 149.1.3.ª CE), las obligaciones asumidas por España en virtud de normas convencionales o comunitarias incide notablemente sobre el ejercicio de las competencias fiscales de los tres Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. Piénsese que en buena parte de los CDIs suscritos por España, siguiendo el MC OCDE, el ámbito objetivo de aplicación del convenio se extiende a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio con independencia de que la autoridad que lo exija sea el propio Estado o cualquiera de sus subdivisiones políticas o territoriales, por lo que, normalmente, los impuestos comprendidos en el convenio serán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes —pudiendo añadir a los anteriores algunos impuestos de naturaleza local si así lo dispone el art. 2.1 del convenio—. La cesión de algunos de dichos tributos a las Comunidades Autónomas o incluso la asunción de plenas capacidades fiscales por parte de las Diputaciones Forales no altera la incidencia de los CDIs que se produce con independencia del ente público que los exige[46]. Por otra parte, aunque lo habitual es que en virtud del CDI las autoridades competentes sólo estén obligadas a transmitir la información necesaria para la aplicación del CDI o del Derecho interno relativo a los impuestos cubiertos por el convenio, conviene ponderar el hecho de que en algunos de los CDI suscritos por España se recoge una cláusula de intercambio de información que permite las transmisiones de datos relativas a impuestos de cualquier tipo y denominación exigibles en nombre de los Estados contratantes.

En el plano comunitario, el Derecho de la UE no se opone a que los entes regionales puedan crear y aplicar tributos. Como es sabido, el ordenamiento comunitario reconoce la libertad de los Estados miembros para organizarse internamente y repartir las competencias

[46] CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2013, p. 84.

ISBN: 978-84-7777-418-1

(también en materia tributaria) entre sus distintos niveles de gobierno, siempre que ello no menoscabe la efectividad del Derecho de la UE, ni impida el cumplimiento de las obligaciones impuestas por este ordenamiento[47]. Pero el ejercicio de tales potestades estará condicionado por las obligaciones derivadas del Derecho de la UE, del mismo modo que el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados miembros.

A) Recepción en la normativa tributaria foral de los deberes derivados de la cooperación administrativa y la asistencia mutua internacional

En este orden de ideas, conviene prestar atención al modo en que los Territorios Históricos (TTHH) han adaptado sus respectivos sistemas tributarios a las obligaciones que en materia de asistencia mutua y cooperación administrativa derivan de las directivas comunitarias referidas.

Como es de sobra conocido, en relación con la transposición de las Directivas comunitarias al Derecho interno, la obligación y la responsabilidad de dictar los actos de transposición recaen sobre los Estados quienes, además, son responsables ante las instancias comunitarias en caso de incumplimiento. No obstante, en lo que atañe a la efectiva ejecución del Derecho comunitario, opera el principio de autonomía institucional y procedimental interna, es decir, el Derecho de la UE no impone ni prejuzga un determinado procedimiento u órgano interno para asumir la concreta tarea de desarrollo[48]. Por otra parte, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la ejecución del Derecho de la UE corresponde a quien materialmente sea titular de la competencia según las reglas del Derecho interno por no existir una competencia específica para la ejecución del Derecho Comunitario. Son, en consecuencia, las reglas internas de delimitación competencial las que brindarán la respuesta[49]. Ello conduce a descartar que la transposición al ordenamiento interno de las normas sobre armonización fiscal en el ámbito de los impuestos indirectos pueda llevarse a cabo directamente por los TTHH, puesto que, en virtud del Concierto Económico, éstos carecen de cualquier competencia normativa.

En cambio, y sin perjuicio de los principios generales del Concierto (en especial el relativo a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado), un sector de la doctrina interpreta que «*es posible una actuación autónoma de los territorios históricos en aquellos aspectos que vengan determinados de forma imperativa por las Directivas co-*

---

[47] *Vid.* SSTJUE de 12 de junio de 1990, as. *Comisión/Alemania* (C-8/88), ap. 13; de 10 de noviembre de 1992, as. *Hansa Fleisch Ernst Mundt GmbH & Co KG/Landrat des Kreises Schleswig-Flensburg* (C-156/91), ap. 23.

[48] El TJUE ha declarado, en relación con el principio de autonomía institucional y procedimental, que esas medidas internas se toman por las autoridades nacionales «*en el respeto de las formas y procedimiento del Derecho nacional*», correspondiendo al «*ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro determinar el procedimiento jurídico conducente a ese resultado*». *Vid.*, entre otras, STJUE de 11 de diciembre de 1973, as. *Lorenz*, (120/73).

[49] SSTC 252/1988, de 20 de diciembre; 236/1991, de 12 de diciembre, FJ 9.º; 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1.º; FJ 2.º; y 95/2002, de 25 de abril, FJ 2.º.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

munitarias que incidan en impuestos concertados de normativa autónoma, no evidentemente en aquellos otros donde dichas Directivas concedan un margen de libertad a los Estados miembros»[50]. Otras voces entienden, no obstante, a partir de la abundante doctrina del TC, «*que es posible una adaptación diferente del Derecho Comunitario en materia fiscal por parte de los Territorios Históricos siempre que ésta respete las reglas internas de delimitación competencial entre el Estado y la CAPV, es decir, el Concierto Económico*»[51]. El desencuentro también se ha producido en el ámbito judicial. Así, mientras el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha interpretado en diversos pronunciamientos que una regulación distinta por parte de los TTHH es admisible siempre que no se vulneren los principios generales del Concierto[52], el Tribunal Supremo, en una sentencia de 4 de diciembre de 1999, interpretó que una transposición del Derecho comunitario por parte de los TTHH diferente a la realizada por el Estado supone incumplir los principios de armonización y coordinación fiscal con el Estado exigidos por el Concierto[53].

Sin perjuicio de las reflexiones anteriores, cabe recordar que la Directiva del ahorro se transpuso al sistema tributario español por medio del Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, y la Orden EHA 2339/2005, de 13 de julio, que ha establecido el Modelo 299. También se regulan como pagos a cuenta del IRPF las retenciones practicadas en virtud de la Directiva del ahorro. La regulación de las distintas obligaciones y formalidades emanadas de la Directiva se encuentran en los arts. 45 a 49, 76, disposición adicional 10.ª y disposición transitorias 1.ª y 2.ª del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (RGGI).

En los TTHH, distintos decretos forales han adaptado, en coordinación con la normativa estatal, las obligaciones de suministro de información derivadas de la Directiva. Cabe destacar, a modo de ejemplo, el Decreto Foral n.º 22/2006, de 28 de marzo, que modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades. Asimismo, la Orden Foral n.º 333/2006, de 29 de marzo, aprueba el Modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la UE y en otros países y territorios con los que se ha establecido un intercambio de información.

---

[50] DE LA HUCHA CELADOR, F., *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2006, p. 113.

[51] MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (II)», *Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 1, 2012, p. 74. En la misma línea, ARRATIBEL ARRONDO, J.A., «La coordinación de la actividad tributaria y financiera de la Hacienda Vasca y la Hacienda del Estado en la nueva Ley 12/2002, del Concierto Económico», *Crónica Tributaria*, n.º 112, 2004, p. 11, nota 3.

[52] SSTSJPV de 11 de mayo de 1994 (FJ 3.º), de 26 de marzo de 1998 (FJ 2.º), de 21 de julio de 1998 (FJ 2.º) y de 30 de abril de 1999 (FJ 2.º).

[53] FFJJ 6.º y 7.º.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Las obligaciones de suministro de información derivadas de la Directiva del ahorro pueden recaer sobre agentes pagadores ubicados en territorio foral o afectar a beneficiarios efectivos residentes en dicho territorio. Así pues, con la finalidad de proceder a la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en la Directiva, el 30 de julio de 2007, la Comisión Mixta del Concierto Económico alcanzó un acuerdo (n.º 14), por el que se establecen los criterios y mecanismos de aplicación de la Directiva. Los puntos centrales del acuerdo se refieren a la determinación del punto de conexión, a la comunicación de la información obtenida sobre pagos realizados por entidades residentes y no residentes en España y a la participación en los ingresos procedentes de los Estados miembros que practiquen retención a cuenta.

Por lo que se refiere al punto de conexión, los agentes pagadores suministrarán la información a la Administración tributaria correspondiente a su domicilio social. Respecto a la información sobre pagos realizados, las DDFF comunicarán a la AEAT antes del 15 de mayo de cada año la información correspondiente a los agentes pagadores domiciliados fiscalmente en sus ámbitos respectivos, al tiempo que la AEAT comunicará a las DDFF la información procedente de otros Estados miembros y correspondiente a los beneficiarios efectivos residentes en sus ámbitos respectivos antes del 31 de diciembre de cada año, englobando la información recibida por la Administración del Estado durante dicho período. Finalmente, en lo que atañe a la participación en los ingresos procedentes de los Estados miembros que practican retención a cuenta, la AEAT transferirá a las DDFF el importe de las retenciones practicadas y que hayan soportado y deducido de su declaración del IRPF contribuyentes residentes en los respectivos territorios. Para ello, las DDFF deberán informar a la AEAT del número de contribuyentes que han soportado y deducido la retención, así como de los importes retenidos y deducidos por cada uno de ellos. Respecto de los importes retenidos de los que se desconozca la identidad de quien soportó la retención, la AEAT transferirá a la CAPV el resultado de aplicar el índice de imputación previsto en el art. 57 de la LCEPV al total de las cantidades recibidas una vez minorados en el importe de las retenciones practicadas a contribuyentes identificados.

En este orden de ideas, cabe asimismo destacar que la transposición de la Directiva 2010/24/UE al sistema tributario español se ha efectuado a través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que ha llevado a cabo una importante reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En contra de lo declarado en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley, las modificaciones introducidas en la LGT van más allá de efectuar las adaptaciones necesarias para transponer la Directiva comunitaria, incorporando de forma mucho más clara y detallada los principios y reglas generales reguladores de las actuaciones y procedimientos de asistencia mutua en aplicación de las normas europeas y tratados internacionales[54].

[54] Para un examen exhaustivo de los cambios introducidos en la LGT *vid*. MORENO GONZÁLEZ, S., «Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria», en COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, pp. 181 y ss.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Nótese, igualmente, que el Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) y el RGGI han sido objeto de reforma, a través del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, a efectos de transponer la Directiva 2011/16/UE y desarrollar las actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua, incluyéndose un nuevo Título VI en el RGGI y quedando derogada la regulación de la asistencia mutua precedente con efectos a partir del 1 de enero de 2013.

En línea con la actuación del legislador estatal[55], las Juntas Generales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya han aprobado distintas normas forales modificadoras de sus respectivas Normas Generales Tributarias para incorporar todas las particularidades que, en relación con el procedimiento tributario, derivan de la Directiva 2010/24/UE[56]. En todos los casos se trata, al igual que ha sucedido con la reforma de la LGT, de reformas sustanciales que afectan aproximadamente a una veintena de artículos, amén de introducir nuevas disposiciones adicionales.

No podemos entrar por razones de espacio en el análisis detallado de los cambios efectuados en las normas forales generales tributarias. Debe, no obstante, subrayarse la trascendencia, a nuestros efectos, de algunas novedades. De un lado, de conformidad con la LGT, se amplía el ámbito de aplicación de tales normas forales para integrar «*los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales*». A este respecto, por asistencia mutua se entiende «*el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de na-*

---

[55] Téngase en cuenta que la STS de 26 de enero de 2012 ha calificado a la LGT como «*una norma de procedimiento administrativo tributario común, aplicable a todas las Administraciones tributarias, de manera que las especialidades del Concierto Económico y la potestad normativa tributaria que se reconoce en dicha Ley y en el Estatuto de Autonomía no permiten afirmar […] que las Juntas Generales puedan regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa*». A partir del análisis de los arts. 148.1.6.ª y 18.ª de la CE, disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de octubre, artículos 1 y 8.l) de la LGT, arts. 41.1 y 41.2.a) del EAPV y art. 1 y 3.a) de la LCEPV, el TS concluye que «*tanto la Constitución como las normas legales antedichas configuran un marco común tributario, asignando a la Ley General Tributaria una función reguladora de todas las Administraciones tributarias, estableciendo los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, constituyendo una normativa procedimental común en materia tributaria. Dicha apreciación no cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos, atribuida estatutariamente y por desarrollo en la Ley del Concierto Económico, para regular los tributos, y más concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica, pero ello no otorga a la Comunidad Autónoma del País Vasco la potestad de regular un diferente sistema de revisión de los actos en vía administrativa ni, menos aún, los requisitos de acceso al proceso administrativo*» (FJ 4.º).

[56] Norma Foral de Álava n.º 18/2013, de 3 de junio, de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias, BO de Álava n.º 69, de 17.06.2013; Norma Foral de Vizcaya n.º 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, BO de Vizcaya n.º 44, de 4.3.2013; Norma Foral de Guipúzcoa n.º 5/2003, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias, BO Guipúzcoa n.º 139, 22.07.2013.

ISBN: 978-84-7777-418-1

turaleza análoga que la Administración tributaria preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales […]»[57]. De este modo, junto a los cambios pertinentes para adaptar la normativa tributaria foral a las exigencias derivadas de la Directiva 2010/24/UE, se llevan a cabo las adaptaciones normativas necesarias para dar cumplimiento a los compromisos internacionales asumidos por el Reino de España en materia de cooperación administrativa en el ámbito fiscal, que deben tener su reflejo correspondiente en la normativa tributaria de los Territorios Históricos.

De otro lado, se regula de forma expresa e idéntica a lo previsto en la LGT el intercambio de información en el marco de la normativa sobre asistencia mutua, permitiendo a las Administraciones tributarias forales «*facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de los tributos de titularidad de esos otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa*». Para ello, las Administraciones tributarias forales realizarán las actuaciones que sean necesarias para obtener la información, aun cuando ésta no sea precisa para la determinación de sus tributos internos, y podrán utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en las normas forales tributarias. En caso de que las Administraciones tributarias forales actúen como autoridades requeridas, podrán oponerse o deberán autorizar expresamente que la información facilitada al Estado o entidad internacional o supranacional requirente se transmita a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional. Asimismo, se introducen cautelas respecto a la cesión a terceros de la información suministrada a las administraciones tributarias forales por otros Estados o entidades[58].

Analizadas algunas de las consecuencias que, en el plano normativo, tienen los compromisos internacionales y obligaciones de Derecho comunitario asumidos por España en materia de cooperación administrativa y, particularmente, en materia de intercambio de información, es momento de aproximarse a los mecanismos articuladores del intercambio de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones estatal y forales en cumplimiento del deber general de colaboración.

---

[57] Art. 1.2 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava; Art. 1.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya; art. 1.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Guipúzcoa.

[58] Art. 92.1.ñ) de las Normas Forales Generales Tributarias de Álava y Guipúzcoa y art. 94.5.n) de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

B) Intercambio de información entre AEAT y Diputaciones Forales

La Ley del Concierto Económico incluye entre los principios generales contenidos en su artículo 2 los de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado (de acuerdo con las normas que dicte el propio Concierto). Las exigencias derivadas del principio de colaboración se detallan en el artículo 4 de la LCEPV. A este respecto es significativo que, a través de la Ley 28/2007, de 25 de octubre, se procediera a modificar la LCEPV con la finalidad, entre otras, de «*perfeccionar la colaboración entre el Estado y las Instituciones del País Vasco en materia de intercambio de información para el cumplimiento de los Tratados Internacionales*». Para ello, se incluyó un nuevo apartado cuatro al art. 4 de la LCE en el que se dispone que «*El Estado y las Instituciones del País Vasco arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua*».

Con carácter previo al análisis de los mecanismos de cooperación interadministrativa existentes entre ambas Administraciones, es preciso advertir que los instrumentos internacionales y comunitarios sobre asistencia mutua e intercambio de información no imponen de qué modo debe el Estado requerido obtener la información solicitada, por lo que ésta es una cuestión a determinar por el Derecho doméstico, que aplicará los procedimientos internos necesarios para obtener y transmitir la información requerida. En este sentido, las Directivas comunitarias 2010/24/UE y 2011/16/UE diseñan una estructura organizativa básica que asegure una colaboración más eficaz y rápida, sin perjuicio del necesario respeto a la organización administrativa interna de los Estados miembros. Es interesante destacar la distinción que tales normas comunitarias efectúan entre la «oficina central de enlace» y los «servicios de enlace». La primera es «*la principal responsable de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua*», centralizando tanto el envío como la recepción de solicitudes de asistencia[59]. Los servicios de enlace son los encargados de tramitar la asistencia mutua en relación con ámbitos territoriales u operativos específicos[60]. Los

---

[59] La oficina central de enlace, ubicada en el seno de la AEAT (art. 5.3 LGT), es el Equipo Central de Información, integrado en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (Orden PRE 3581/2007 y Resolución de la Presidencia de la AEAT de 13 de marzo de 2013). El art. 204.1 del RGGI, relativo a la tramitación de las solicitudes de asistencia mutua, dispone que «*recibida una petición de asistencia mutua de otro Estado o entidad internacional o supranacional será la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competente para su cumplimiento, que podrá requerir del órgano correspondiente, según el objeto de la asistencia, la colaboración necesaria. Dicho órgano deberá practicar los trámites o actuaciones derivadas de dicha colaboración*». El apartado 3 del mismo precepto declara que «*[t]odas las solicitudes de asistencia mutua a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales que se soliciten […] deberán ser tramitadas a través del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria […]*».

[60] Conforme al art. 204.2 del RGGI, cuando la AEAT precise la colaboración del órgano correspondiente y dicha colaboración «*consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos, el órgano correspondiente […] dispondrá de un plazo máximo de 3 meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua esta-*

ISBN: 978-84-7777-418-1

servicios de enlace remitirán a la oficina central de enlace sus peticiones, órganos a los que, a su vez, la oficina central de enlace remitirá las peticiones de otras oficinas centrales[61].

Algunos autores han visto en esta nueva regulación comunitaria de los aspectos organizativos de la cooperación administrativa internacional en materia tributaria problemas potenciales en las relaciones entre las DDFF y la AEAT[62]. Sin embargo, a nuestro juicio, el nuevo marco normativo comunitario en materia de asistencia mutua e intercambio de comunicación también podría constituir una buena ocasión para desarrollar iniciativas tendentes a estrechar y fortalecer la colaboración interna entre las distintas Administraciones tributarias, redundando en una mayor «operatividad y eficacia del sistema interno de suministro y recepción de información tributaria»[63].

El intercambio de información entre Administraciones es una manifestación del principio constitucional de colaboración que, aunque no tiene explícito reconocimiento en la Constitución española, pertenece, en palabras del Tribunal Constitucional, a la esencia del modelo de organización territorial del Estado implantado por la Carta Magna[64]. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LPAC), establece en su art. 4.c) que uno de los principios que deben presidir las relaciones entre las Administraciones públicas es el de facilitar a otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollan en el ejercicio de sus propias competencias.

En este sentido y también como manifestación del principio de colaboración, el art. 4.3 de la LCEPV establece que el Estado y los Territorios Históricos «*en el ejercicio de las funcio-*

---

blezca un plazo inferior a 6 meses para la prestación de la asistencia. En este último caso, la Agencia Estatal de la Administración tributaria señalará un plazo para suministrar la información no superior a la mitad del establecido en la normativa sobre asistencia mutua para dar cumplimiento a la obligación de asistir al Estado o entidad requirente.

Si el órgano correspondiente no se hallase en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido en el párrafo anterior, informará al órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a la mayor brevedad posible, de los motivos que le impiden hacerlo, así como de la fecha en la que considera que podrá proporcionar la respuesta».

[61] Los arts. 205 y 206 del RGGR regulan la tramitación de los intercambios automáticos y espontáneos de información respectivamente. Obsérvese que el art. 205 del RGGR dispone que «*[c]uando en virtud de la normativa sobre asistencia mutua se deba transmitir de forma automática determinada información a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la misma se comunicará, en todo caso, al órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para su remisión al otro Estado o entidad*». Por otra parte, las comunicaciones necesarias para dar cumplimiento a todas las tramitaciones de asistencia mutua se llevarán a cabo, preferentemente, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos (art. 207 RGGR).

[62] A este respecto, MARTÍNEZ GINER, L.A., «Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2009, p. 51, ha subrayado que los órganos de gestión e inspección tributaria en el ámbito territorial de las Diputaciones Forales se considerarán servicios tributarios de enlace que deberán subordinarse a la oficina central de enlace, informándole de toda actuación relacionada con el intercambio de información.

[63] *Vid.* PATÓN GARCÍA, G., «Un apunte sobre el intercambio internacional de información tributaria al hilo del nuevo marco de cooperación en la Unión Europea», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 8, 2011, p. 50.

[64] *Vid.*, entre otras muchas, SSTC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 14; 80/1985, de 4 de julio, FJ 2; y 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 20 f).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

nes que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción».

En particular, ambas Administraciones: a) se facilitarán, a través de sus procesos de datos, toda la información que precisen, estableciendo la intercomunicación técnica necesaria; y b) los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Corresponde a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa facilitar a las Administraciones competentes «*criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información*» [art. 64 d) LCEPV].

No es preciso insistir en la relevancia del intercambio de información para la eficacia y coordinación de la actuación administrativa de gestión tributaria desarrollada por la AEAT y las DDFF, habida cuenta de las muchas interconexiones a que puede dar lugar la aplicación de los tributos de sus respectivas competencias. De ahí que uno de los principales instrumentos de que disponen dichas Administraciones para efectuar su labor de control tributario y lucha contra el fraude sea el intercambio de información.

Además, desde esta óptica, parece lógico, siguiendo a GARCÍA MARTÍNEZ, que «*a través de la coordinación y colaboración de las distintas Administraciones se optimice la utilización de la información con trascendencia tributaria obtenida por las mismas, evitando con ello, además, la duplicidad de actuaciones administrativas con idéntica finalidad, y, consecuentemente, el aumento de la presión fiscal indirecta sobre el contribuyente*»[65].

El intercambio de información supone una actuación de auxilio en virtud de la cual una Administración realiza una actividad complementaria, auxiliar o coadyuvante respecto del ejercicio de una función ajena, redundando en una mejor eficacia en el ejercicio de la competencia a la entidad a cuyo favor se presta el auxilio[66]. Como tal actuación de auxilio, su prestación resulta obligatoria para la entidad requerida, que sólo podrá denegar la colaboración por los motivos tasados del art. 4.3 de la LPAC, esto es, cuando dicha entidad no esté facultada para prestarla o cuando, de hacerlo, causara un perjuicio grave a sus intereses o al cumplimiento de sus propias funciones[67].

---

[65] GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, p. 146.

[66] *Vid*. GARCÍA MARTÍNEZ, A., *op. cit.*, p. 146. Asimismo, MARTÍNEZ LÓPEZ, R.M., PABLOS GALLEGO, M.A. y PIÑA GARRIDO, M.D., «Coordinación y colaboración entre administraciones tributarias estatal y autonómicas», *Revista Valenciana de Hacienda Pública-Palau 14*, n.º 13, 1991, pp. 156-158. Sobre el deber de auxilio como deber de colaboración en sentido estricto *vid*. ALBERTÍ ROVIRA, E., «Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas», *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, n.º 2, 1990, p. 139-144.

[67] *Vid*. ALBERTÍ ROVIRA, E., «Relaciones entre las Administraciones Públicas», en LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (dirs.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, 1993, pp. 55-56.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En el ámbito tributario, tanto la LGT como las Normas Forales Generales Tributarias establecen que todas las entidades públicas estarán obligadas a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones[68]. Además, la cesión de aquellos datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria no requerirá el consentimiento del afectado[69].

Por otra parte, todas ellas establecen que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto, entre otros, «*la colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias*»[70], o se produzca en el marco de la normativa sobre asistencia muta[71]. La información será suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o electrónicos.

Para que ese deber de colaboración que incumbe a las Administraciones tributarias estatal y forales alcance un aceptable grado de cumplimiento, se precisa cierto desarrollo normativo que establezca, entre otros extremos, los supuestos específicos en que ese intercambio de información ha de producirse, los cauces a través de los cuales se efectuará, así como los requisitos y garantías necesarios que ha de revestir el intercambio de información[72].

Dicha normativa prevé el intercambio de información previa solicitud, especificando los datos identificativos de las personas físicas o jurídicas a las que se refiere la información recabada, indicando la finalidad para la que será utilizada y concretando la información que

---

[68] Art. 94.1 LGT, art. 91.1 NFGT de Álava, art. 91.1 NFGT de Guipúzcoa y art. 93.1 NFGT de Vizcaya.

[69] Art. 94.5 LGT, art. 91.5 NFGT de Álava, art. 91.5 NFGT de Guipúzcoa y art. 93.5 NFGT de Vizcaya.

[70] Art. 95.1b) LGT, art. 92.1b) NFGT de Álava, art. 92.1b) NFGT de Guipúzcoa y art. 94.1b) NFGT de Vizcaya.

[71] Art. 95.5 LGT, art. 92.1ñ) NFGT de Álava, art. 92.1ñ) NFGT de Guipúzcoa y art. 94.1n) NFGT de Vizcaya.

[72] *Vid.*, a este respecto, Orden de la AEAT de 18 de noviembre de 1999, por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 de la Ley General Tributaria (BOE n.º 286, 30.11.1999); Decreto Foral de Álava n.º 42/2002, de 16 de julio, que aprueba la normativa sobre suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como para las finalidades y órganos previstos en el art. 110.1 de la Norma Foral General Tributaria de Álava (BO Álava n.º 88, 7.8.2002); Decreto Foral 59/2002, de 5 de noviembre, por el que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el art. 113.1 de la Norma Foral General Tributaria (derogado por Decreto Foral 82/2011, de 27 de diciembre, BO Guipúzcoa n.º 246, 29.12.2011); Decreto Foral de Vizcaya 112/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión de los Tributos en el Territorio Histórico de Vizcaya, arts. 5 a 15 (BO 30.07.2009); Orden Foral de Navarra n.º 136, de 27 de abril de 2005, por la que se regula el suministro de la información de carácter tributario y la expedición de certificados por la Hacienda Tributaria de Navarra (BO Navarra n.º 67, 06.06.2005).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

se entiende necesaria para atender la necesidad que justifica el suministro. La Administración requerida podrá denegar o limitar el suministro de datos solicitado cuando la información recabada no se adecue a lo señalado anteriormente, pueda vulnerar los principios y reglas de suministro de información[73] o no existan garantías suficientes sobre el adecuado uso de la información. La información podrá ser suministrada en formato papel o magnético o mediante la transmisión telemática o cualesquiera técnicas automatizadas de tratamiento y transmisión de datos, en función del volumen de la información y medios instrumentales disponibles. También se prevé, con carácter excepcional, el suministro de información entre Administraciones tributarias mediante consulta directa a sus respectivas bases de datos, mediante el uso de terminales o conexiones telemáticas. El acceso a las bases de datos se efectuará de modo que quede constancia de la identidad del usuario, de la información a la que se accede y de la motivación de la consulta. El control y seguridad de los datos se regirá por lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

De cuanto se ha señalado hasta el momento se desprende que en el intercambio de información la informática desempeña un papel fundamental, ya que sin su concurso resulta mucho más difícil, cuando no imposible, la cooperación fluida entre las Administraciones tributarias. De hecho, la utilización de medios y tecnologías informativas como cauce de la cesión de información y la conexión informática entre los distintos centros de las respectivas Administraciones tributarias se recoge expresamente en el art. 4.3 de la LCEPV, si bien es cierto que dicha conexión informática puede verse afectada no sólo por problemas de carácter técnico, cuanto por la resistencia de los responsables de los diferentes ficheros a compartir esa información.

Junto a la necesidad de establecer los cauces de relación adecuados entre las distintas Administraciones tributarias y de desarrollar al efecto los planes en los que se diseñen las respectivas conexiones informáticas, es esencial la existencia de una actitud colaboradora entre las distintas Administraciones tributarias que posibilite el intercambio de información con trascendencia tributaria mediante la adopción de acuerdos o convenios en tal sentido. Así pues, el objeto del suministro de información, los modos de intercambio, el procedimiento a seguir, los fines para los que se efectúa, sus condiciones, límites y garantías se dispondrán en tales acuerdos. Asimismo, se prevé la celebración de tales convenios cuando el suministro de datos haya de efectuarse periódicamente o de forma continuada en el tiempo y los datos afecten a un elevado número de interesados o afectados por los mismos.

Analizado a grandes rasgos el marco normativo articulador del intercambio de información entre las Administraciones estatal y forales, en lo que a la práctica de la aplicación del

---

[73] El suministro de información tributaria se regirá por los siguientes principios y reglas: a) adecuación de los datos suministrados a las funciones y competencias del cesionario; b) relevancia y utilidad de la información para los fines que justifican el suministro; c) proporcionalidad entre los datos suministrados y los fines para los que se solicitan; d) seguridad de los medios de transmisión y acceso empleados; e) eficiencia y minimización de costes; f) estricta afectación a los fines que justifican y para los que se solicitan los datos; h) intransferibilidad de los datos suministrados, sin que el destinatario pueda volver a cederlos a terceros, salvo en los casos expresamente previstos en los convenios; i) prohibición del tratamiento ulterior de datos por el cesionario, salvo consentimiento del afectado o autorización legal.

ISBN: 978-84-7777-418-1

intercambio de información se refiere, una y otras reconocen el intercambio periódico de «determinada» información tributaria necesaria para el cumplimiento de sus funciones, tanto de asistencia al contribuyente como de prevención y lucha contra el fraude. Sin embargo, el sistema de intercambio de información sigue estando, en gran medida, asentado sobre un modelo de intercambio de información previa solicitud y que se lleva a cabo de forma no institucionalizada, atendiendo a las buenas relaciones entre los responsables de las distintas Administraciones[74].

Ante esta situación se abren dos tipos de interrogantes. El primero se refiere al grado de compromiso mutuo que Administraciones tributarias estatal y foral tienen de intercambiar información. El segundo al análisis de las causas que han impedido una colaboración más estrecha. Respecto al grado de compromiso mutuo de intercambio de información, se ha advertido que «*a pesar de que la obligación de intercambio de información se establece con carácter recíproco, en lo que afecta al compromiso estatal […] tiene un menor contenido, ya que las limitaciones contenidas en el Concierto Económico afectan en mayor medida a las Diputaciones forales, sobre todo si tenemos en cuenta que la práctica totalidad de las cuestiones conflictivas se refieren al respeto a los principios generales y normas de armonización contenidas en los artículos 2 y 3 del propio Concierto Económico*»[75]. En cualquier caso, entendemos que este extremo no es óbice para reconocer que el intercambio de información para facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para luchar contra el fraude fiscal deben ser objetivos mutuamente compartidos[76]. Entre las causas de los modestos resultados alcanzados en materia de intercambio de información podría citarse la ausencia de una auténtica planificación conjunta de actuaciones, la escasez de recursos humanos[77] y la tradicional reticencia «*de los responsables de las distintas Administraciones tributarias a posibilitar un amplio y fluido intercambio de información entre ellas y en la adopción de las medidas de carácter técnico que hagan posible el intercambio, así como en el establecimiento de los controles y garantías respectivos a que el acceso a esta información ha de quedar sujeto*»[78].

---

[74] Así lo reconocen fuentes de la AEAT y de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

[75] MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (II)», *Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 2, 2012, p. 69.

[76] En este sentido, la Resolución de 8 de marzo de 2013 por la que se aprueban las directrices generales del plan anual de control tributario y aduanero 2013 (BOE n.º 61, 12.03.2013, p. 19152), señala que la línea fundamental de colaboración con las Comunidades Autónomas de régimen foral «*vendrá constituida por el intercambio de la información necesaria para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal, especialmente aquel que pretende aprovecharse de las diferencias normativas de los distintos territorios o de la existencia de Administraciones tributarias diferentes, mediante fórmulas de deslocalización o planificaciones fiscales abusivas*».

[77] *Vid*. VERGER CASASNOVAS, V., «Colaboración entre Administraciones tributarias estatal y autonómica: experiencias y perspectivas», *Los Nuevos Entes Públicos*, XLI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997, pp. 84-86.

[78] *Cfr*. GARCÍA MARTÍNEZ, A., *op. cit.*, pp. 153-154, en referencia a la colaboración entre la Administración tributaria estatal y las Administraciones tributarias de las CCAA de régimen común.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Sin embargo, conviene llamar la atención sobre nuevas iniciativas tendentes a reforzar la cooperación administrativa entre la AEAT y las Administraciones forales, en concreto, mediante la firma de sendos convenios de colaboración para el intercambio de información celebrados con Navarra[79] y la Diputación Foral de Guipúzcoa. Centrando nuestra atención en este último convenio, suscrito el 25 de mayo de 2011[80], en él se reconoce la necesidad mutua, en los momentos actuales, «*de incrementar la eficacia de la gestión tributaria que realizan ambas Administraciones*», lo que aconseja «*el establecimiento de un sistema estable y recíproco de intercambio de información que permita, además de estandarizar y agilizar los actuales, establecer nuevos colectivos de obligados tributarios e intercambios de información adicionales, así como favorecer el acceso a las respectivas bases de datos*».

Respecto al intercambio de información de carácter periódico, las partes se obligan a realizar los siguientes intercambios de información por medios informáticos o telemáticos con la periodicidad y fechas límites establecidas en el propio convenio: a) intercambio de información para facilitar a la Administración receptora la asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y para prevenir y combatir el fraude tributario; b) intercambio de información sobre entidades que tributan en volumen de operaciones; c) sobre las operaciones incluidas en los libros registros de IVA; d) sobre operaciones acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades tanto foral como estatal; e) sobre la cifra neta de negocios, tanto de entidades que formen grupo mercantil como de las que no lo forman; f) intercambio de información sobre el Registro de Operadores Intracomunitarios; g) sobre imputaciones intracomunitarias; y e) intercambio de información con finalidades recaudatorias[81]. Por la Comisión de Coordinación y Seguimiento podrán acordar-

---

[79] El convenio de colaboración firmado entre la AEAT y la Hacienda Tributaria de Navarra el 25 de mayo de 2011 tiene como principales objetivos impulsar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y prevenir y luchar contra el fraude fiscal. En lo referente a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el acuerdo prevé la creación de un registro electrónico único para la presentación de declaraciones de contribuyentes (principalmente empresas) que realicen operaciones en todo el territorio nacional y la colaboración para la valoración de operaciones vinculadas. En lo que atañe a la intensificación de la cooperación en materia de lucha contra el fraude el convenio establece: a) el intercambio de información tributaria de forma electrónica e inmediata y el acceso directo a las bases de datos de ambos organismos; b) la agilización de la cooperación en los supuestos de verificación del domicilio fiscal; c) el refuerzo del control tributario de las empresas en volumen de operaciones; d) la asistencia administrativa mutua en materia fiscal y la cooperación que se derive de los convenios internacionales de intercambio de información y de la normativa de la UE; e) la colaboración en materia de recaudación ejecutiva para avanzar en la asistencia mutua para el cobro de las deudas tributarias. Información disponible en: http://www.navarra.es/home_es/Actualidad/Sala+de+prensa/Noticias/2011/05/25/convenio+hacienda+navarra+agencia+tributaria.htm

[80] Orden Foral n.º 481/2011, de 25 de mayo (BO Guipúzcoa n.º 106, 06.06.2011).

[81] Respecto de cada una de las categorías de intercambio de información enumeradas, el convenio establece los colectivos de obligados respecto de los que se realizan los intercambios, la información objeto de intercambio y la periodicidad y calendario de los intercambios de información.

ISBN: 978-84-7777-418-1

se colectivos de obligados tributarios e intercambios de información adicionales que tengan su origen en el establecimiento de nuevas obligaciones de suministro o en captaciones realizadas por las dos Administraciones tributarias.

En lo que se refiere al acceso directo a las bases de datos, el convenio permite el acceso recíproco tanto a las bases de datos de la Diputación Foral de Guipúzcoa como a las de la Agencia Tributaria para los fines exclusivamente previstos en el convenio y en los términos establecidos en los anexos I y II del mismo[82]. Además, se establece el procedimiento de acceso a las bases de datos, y las medidas de control y seguridad de los datos suministrados.

El convenio de cesión de información tiene naturaleza administrativa y vigencia anual de un año, renovándose de manera automática anualmente si ninguna parte lo denuncia durante el mes anterior a la finalización de su plazo de vigencia. En el momento de redactar estas líneas el convenio está siendo objeto de revisión.

C) Intercambio de información entre Diputaciones Forales

Como se indicó anteriormente, la actual situación de crisis económica global ha reabierto el debate a nivel internacional, comunitario e interno sobre la necesidad de reforzar la cooperación interadministrativa a fin de evitar prácticas fiscales dañinas y luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Aunque los progresos en este sentido son lentos, muestran claramente la tendencia hacia un reforzamiento de la cooperación que está comenzando también a dejar sentir su presencia en la actuación de las Diputaciones Forales no sólo en sus relaciones con el Estado, sino también entre ellas mismas.

Como es sabido, las instituciones de los TTHH asumen potestades normativas para «*mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario*», correspondiéndoles, además, «*la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los Monopolios Fiscales*»[83]. No obstante, el ejercicio de esas potestades se condiciona al respeto de las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma[84].

---

[82] El Anexo I precisa la información a la que la AEAT podrá acceder contenida en las bases de datos de gestión censal y gestión de los tributos de la Diputación Foral de Guipúzcoa. El Anexo II detalla la información a la que la Diputación Foral de Guipúzcoa podrá acceder contenida en las siguientes bases de datos de la AEAT: gestión censal, gestión de tributos, acceso a VIES, tramas de fraude, inter., impuestos especiales y bases de datos documentales.

[83] Art. 41.2, letras a) y b) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), BOE n.º 306, 22.12.1979.

[84] *Vid.* art. 41.2.a) EAPV, art. 2, Tercero y Cuarto de la LCEPV y art. 14.3 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de los Territorios Históricos (BOPV n.º 182, 10.12.1983).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal fue aprobada con la finalidad de conseguir un sistema tributario armónico y global dentro del País Vasco[85]. Uno de los objetivos de esta Ley, según se desprende de su exposición de motivos, es «*coordinar las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante planes conjuntos de inspección e intercambio automático de información entre las Diputaciones Forales del País Vasco*». Para la consecución de dicho objetivo, la Ley articula dos tipos de medidas. De un lado, el art. 13 dispone la ejecución por las Diputaciones Forales de planes de inspección conjunta sobre sectores, colectivos y empresas, especialmente sobre aquellos que operen en más de un territorio histórico, cuya elaboración y seguimiento se efectuará en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria (OCT)[86] creado en dicha Ley. De otra parte, el art. 15 establece que «*[l]as instituciones competentes de los territorios históricos, en el ejercicio de sus competencias tributarias, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes precisen en orden a la mejor exacción de los tributos concertados. A estos efectos las Diputaciones Forales de los tres territorios históricos establecerán la intercomunicación técnica necesaria*».

Tales previsiones legislativas no han sido empleadas en la práctica debido a la falta de desarrollo de la Ley 3/1989. Así pues, aunque los departamentos de hacienda de las Diputaciones Forales colaboran con la AEAT o con los servicios de inspección de otras provincias hermanas, permitiendo el acceso a determinados datos concretos si hay una investigación en curso, se trata de cesiones de información previa solicitud que se desarrollan de forma no institucionalizada. Hasta la fecha no existe interconexión entre las bases de datos fiscales[87].

La tendencia, sin embargo, podría empezar a cambiar a corto plazo si se traduce en resultados tangibles el acuerdo del Pleno del Parlamento Vasco de 26 de septiembre de 2013[88], que define una estrategia común de lucha contra el fraude fiscal en Euskadi basado en los siguientes ejes: el desarrollo de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, y el fortalecimiento de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude mediante un programa de acciones conjuntas, de las que cabe destacar, a nuestros efectos, dos propuestas concretas. En primer lugar, la creación de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, encargada de elaborar un plan conjunto de lucha contra el fraude con la participación de los TTHH y el Gobierno Vasco, en el seno del OCT. En segundo lugar, la firma de convenios de colaboración entre las Diputaciones Forales, que formalicen un sistema estable y recíproco de intercambio de información en el ejercicio de sus respectivas compe-

---

85 LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L., «La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi», *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 24, 1989, p. 5.

86 El OCT es un órgano de composición paritaria, integrado por tres representantes del Gobierno Vasco y un representante de cada una de las Diputaciones Forales, entre cuyas funciones se encuentra impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria. *Vid*. arts. 16 y 17 de la Ley 3/1989.

87 Información proporcionada por la Diputación Foral de Guipúzcoa.

88 http://www.parlamento.euskadi.net/pdfdocs/publi/1/10/000044.pdf#6784

ISBN: 978-84-7777-418-1

tencias. En tales convenios se recogerán los términos en los que se deberá realizar el intercambio, incluyendo la interconexión de las bases de datos tributarias, el procedimiento aplicable y todas aquellas acciones que sirvan para mejorar el intercambio de información actualmente existente. En este sentido, es llamativo que la interconexión de las bases de datos tributarias que se establezcan entre las tres haciendas forales para permitir el acceso recíproco en tiempo real a la información que precisan respecto a las actuaciones fiscales de su competencia, tendrá, al menos, la misma intensidad y contenidos que las que se recogen en el convenio de colaboración firmado entre la Diputación Foral de Guipúzcoa y la AEAT plasmado en la Orden Foral n.º 481/2011 y anteriormente analizado en sus líneas maestras.

IV. REFLEXIONES FINALES

La crisis económica global ha reabierto el debate a nivel internacional, comunitario e interno sobre la necesidad de reforzar la cooperación interadministrativa y, señaladamente, el intercambio de información tributaria, a fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Los progresos realizados a nivel internacional y particularmente a nivel comunitario en materia de transparencia e intercambio de información pueden contribuir a reforzar la operatividad y eficacia del intercambio de información entre la AEAT y las DDFF e incluso entre estas últimas, influenciando el proceso abierto hacia una iniciativa común y coordinada de lucha contra el fraude fiscal en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El ejercicio legítimo de las respectivas competencias propias en materia tributaria no es, a nuestro juicio, incompatible con la unidad de acción en materia de intercambio de información para asegurar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales y para luchar contra el fraude fiscal, todo ello al servicio del eficaz cumplimiento del deber constitucional de contribuir consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, al que se encuentran sometidas todas las Administraciones tributarias.

No cabe olvidar, sin embargo, que el tratamiento de la información facilitada entre Administraciones tributarias, en cuanto contiene datos sensibles susceptibles de afectar a la esfera de intimidad de los contribuyentes, debe ser objeto de adecuada regulación y protección, mediante el establecimiento de mecanismos de control en relación al acceso y uso.

La realidad impone, en cualquier caso, un mínimo criterio de prudencia respecto al éxito de las iniciativas proyectadas tendentes a reforzar la colaboración entre la AEAT y las DDFF y entre estas últimas, puesto que su implantación práctica y su eficacia exigirá, amén de voluntad política, una indudable actitud colaboradora que venza las resistencias a posibilitar un amplio y fluido intercambio de información entre ellas y la adopción de las medidas de carácter técnico que posibiliten el intercambio, así como el establecimiento de los controles y garantías respectivos.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

V. BIBLIOGRAFÍA

ALBERTÍ ROVIRA, E., «Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas», *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, n.º 2, 1990.

ALBERTÍ ROVIRA, E., «Relaciones entre las Administraciones Públicas», en LEGUINA VILLA, J. y SÁNCHEZ MORÓN, M. (dirs.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, 1993.

ARRATIBEL ARRONDO, J.A., «La coordinación de la actividad tributaria y financiera de la Hacienda Vasca y la Hacienda del Estado en la nueva Ley 12/2002, del Concierto Económico», *Crónica Tributaria*, n.º 112, 2004.

BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «Intercambio de información internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, IEF, Madrid, 2007.

CALDERÓN CARRERO, J.M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional,* Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J.M., «La Directiva de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2013.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Ámbito de aplicación de los Convenios de Doble Imposición», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2013.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, Ad Concordiam, Bilbao, 2006.

DE MIGUEL CANUTO, E., «La cooperación entre Administraciones Tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE», en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2011.

FALCÓN Y TELLA, R., Prólogo a la obra de GRAU RUIZ, M.A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000.

LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L., «La Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi», *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 24, 1989.

MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Loopholes in the EU Savings Tax Directive», *Bulletin for International Taxation*, IBFD, diciembre 2006.

MARTÍN LÓPEZ, J., «Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria», en COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (I) y (II)», *Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 1 y 2, 2012.

MARTÍNEZ GINER, L.A., «Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2009.

MARTÍNEZ GINER, L.A., «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2012.

ISBN: 978-84-7777-418-1

MARTÍNEZ LÓPEZ, R.M., PABLOS GALLEGO, M.A. y PIÑA GARRIDO, M.D., «Coordinación y colaboración entre administraciones tributarias estatal y autonómicas», *Revista Valenciana de Hacienda Pública-Palau 14*, n.º 13, 1991.

MORENO GONZÁLEZ, S., «La cooperación administrativa entre Estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE», en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

MORENO GONZÁLEZ, S., «Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria», en COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012.

MORENO GONZÁLEZ, S., «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», *Crónica Tributaria*, n.º 146, 2013.

OBERSON, X., «General Report», «Exchange of Information and cross-border cooperation between tax authorities», *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 98b, 2012.

PASTORIZA VÁZQUEZ, J.S., «La nuova direttiva sulla tassazione del risparmio: applicabilità ed efficacia», *Rassegna Tributaria*, n.º 48, 2005.

PATÓN GARCÍA, G., «Un apunte sobre el intercambio internacional de información tributaria al hilo del nuevo marco de cooperación en la Unión Europea», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 8, 2011.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., «Cooperación reforzada e intercambio de datos en la imposición indirecta y la imposición sobre el ahorro en el seno de la Unión Europea», en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2011.

VERGER CASASNOVAS, V., «Colaboración entre Administraciones tributarias estatal y autonómica: experiencias y perspectivas», *Los Nuevos Entes Públicos*, XLI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997.

ZUBIRI, I., SERNA, L. y VALLEJO, M., *Bases para una Reforma Fiscal en la Comunidad Autónoma del País Vasco*, 2009.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea

José Manuel Almudí Cid

Sumario: I. Introducción. II. La armonización de las normas antiabuso de los Estados miembros: especial referencia a las iniciativas recientes de la Comisión Europea. A) La crisis económica y sus efectos en la configuración de las normas antiabuso de los Estados miembros. B) Las cláusulas generales antielusión como mecanismo de reacción contra la planificación fiscal agresiva: el nuevo estándar de abuso de la Unión Europea. C) La reacción de la Unión Europea frente a la no imposición bilateral de la renta. III. Problemas específicos de compatibilidad entre las normas antiabuso forales y el Derecho de la Unión Europea. A) La norma de subcapitalización aprobada por los territorios forales: su incompatibilidad con la libre circulación de capitales. B) Límites a la exención en el impuesto sobre sociedades de dividendos y plusvalías internacionales. C) Reglas de valoración en los cambios de residencia. D) Transparencia fiscal internacional. E) Obligación de los no residentes de establecer representantes ante la Administración tributaria foral. IV. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN[1]

El artículo segundo de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, mediante la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, dispone que el sistema tributario configurado autónomamente por los Territorios Históricos deberá ceñirse a lo previsto en los convenios internacionales para evitar la doble imposición suscritos por España y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

Este mandato, reflejo de lo establecido en el artículo 96 de la Constitución y del que se deriva que las Diputaciones Forales habrán de llevar a cabo las devoluciones tributarias que

[1] El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación titulado «Instrumentos para la financiación sostenible de la Hacienda Pública. En especial, la contribución del sistema fiscal (DER2012-37921-C02-02)», financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

ISBN: 978-84-7777-418-1

puedan derivarse de la aplicación de los convenios internacionales[2], adquiere una especial relevancia en el ámbito de las normas antiabuso que inciden en la fiscalidad directa. Y ello como consecuencia tanto de los recientes trabajos de diversos órganos de la Unión Europea encaminados a dotar a los Estados de instrumentos jurídicos que les permitan reaccionar frente a situaciones consideradas abusivas, como de la significativa labor clarificadora y armonizadora que, en este sector, ha desarrollado el Tribunal de Luxemburgo a través de su jurisprudencia.

En efecto, en los últimos dos años se han redoblado los esfuerzos de la Comisión, del Parlamento y del Consejo de la Unión Europea tendentes a reaccionar frente a determinados esquemas elusivos en los que habitualmente vienen incurriendo las empresas o grupos multinacionales con el fin de minimizar su carga tributaria global. Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo obliga a poner en tela de juicio o matizar los efectos de buena parte de las normas antiabuso internas con una dimensión transfronteriza.

De todas estas cuestiones, con las limitaciones de espacio propias de la obra en la que se inserta el presente trabajo, nos ocuparemos en los próximos apartados con la finalidad de poner de manifiesto los cambios que se avecinan o las controversias que se suscitan en el conjunto de normas antiabuso de las Diputaciones forales vascas que inciden o permiten a las Administraciones tributarias forales reaccionar frente a estructuras o esquemas de planificación fiscal en los que está presente el elemento internacional.

II. LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS ANTIABUSO DE LOS ESTADOS MIEMBROS: ESPECIAL REFERENCIA A LAS INICIATIVAS RECIENTES DE LA COMISIÓN EUROPEA

A) La crisis económica y sus efectos en la configuración de las normas antiabuso de los Estados miembros

La crisis económica todavía vigente ha incidido de forma decisiva en la configuración de los sistemas fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea. En buena parte de los casos, los Estados se han visto obligados a incrementar la presión fiscal tanto directa como indirecta, con el fin de poder dar satisfacción a los objetivos de gasto y, por ende, a la reducción del déficit público y cumplimiento del compromiso de equilibrio presupuestario fijado desde las instituciones de la Unión Europea[3].

---

[2] Obviamente, en virtud del referido mandato constitucional, deben tomarse en consideración a efectos de determinar la tributación aplicable en los Territorios Históricos, no sólo las reglas contenidas en los Convenios de Doble Imposición celebrados por el Estado español y las previstas en el Ordenamiento de la Unión Europea, sino también las restantes normas o cláusulas de índole tributaria previstas en los acuerdos internacionales de naturaleza no fiscal celebrados por España.

[3] Sobre esta cuestión, *cfr.* GARCÍA ROCA, J. y MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional del endeudamiento*, Thomson-Civitas, Madrid, 2013.

ISBN: 978-84-7777-418-1

En virtud de este escenario, hemos podido asistir también a un decidido impulso armonizador de determinadas normas antiabuso que permiten reaccionar a las Administraciones tributarias contra esquemas o estructuras recurrentes de fraude fiscal de carácter internacional, por parte de organismos e instituciones tan relevantes en la esfera internacional como la Unión Europea, la OCDE, el G20, etc.

Dadas las características de la investigación colectiva en la que se inscribe el presente trabajo, en los próximos apartados ceñiremos nuestra atención exclusivamente a las iniciativas que, en este ámbito, han surgido de la Unión Europea, si bien resulta obligado advertir que éstas son difícilmente comprensibles, y probablemente carecerán de utilidad, al margen de las patrocinadas por un grupo más amplio de países.

En el germen de este movimiento global, o cuando menos multilateral, que pretende reaccionar frente a los presuntos excesos en los que incurren determinados grupos multinacionales al diseñar su planificación fiscal, se encuentra en un novedoso e interesante proceso de reflexión social en torno a la licitud e incluso a la admisibilidad moral de determinados esquemas de planificación fiscal empleados por las empresas multinacionales.

En efecto, los medios de comunicación han venido haciéndose eco en los últimos años del encendido debate suscitado en la ciudadanía (que en el Reino Unido ha llegado incluso a plantear el boicot del consumo de productos ofertados por compañías fundamentalmente estadounidenses), tras hacerse públicas determinadas estructuras encaminadas a reducir a la mínima expresión la tributación efectiva de empresas tan conocidas como Amazon, Google, Starbucks, etc. Tales estructuras han permitido a las empresas multinacionales aprovechar, a lo largo de las últimas décadas, las oportunidades de planificación que, en algunas jurisdicciones, brindan las discordancias de los sistemas impositivos de dos o más Estados o las propias reglas de los convenios para evitar la doble imposición.

En fechas relativamente recientes el poder político ha tomado el testigo de este movimiento ciudadano y, tanto desde el Gobierno de los Estados miembros como desde las instituciones de la Unión Europea, se han sucedido las declaraciones reclamando una actuación conjunta para que las empresas multinacionales paguen impuestos en la misma medida que el resto de ciudadanos[4].

En este marco, la Comisión Europea ha activado en 2012 una iniciativa encaminada a reaccionar contra determinados esquemas de planificación que se consideran inaceptables desde la perspectiva de los países miembros. Dicha iniciativa ha visto la luz a través de una Comunicación al Parlamento Europeo y dos Recomendaciones publicadas el 6 de diciembre de 2012, a las que nos referiremos de inmediato.

---

[4] El Primer Ministro británico, David Cameron, declaraba en la reunión del Consejo Europeo del pasado 22 de mayo de 2013 lo siguiente: «creo en impuestos bajos para las empresas, porque tenemos que alentar la inversión y el empleo y quiero que el Reino Unido sea un ganador en la carrera mundial. Pero tenemos que garantizar, cuando fijemos estos tipos impositivos, que las empresas paguen impuestos y eso significa colaboración internacional, compartir información fiscal. Y es importante que garanticemos que la Unión Europea también actúe conjuntamente para garantizar que hacemos todo lo posible sobre esta agenda. Es bueno para nuestros países y también para los países en vías de desarrollo».

ISBN: 978-84-7777-418-1

La primera medida propuesta es un Plan de acción encaminado a reforzar la lucha contra el fraude fiscal, consistente en nada menos que 34 medidas, ciertamente heterogéneas y cuyo análisis no podemos llevar a cabo en estas páginas, que muy probablemente acaben surtiendo efecto en el ordenamiento tributario de los Estados miembros, si bien lo cierto es que en el instante en el que se escriben estas líneas buena parte de las propuestas que debería ver la luz en 2013 todavía no han sido implementadas[5].

La segunda medida es una Recomendación mediante la que se pretende que los Estados miembros implementen en su normativa interna medidas destinadas a establecer un nivel mínimo de «buen gobierno» en materia fiscal[6]. A través de la misma se pretende básicamente incentivar a terceros Estados para que no contribuyan a la deslocalización de las empresas multinacionales estableciendo regímenes fiscales especialmente favorables u opacos. Para lograr dicho objetivo se plantea la firma de convenios de doble imposición, la exclusión de la lista de paraísos fiscales de los países cooperadores, así como la intensificación de la cooperación y ayuda a Estados en vías de desarrollo que cumplan con el estándar comunitario de intercambio de información y transparencia. Por contra, incluir en la lista de paraísos fiscales, que deberá ser revisada recurrentemente, a aquellos Estados que no cumplan con el estándar comunitario de «buen gobierno» en materia fiscal.

La tercera y última medida, en la que centraremos nuestra atención en los próximos apartados, se trata también de una Recomendación mediante la que se pretende dotar a los Estados de instrumentos jurídicos suficientes para reaccionar frente a la denominada por la Comisión «planificación fiscal agresiva»[7]. Esta actividad se define por la Comisión como la consistente en «aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria», afectando la batería de medidas propuestas a estructuras típicas de planificación fiscal como la utilización de instrumentos financieros híbridos, la doble utilización de pérdidas, la doble utilización de deducciones o la doble residencia por ciertos algunos supuestos típicos.

B) Las cláusulas generales antielusión como mecanismo de reacción contra la planificación fiscal agresiva: el nuevo estándar de abuso de la Unión Europea

Desde la perspectiva de la normativa tributaria estatal y foral, resulta llamativo que una de las propuestas de la Comisión para reaccionar contra la planificación fiscal internacional fundada en las discordancias de los sistemas tributarios de los Estados o en las deficiencias de su normativa interna sea la incorporación de una cláusula general antiabuso, pues, al igual que sucede en España, son mayoría los Estados miembros que cuentan con reglas de esta naturaleza, ya sean éstas de fuente legal o jurisprudencial.

---

[5] COM (2012) 722 final.
[6] COM (2012) 8805 final.
[7] COM (2012) 8806 final.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Aunque no se señala expresamente, probablemente esta Recomendación de la Comisión constituye una invitación a aquellos países miembros que cuentan con normas antiabuso de carácter jurisprudencial a seguir el reciente ejemplo del Reino Unido y tipificar legalmente una cláusula que permita reaccionar frente estructuras que, desde una perspectiva estrictamente formal, podrían considerarse plenamente ajustadas a Derecho.

En concreto, la Comisión invita a los Estados miembros a introducir la siguiente norma general antiabuso:

> «Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos fiscales en referencia a su realidad económica».

A estos efectos se plantean por la Comisión distintos indicios o criterios para identificar el abuso del Ordenamiento jurídico, como son:

— La utilización de negocios jurídicos atípicos para los fines buscados.
— Debe atenderse al comportamiento comercial razonable.
— Existencia de negocios jurídicos que se complementan o anulan sus efectos entre sí.
— Existencia de operaciones de carácter circular.
— La consecuencia fundamental de los negocios jurídicos empleados en un importante beneficio impositivo.
— Prevalencia del beneficio tributario frente a las consecuencias de carácter extrafiscal de los negocios jurídicos realizados.

Como cabe observar, las similitudes entre la cláusula antiabuso propuesta por la Comisión y la ya existente en los territorios forales vascos son muchas, sin que quepa prever cambios o modificaciones en el ordenamiento interno a raíz de la citada Recomendación.

C) La reacción de la Unión Europea frente a la no imposición bilateral de la renta

Una de las cuestiones que más preocupa a la Comisión y que se pretende atajar mediante la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva es la utilización por las multinacionales y otros sujetos que desarrollan una actividad económica internacional de esquemas o estructuras que consiguen eludir una imposición efectiva tanto en el Estado de la residencia como en el de la fuente.

Para evitar estos efectos, que a nuestro juicio no siempre deben considerarse contrarios al espíritu de las normas internas e internacionales que conforman el Derecho fiscal internacional, se propone por la Comisión la introducción de normas que condicionan la corrección de la doble imposición internacional o la renuncia a la tributación en la fuente a la

ISBN: 978-84-7777-418-1

acreditación por el contribuyente de que el rendimiento en cuestión soportará una imposición efectiva (¿mínima?) en otro Estado.

A diferencia de la normativa estatal y de la aplicable en las tres Diputaciones forales vascas, son muchos los Estados (*v. gr.*: Alemania, Austria, Canadá, México, Reino Unido) que cuentan en su ordenamiento interno con normas antiabuso específicas (*subject to tax clauses*) destinadas a desvirtuar el tratamiento fiscal inicialmente aplicable en el país de la fuente o en el de la residencia en función de la tributación efectiva de la renta en el otro Estado (*overall approach*).

Estas reglas de tributación efectiva, ya sea en fuente o en residencia, también se han incorporado, desde hace años, en los convenios de doble imposición celebrados por algunos países, como Alemania. Por tanto, la propuesta de la Comisión no puede considerarse novedosa y lo que pretende básicamente es unificar la respuesta de los países miembros frente a esquemas de planificación fiscal internacional que, a través de las técnicas previamente expuestas, se encaminan a eliminar la imposición susceptible de exigirse inicialmente tanto por el país de la fuente como por el de la residencia.

Desde una perspectiva estrictamente interna, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central, de forma criticable, ha tomado en consideración la inexistencia de tributación efectiva en el país de la fuente para negar la aplicación de la exención en España de rendimientos que, desde una perspectiva estrictamente mercantil, deben considerarse dividendos (*juros sobre el capital propio*)[8]. A nuestro juicio, la existencia de tributación efectiva en el otro Estado no puede condicionar la labor calificadora de la Administración, que habrá de atenerse a la naturaleza jurídica del rendimiento percibido del otro Estado.

En virtud de lo anterior, no cabe duda que la introducción de una medida como la planteada por la Comisión Europea contribuirá a introducir seguridad jurídica en estos supuestos, a la vez que permitirá a la Administración corregir con garantías determinados esquemas de planificación fiscal inadmisibles, pero al mismo tiempo no puede dejar de insistirse en que la ausencia de imposición en ambos países no es por sí misma negativa. De hecho, ésta puede ser una mera consecuencia de la política fiscal de uno de los Estados que pretende atraer la inversión renunciando al ejercicio de su potestad tributaria.

En estos supuestos, la norma antiabuso específica que, en su caso, se introduzca en el ordenamiento foral o en los convenios de doble imposición celebrados por el Estado Español deberá incluir un apartado que excluya su aplicación cuando la falta de gravamen de la renta no es consecuencia de una planificación «agresiva» o «artificiosa». De otro modo, a nuestro juicio, la norma aprobada iría más allá de lo que deben ser sus objetivos y entraría en directa contradicción con el concepto de abuso acuñado por el Tribunal de Luxemburgo, que obliga a los Estados a permitir desvirtuar la eficacia de las normas antiabuso específica cuando prueban que dicha norma no responde a una estructura «absolutamente artificiosa».

---

[8] Resoluciones de 26.12.2012 (R.G. 4085/2010) y 13.04.2011 (R.G. 1201/2010, 1202/2010 y 1884/2010).

ISBN: 978-84-7777-418-1

III. PROBLEMAS ESPECÍFICOS DE COMPATIBILIDAD ENTRE LAS NORMAS ANTIABUSO FORALES Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

A) La norma de subcapitalización aprobada por los territorios forales: su incompatibilidad con la libre circulación de capitales

Como es sabido, desde enero de 2012, la norma de subcapitalización ha sido sustituida en el impuesto sobre sociedades estatal por un régimen mediante el cual se limita la deducibilidad de los gastos financieros al 30% del beneficio operativo, con un mínimo exento de un millón de euros, extendiendo sus efectos a los rendimientos satisfechos en virtud de préstamos o negocios jurídicos análogos concedidos tanto por entidades residentes como no residentes[9].

A diferencia de la regulación anterior, la nueva limitación no parece plantear problemas relacionados con el Derecho de la Unión Europea[10], si bien, en no pocas ocasiones, traerá aparejada una doble imposición económica internacional, que lamentablemente no encuentra solución en las previsiones de los convenios internacionales para corregir la doble imposición.

Por su parte, las tres Diputaciones forales vascas, en el ejercicio de las competencias que les confiere el Concierto Económico para regular autónomamente el impuesto sobre sociedades aplicable en su territorio, mantienen la plena deducibilidad de los gastos financieros en situaciones internas. En línea con lo anterior, la norma de subcapitalización[11], junto a las reglas generales antielusión y las de operaciones vinculadas, se configura todavía como el principal baluarte frente a la erosión de bases imponibles de sociedades residentes instrumentada a través del pago de gastos financieros a entidades no residentes.

Según se ha dicho, en un principio, el diferente planteamiento que cabe advertir en la normativa estatal y en la aprobada hasta la fecha por las Diputaciones forales no debería plantear problemas desde la óptica del Concierto económico. En el mismo se establece, por un lado, que el sistema tributario diseñado los Territorios Históricos deberá inspirarse en los principios de coordinación y armonización fiscal con el Estado, sin que eso le prive de la configuración autónoma de su sistema fiscal[12]. Por otro lado, el artículo 3 del Concierto económico alude expresamente a la necesidad de que los Territorios Históricos mantengan una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado[13].

---

[9] Art. 20 del Real Decreto Legislativo 4/2004, mediante el que se aprueba el Texto Refundido del impuesto sobre sociedades.

[10] La STJ 21.07.2011, as. *Scheuten Solar Technology GMBH* (C-397/09), señala que no cabe invocar la Directiva de intereses y cánones entre empresas asociadas para cuestionar los límites a la deducibilidad de dichos pagos fijados por la normativa interna del Estado de la fuente.

[11] *Vid*. art. 21 de la Norma foral 24/1996, de Álava, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; de la Norma foral 7/1996, de Guipúzcoa, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; y de la Norma foral 3/1996, de Vizcaya, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades.

[12] Art. 2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma de País Vasco.

[13] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma de País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-418-1

No cabe duda que, en la actualidad, las reglas aplicables a la limitación de los gastos financieros son claramente más ventajosas en el País Vasco y podrían llegar incluso a generar que determinadas empresas optasen por establecerse en territorio foral como consecuencia de esa mayor flexibilidad para limitar los gastos financieros. A nuestro juicio, en la medida en que los territorios forales continúan aplicando una normativa que ha estado en vigor en el impuesto sobre sociedades estatal hasta hace apenas dos años, la situación expuesta no debe considerarse una quiebra de los principios de armonización y de presión global equivalente a los que antes se ha hecho referencia.

En sintonía con lo anterior, tampoco parece factible considerar que nos encontramos ante una medida selectiva encaminada a atraer capitales y empresas a territorio foral, susceptible de ser cuestionada por la Comisión o por Comunidades Autónomas limítrofes invocando la normativa de la Unión Europea relativa a las ayudas de Estado. De hecho, son muchos los países miembros que, al igual que los territorios forales, son fieles a la regla de subcapitalización como principal límite a la deducibilidad de gastos financieros de fuente extranjera.

Ahora bien, conviene tener presente que el Tribunal Supremo ha declarado, de forma reiterada, la incompatibilidad de la norma de subcapitalización con los convenios de doble imposición celebrados por España[14], lo que en la práctica deja a los Territorios forales huérfanos, en los supuestos en los que no se ha salvaguardado expresamente esta posibilidad en el convenio, de reaccionar frente a dichos esquemas elusivos a través de esta norma antiabuso específica.

Desde esta perspectiva, entendemos que los Territorios forales, habida cuenta que no tienen competencia directa para negociar los convenios existentes, deberían introducir los cambios necesarios en la norma de subcapitalización para adecuarla a las reglas de operaciones vinculadas y de no discriminación previstas en los convenios de doble imposición, con el fin de evitar una (¿indeseada?) atracción de capitales extranjeros motivada por la menor tributación que resultará aplicable como consecuencia de los esquemas de planificación antes aludidos.

En todo caso, no puede perderse de vista que los Territorios forales podrían llegar a reaccionar igualmente frente a dichos esquemas, ante la ineficacia de la norma de subcapitalización, a través de la normativa de operaciones vinculadas, si bien esto último requiere una actuación probatoria más compleja. De este modo, no resulta en absoluto claro que la falta de armonización de la normativa estatal y foral en relación con la deducibilidad de gastos financieros suponga una quiebra de las reglas y principios recogidos tanto en el Concierto como el Derecho originario de la Unión Europea.

Por lo que se refiere a la compatibilidad de la norma foral con el Derecho de la Unión Europea, llama poderosamente la atención el hecho de que las Diputaciones forales vascas no hayan tomado en consideración todavía la posibilidad de ampliar los efectos del régimen de subcapitalización a raíz de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la

[14] STS Sala Tercera, 9.02.2012 (rec. 2210/2010).

ISBN: 978-84-7777-418-1

Unión Europea sobre la materia, cuyos efectos se limitan cuando la filial prestamista no residente está establecida en otro Estado miembro.

A raíz de lo señalado en la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2002[15], tanto el legislador estatal como las Diputaciones forales limitaron los efectos del régimen de subcapitalización cuando la entidad vinculada no residente perceptora de un rendimiento financiero fuese residente en un Estado miembro que no tuviese la condición de paraíso fiscal. Sin embargo, la jurisprudencia dictada en casos posteriores se ha encargado de señalar que la normativa de subcapitalización resultará compatible con el Derecho de la Unión Europea si se verifican algunas garantías para el obligado tributario[16].

En primer lugar, ha de permitirse al contribuyente probar la existencia de razones empresariales que justifiquen que el préstamo obtenido supere el ratio fijo de endeudamiento fijado por la Ley interna, posibilidad que no está contemplada en la normativa aprobada por las tres Diputaciones forales y que determina la incompatibilidad de esta regla con el Derecho de la Unión Europea.

En segundo lugar, la recalificación de los intereses en dividendos debe producirse únicamente respecto al exceso de los mismos en relación con lo que hubiesen pactado partes independientes.

En tercer lugar, y esto determina un nuevo incumplimiento de la normativa de subcapitalización de las tres Diputaciones forales vascas, al resultar aplicable el principio de libre circulación de capitales, debe garantizarse la deducibilidad de los intereses en condiciones de mercado incluso cuando el prestamista vinculado es residente en un Estado no miembro de la Unión Europea[17].

B) Límites a la exención en el impuesto sobre sociedades de dividendos y plusvalías internacionales

Al igual que acontece en el ámbito estatal, los impuestos sobre sociedades aprobados por las tres Diputaciones Forales vascas prevén un mecanismo de corrección de la doble imposición internacional, basado en el método de exención, que incide exclusivamente en la tributación de los dividendos y plusvalías de fuente extranjera[18]. Para disfrutar de este régimen, entre otras circunstancias, es necesario que la entidad residente cuente con una participación en la filial no residente igual o superior al 5% del capital.

---

[15] STJ, de 12.12.02, as. *Lankhorst Hohorst* (C-324/00).

[16] STJ, de 13.03.2007, as. *Thin Cap Group Litiation* (C-524-04) y STJ, de 17.01.2008, as. *Lammers & Van Cleef* (C-105/07).

[17] STJ, de 03.10.2013, as. *Itelcar* (C-282/12).

[18] *Vid*. art. 19 de la Norma foral 24/1996, de Álava, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; de la Norma foral 7/1996, de Guipúzcoa, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; y de la Norma foral 3/1996, de Vizcaya, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades.

ISBN: 978-84-7777-418-1

No obstante, en el ámbito estrictamente interno, la corrección de la doble imposición de plusvalías y dividendos de fuente interna se produce también, si bien de forma parcial, por debajo de dicho umbral y, en todo caso, con independencia de la naturaleza de las rentas obtenidas[19]. Por consiguiente, como fácilmente cabe apreciar, resulta evidente que la existencia de diferencias en este ámbito podría condicionar, de forma decisiva, la inversión de los contribuyentes residentes en nuestro país, circunstancia que planteará problemas desde la óptica comunitaria únicamente cuando favorezca la inversión de capital en entidades ubicadas en territorio español.

Adicionalmente, en apretada síntesis, para que los dividendos y plusvalías de fuente extranjera se consideren exentos en los territorios forales es necesario que la entidad participada cuente con una determinada organización de medios materiales y personales, así como que las actividades empresariales se realicen fuera de territorio español.

Pues bien, estos límites a la aplicación del régimen de exención de dividendos y plusvalías internacionales deben ser necesariamente puestos en tela de juicio desde la óptica del Derecho comunitario[20]. En efecto, si llegásemos a la conclusión de que las citadas restricciones van más allá de las fijadas para alcanzar dicho resultado cuando la sociedad matriz y su filial son residentes, estaremos en presencia de una medida que desincentivará la inversión en sociedades establecidas en otros países miembros, lo que supondrá un evidente atentado contra las libertades comunitarias de establecimiento y circulación de capitales en los términos en que han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia desde el célebre caso *Verkooijen*[21].

Como muestra de las referidas divergencias, cabe destacar, por ejemplo, que el régimen de exención para dividendos y plusvalías internacionales previsto, de forma unívoca, en los tres impuestos sobre sociedades forales, devendrá inaplicable cuando la entidad participada establecida en otro Estado miembros obtenga rendimientos inmobiliarios o procedentes de la participación de capitales ajenos, sin que ese límite opere en las relaciones matriz-filial estrictamente domésticas. Dicha exención tampoco resultará efectiva en las situaciones transnacionales cuando la entidad comunitaria pagadora de los dividendos realice una actividad empresarial (*v. gr.*: prestación de servicios) que implique un gasto para entidades vinculadas residentes en España, divergencia que tampoco parece encontrar justificación en la normativa de la Unión Europea.

Además, resulta manifiestamente incongruente que, habiéndose restringido por el legislador los efectos del régimen de transparencia fiscal internacional desde el año 2009, tanto en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas como en el del impuesto

---

[19] *Vid.* art. 33 de la Norma foral 24/1996, de Álava, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; de la Norma foral 7/1996, de Guipúzcoa, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; y de la Norma foral 3/1996, de Vizcaya, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades.

[20] ALMUDÍ CID, J.M., «La dudosa compatibilidad del régimen fiscal de la provisión por depreciación de cartera y del artículo 20 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con el ordenamiento comunitario: reflexiones al hilo de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso Bosal Holding», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2004, p. 23.

[21] STJ, de 06.06.2000, C-35/98.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

sobre sociedades de las tres Diputaciones Forales, se mantenga inalterado el perímetro de aplicación del método de exención cuando la entidad participada es residente en otro Estado comunitario y existe una efectiva actividad económica, toda vez que el referido régimen antielusivo ha venido actuando como límite a la aplicación del mecanismo de corrección de doble imposición internacional que nos ocupa [22].

En virtud de lo anterior, cabe concluir que la actual configuración de los límites a la aplicación del régimen de exención previsto en el artículo 19 de la tres Normas forales que regulan el impuesto sobre sociedades plantea problemas de compatibilidad con el Derecho originario de la Unión Europea. Esta parece ser también la opinión de la Comisión Europea que, en fechas recientes, ha iniciado un procedimiento de infracción contra España, motivado por la diferente configuración del mecanismo de exención de dividendos y plusvalías en las situaciones internas y transnacionales, si bien el tema no ha sido planteado todavía ante el Tribunal de Justicia[23].

C) Reglas de valoración en los cambios de residencia

El Impuesto sobre Sociedades vigente en cada una de las tres Diputaciones Forales vascas incluye reglas que dan lugar a la tributación de las denominadas plusvalías latentes cuando el contribuyente traslada su residencia a un tercer Estado o cuando unos activos dejan de estar afectos a un establecimiento permanente[24]. La finalidad de esta normativa es evitar que la deslocalización de sociedades impida a la Hacienda foral gravar las plusvalías generadas mientras el contribuyente tenía la condición de residente en dichos territorios, si bien cabe destacar que dicha norma resultará aplicable con independencia de que la pérdida de la residencia fiscal obedezca a una finalidad fraudulenta o no.

Este tipo de reglas, que tradicionalmente se vienen denominando «impuestos de salida» (*exit taxes*), se han puesto en tela de juicio ante el Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, si bien debemos anticipar que, curiosamente, se ha llegado a conclusiones distintas en el ámbito de las personas físicas y las jurídicas. Por lo que respecta a las primeras, los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo de 12 de marzo de 2004[25] y de 7 de septiembre de 2006[26], han puesto de relieve que «este tipo de impuestos son incompatibles con la libertad de establecimiento, pues si bien no impiden el traslado a otro Estado miembro, sí constituyen un elemento disuasorio importante, en la medida en que, si se mantiene la residencia, el impuesto no se devenga hasta que se produce la venta».

---

[22] ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F., «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2010, p. 1711.

[23] Comisión Europea, 20.06.2012, procedimiento de infracción 2010/4111.

[24] *Vid*. art. 17 de la Norma foral 24/1996, de Álava, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; de la Norma foral 7/1996, de Guipúzcoa, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; y de la Norma foral 3/1996, de Vizcaya, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades.

[25] STJ, de 12.03.2004, as. *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02).

[26] STJ, de 7.09.2006, as. *N* (C-470/04).

ISBN: 978-84-7777-418-1

Como consecuencia de la citada jurisprudencia, los Estados miembros están facultados exclusivamente para exigir a los contribuyentes que declaren el importe de la plusvalía generada en el momento en el que se pierde o modifica la residencia, quedando la deuda tributaria en suspenso hasta el momento en que se produzca la efectiva transmisión del activo en el que se puso de manifiesto la ganancia patrimonial, debiendo tomarse en consideración una posible pérdida del valor de dicho activo en el instante de su efectiva transmisión. Dicho en otros términos, de acuerdo con lo manifestado por el Tribunal de Justicia, no cabría gravar al obligado tributario en virtud de una renta potencial que no se ha puesto de manifiesto en el momento de la efectiva transmisión del bien o el derecho.

En España, el impuesto sobre la renta de las personas físicas del Estado y de las Diputaciones forales nunca ha gravado las plusvalías latentes generadas con carácter previo a un cambio de residencia. Sin embargo, sí cabe identificar una norma de efectos análogos, habida cuenta que las reglas de imputación temporal del citado impuesto obligaban a la persona física que modificaba su residencia a incluir en la base imponible de la última declaración que le correspondiese presentar la totalidad de las rentas pendientes de imputación.

La normativa estatal de imputación temporal fue modificada, al inicio de 2013, a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 2012[27], que afecta directamente al Estado español, permitiéndose a los obligados tributarios diferir la tributación de los rendimientos pendientes de imputación, sin que se generen intereses ni recargos, hasta el instante en que aquélla se hubiese materializado de haber continuado siendo residentes en España[28]. No obstante, debe destacarse que, hasta la fecha, las Diputaciones Forales vascas no han introducido todavía esta adaptación del Ordenamiento interno a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea[29], circunstancia que obviamente no impide que los contribuyentes residentes en dichos territorios imputen los rendimientos pendientes de integrarse en la base imponible en los términos previamente indicados.

Por otra parte, los problemas de compatibilidad con el Derecho originario de la Unión Europea se mantienen igualmente vigentes en la esfera del impuesto sobre sociedades, habida cuenta que la normativa foral, de nuevo en consonancia con la normativa estatal, únicamente garantiza el diferimiento de la tributación de las plusvalías latentes existentes en una sociedad residente, que traslada su residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, cuando los activos en los que se manifiesta la plusvalía se mantienen afectos a un establecimiento permanente situado en España[30]. El mismo régi-

---

[27] STJ, de 12.07.12, as. *Comisión vs. España* (C-269/09).

[28] FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional,* Marcial Pons, Madrid, 2013, p. 54.

[29] *Vid*. art. 59 de la Norma foral 3/2007, de Álava, de 5 de julio, del IRPF; de la Norma foral 10/2006, de Guipúzcoa, de 29 de diciembre, del IRPF; y de la Norma foral 6/2006, de Vizcaya, de 26 de junio, del IRPF.

[30] *Vid*. art. 17 de la Norma foral 24/1996, de Álava, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; de la Norma foral 7/1996, de Guipúzcoa, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; y de la Norma foral 3/1996, de Vizcaya, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades.

ISBN: 978-84-7777-418-1

men se aplica a aquellas situaciones en las que la plusvalía latente se genera en el marco de una operación de reestructuración empresarial que se beneficia del régimen de diferimiento previsto por la Directiva de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores[31].

Al objeto de valorar la adecuación de dicha normativa con el Derecho de la Unión Europea, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 29 de noviembre de 2011[32], en la que el Tribunal declara la imposibilidad de gravar de forma instantánea las plusvalías latentes generadas como consecuencia del traslado de la residencia de una sociedad entre dos Estados miembros sin posibilidad de exigir garantías de pago[33]. Debiendo concluirse, por tanto, que supeditar el diferimiento a la afectación de los activos a un establecimiento permanente, como exigen las tres Diputaciones forales en los supuestos de cambio de residencia y de operaciones de reestructuración empresarial comunitarias, resulta contrario al Derecho de la Unión Europea.

No obstante, en contra de lo que se había señalado respecto a las personas físicas en el caso *Lasteyrie*, en el ámbito de las personas jurídicas se considera plenamente admisible que el Estado abandonado establezca el montante de la deuda en el instante en el que se produce el traslado de la residencia. De este modo, aunque la deuda tributaria no resultaría exigible hasta el momento en que se produzca la efectiva transmisión de los activos, la deuda tributaría podría determinarse cuando se produce el cambio de residencia, sin que a estos efectos influyan acontecimientos posteriores.

Como cabe observar, este planteamiento puede conducir, cuando los activos modifiquen su valor a la baja con posterioridad al cambio de residencia, a que resulte gravada una renta ficticia para la sociedad. Asimismo, debe tenerse presente que una deficiente coordinación de la normativa de los dos Estados miembros puede fácilmente dar lugar a supuestos de doble imposición de la plusvalía inicialmente latente y consumada en un momento ulterior, lo que aconseja una labor de armonización por parte del legislador de la Unión Europea en este ámbito, que todavía no se ha materializado.

D) Transparencia fiscal internacional

La normativa de transparencia fiscal internacional también plantea problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, que han propiciado una modificación de la regulación inicialmente aprobada por las Diputaciones forales vascas. Esta normativa, que

---

[31] *Vid*. arts. 91 y 104 de la Norma foral 24/1996, de Álava, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; de la Norma foral 7/1996, de Guipúzcoa, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; y de la Norma foral 3/1996, de Vizcaya, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades.

[32] STJ, de 29.11.2011, as. *National Grid Indus* (C-371/10).

[33] Sobre esta sentencia, *cfr*. KEMMEREN, E.C.C.M., «The Netherlands: Infringement Procedure on Exit Taxes on Business (C-301-11)», en M. LANG y otros (dirs.), *ECJ- Recent Developments in Direct Taxation 2011*, Linde, Viena, 2012, pp. 183-2012.

ISBN: 978-84-7777-418-1

da lugar a la imputación de la renta obtenida por una sociedad extranjera a los socios residentes, puede ser identificada fácilmente como un régimen jurídico desincentivador de la aportación de capitales, a entidades establecidas en otros países de la Unión Europea, por parte de los contribuyentes residentes en los Territorios Históricos.

Como es sabido, en el año 2006, el Tribunal de Luxemburgo tuvo ocasión de pronunciarse expresamente en relación con la adecuación de la norma británica de transparencia fiscal internacional al Derecho comunitario. En la sentencia dictada en el célebre asunto *Cadbury Scheweppes*[34] se declaró contrario al Derecho de la Unión Europea un supuesto en el que la Administración tributaria británica pretendía aplicar una normativa análoga a nuestra transparencia fiscal internacional a una matriz que participaba mayoritariamente en dos filiales residentes en Irlanda encargadas de desarrollar una actividad financiera para el grupo y que se beneficiaban del régimen fiscal especial del *International Financial Services* de Dublín.

El motivo para el desplazamiento de la actividad financiera a Irlanda era estrictamente fiscal, toda vez que la normativa fiscal irlandesa permitía que los rendimientos percibidos por las filiales soportasen una tributación más ventajosa que si se hubiesen obtenido directamente por una entidad residente en el Reino Unido. Por ello, la cuestión prejudicial que dio lugar a la sentencia de referencia planteaba expresamente al Tribunal de Justicia si el hecho de constituir sociedades en otros Estados miembros con el fin de disfrutar de un régimen de tributación privilegiado constituye un abuso desde la perspectiva de las libertades fundamentales.

A juicio del Tribunal, la deslocalización de actividades financieras en el ámbito de la Unión Europea, incluso cuando se persigue fundamentalmente un ahorro impositivo, está plenamente justificada desde la perspectiva de las libertades fundamentales. Ahora bien, una normativa como la transparencia fiscal internacional, que restringe dicha movilidad en la esfera comunitaria, podría llegar a estar justificada cuando se acredite que reacciona frente a un «montaje puramente artificial» de los contribuyentes.

A estos efectos, es importante destacar que el Tribunal de Justicia considera que existe un «montaje puramente artificial» cuando la sociedad utilizada para obtener la ventaja fiscal tenga una implantación real en su país de residencia. Tal y como afirma el Tribunal en el apartado 54 de la sentencia, «el concepto de establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada. Por consiguiente, supone una implantación real de la actividad de que se trate en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en éste».

En concreto, se señala por el Tribunal que se entenderá que existe una implantación real cuando pueda verificarse por terceros una existencia o presencia física de la entidad extranjera «por lo que a locales, personal y equipos se refiere. De este modo, la normativa de TFI estaría justificada únicamente cuando se trate de filiales fantasma o pantalla»[35].

---

[34] STJ, de 12.09.2006, as. *Cadbury Scheweppes* (C-196/2004).

[35] STJ, de 12.09.2006 (C-196/2004), apdos. 67 y 68.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Haciéndose eco de la citada sentencia, los Territorios Históricos han modificado en el año 2009 la redacción de sus respectivas normas de transparencia fiscal internacional con la finalidad de permitir su aplicación exclusivamente cuando las entidades participadas no realicen actividades empresariales y su operativa responda a motivos económico válidos, recayendo la prueba de que no concurren estas dos circunstancias sobre el sujeto pasivo[36]. En este sentido, debe destacarse que en el País Vasco las Diputaciones han actuado con mayor coherencia que el Estado, estableciendo dicha limitación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, mientras que en la normativa estatal, sorprendentemente, la regla de transparencia fiscal internacional se mantiene inaplicable cuando la filial participada es residente en otro Estado miembro[37].

No cabe duda de que la referencia a la realización de actividades empresariales, así como la existencia de motivos económicos válidos, habrá de interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. Quiere con ello decirse que, a pesar del tenor literal de la normativa vigente en las Diputaciones forales, bastará con que el contribuyente acredite que cuenta con los medios materiales y humanos para desarrollar su actividad en el Estado miembro de residencia de la entidad para que el régimen de transparencia fiscal internacional devenga inaplicable, y ello con independencia de que el principal motivo para la creación de filiales en el extranjero haya sido lograr un ahorro impositivo.

Resulta criticable que, al adaptarse en 2009 la normativa a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el legislador haya hecho recaer completamente la carga de la prueba sobre el contribuyente a la hora de acreditar si las filiales no residentes gozan o no de sustancia. Si bien en el caso *Cadbury* se admite expresamente esta posibilidad, la Comisión Europea, a la luz del principio de proporcionalidad, considera que aquélla no debe recaer exclusivamente en el sujeto pasivo, debiendo tenerse en cuenta la capacidad general de cumplimiento de este último y el tipo de operaciones de que se trate[38].

Piénsese, por ejemplo, en la situación de un socio minoritario afectado por la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional al que se le pone en la tesitura de probar que la entidad no residente cuenta con sustancia económica. Obviamente, su posición en el accionariado puede convertir la prueba en imposible, debiendo en estos casos, a nuestro juicio, asumir la carga de la prueba la Administración.

---

[36] *Vid*. art. 115 de la Norma foral 24/1996, de Álava, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades; de la Norma foral 7/1996, de Guipúzcoa, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades; y de la Norma foral 3/1996, de Vizcaya, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades.

[37] *Vid*. art. 53 de la Norma foral 3/2007, de Álava, de 5 de julio, del IRPF; de la Norma foral 10/2006, de Guipúzcoa, de 29 de diciembre, del IRPF; y de la Norma foral 6/2006, de Vizcaya, de 26 de junio, del IRPF.

[38] *Vid*. Comunicación de la Comisión Europea titulada «Aplicación de medidas contra prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países», de 10 de diciembre de 2007, COM (2007) 785 final, p. 6.

ISBN: 978-84-7777-418-1

E) Obligación de los no residentes de establecer representantes ante la Administración tributaria foral

El impuesto sobre la renta de los no residentes actualmente vigente en las tres Diputaciones forales vascas, en consonancia con lo previsto en el Concierto Económico[39] y en la normativa estatal que regula la tributación de la obtención de renta por no residentes en España, obliga a los contribuyentes no residentes que obtengan rentas susceptibles de gravarse en territorio vasco[40] a designar un representante ante la Administración Foral en determinados supuestos[41]. A diferencia de las normas que se han analizado previamente, esta obligación no puede calificarse como una norma antiabuso específica, sino más bien como una garantía del cumplimiento de las obligaciones tributarias desde una perspectiva tanto formal como material. No obstante, no cabe duda de que la figura resulta de vital importancia para la correcta aplicación de la tributación de no residentes, habida cuenta de que el representante, además de actuar como interlocutor del contribuyente no residente, facilitando la actuación administrativa, en ocasiones puede llegar a responder de la deuda tributaria que afecta al primero.

Sin embargo, la obligación de designar un representante ante la Administración tributaria foral entra en directa contradicción con el principio de libre circulación de capitales, en los términos en los que éste ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de mayo de 2011[42]. La normativa portuguesa, al igual que la estatal y la foral, disponía que los contribuyentes no residentes que obtuviesen rendimientos gravados en Portugal y aquellos contribuyentes que abandonasen el territorio nacional por más de seis meses debían designar un representante fiscal ante el fisco portugués con el fin de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Tras analizar dicha normativa, el Tribunal de Justicia concluyó que la obligación de designar un representante implica un coste indirecto para el contribuyente no residente que le ubica en una peor situación que el contribuyente residente a la hora de invertir u obtener rendimientos en Portugal y, por tanto, vulnera la libre circulación de capitales prevista en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Una restricción a la libre circulación de capitales de esta naturaleza no puede justificarse en la pretendida finalidad antielusiva que está presente en la configuración de la figura del representante, toda vez que, como advierte el Tribunal, dicha obligación va más allá de lo estrictamente necesario para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes no residentes. Desde esta perspectiva, la obligación de establecer un representante fiscal constituye una presunción absoluta de abuso que no puede ser justificada por

---

[39] *Vid*. art. 21 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma de País Vasco.

[40] *Vid*. art. 22 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma de País Vasco.

[41] *Vid*. arts. 8 y 9 de la Norma foral 7/1999, de Álava, de 5 de julio, del IRNR; de la Norma foral 2/1999, de 26 de abril, de Guipúzcoa, del IRNR; y Norma foral 5/1999, de Vizcaya, de 15 de abril, del IRNR.

[42] STJ, de 05.05.2011, as. *Comisión v. Portugal* (C-267/09).

ISBN: 978-84-7777-418-1

los objetivos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y que no debe servir para prevenir los posibles defectos o insuficiencias del intercambio de información o de la asistencia en materia de recaudación que, a efectos fiscales, puedan existir en la normativa de la Unión Europea[43].

Es más, el Tribunal declara que la obligación de designar un representante no puede estar justificada tampoco por la ausencia del obligado tributario del territorio nacional portugués. Incluso, cuando se considerase necesaria la presencia física del obligado tributario para presentar las declaraciones en el país de la fuente, deberá otorgarse a dicho contribuyente la posibilidad de relacionarse con la Administración a través de los modernos medios informáticos de los que ésta dispone para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A través de este pronunciamiento, el Tribunal de Justicia traslada al ámbito de la imposición directa las reglas previstas en el IVA desde la aprobación de la Directiva 2000/65/EC, de 17 de octubre de 2000, según la cual los Estados miembros no podrá exigir el establecimiento de un representante fiscal a las empresas comunitarias no establecidas que desarrollen actividades económicas en su territorio.

En principio, las conclusiones relativas a la imposibilidad de exigir a las personas físicas o jurídicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que designen un representante en el país de la fuente, debe extenderse a los Estados miembros del Espacio Económico Europeo. Y ello a pesar de que la Directiva de intercambio de información no les afecta, pues, en la medida en que existan normas de rango internacional que permitan el intercambio de información y la asistencia mutua en materia de recaudación que den lugar al mismo efecto, los efectos de las libertades fundamentales deben garantizarse en idénticos términos.

Ahora bien, resulta obligado destacar que, en el supuesto examinado, el Tribunal consideró que la Comisión no probó suficientemente durante el proceso que los convenios de doble imposición firmados por Portugal incluían mecanismos de asistencia mutua parangonables con los establecidos por la normativa de la Unión Europea.

En virtud de lo anterior, y ante las evidentes similitudes entre la regulación portuguesa y la foral sobre la obligación de los contribuyentes no residentes de designar representantes, ha de instarse una revisión del ámbito subjetivo del impuesto sobre la renta de los no residentes de las tres Diputaciones Forales, excluyendo de la misma a los sujetos residentes en otros países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

IV. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M., «La dudosa compatibilidad del régimen fiscal de la provisión por depreciación de cartera y del artículo 20 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con el ordenamiento comunitario: reflexiones al hilo de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso Bosal Holding», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2004.

[43] STJ, de 05.05.2011, as. *Comisión v. Portugal* (C-267/09), apdos. 43-46.

ISBN: 978-84-7777-418-1

ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F., «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2010.

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

GARCÍA ROCA, J. y MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional del endeudamiento*, Thomson-Civitas, Madrid, 2013.

KEMMEREN, E.C.C.M., «The Netherlands: Infringement Procedure on Exit Taxes on Business (C-301-11)», en M. LANG y otros (dirs.), *ECJ- Recent Developments in Direct Taxation 2011,* Linde, Viena, 2012.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y de Derecho Europeo

Félix Alberto Vega Borrego

Sumario: I. Introducción: el Concierto Económico y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. II. No residentes con establecimiento permanente. A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación. B) Concepto de establecimiento permanente. C) Determinación de la base imponible. III. No residentes sin establecimiento permanente. A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación. B) El punto de conexión previsto para las rentas que se entienden obtenidas simultáneamente en territorio común y foral: un ejemplo a través de la tributación de los artistas y deportistas. C) Los dividendos pagados por entidades de tenencia de valores extranjeros de normativa foral. D) Rendimientos del trabajo dependiente y trabajadores fronterizos: la cláusula del convenio de 1995 entre España y Francia. 1. Aspectos generales. 2. La cláusula de trabajadores fronterizos en el convenio con Francia. a) Análisis de la cláusula. b) El Registro guipuzcoano de trabajadores fronterizos y el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo en Navarra. E) Gestión. IV. Bibliografía.

Resumen: El Concierto Económico de 2002 atribuye a los Territorios Históricos del País Vasco competencias normativas, gestoras y de recaudación en materia de no residentes. Dicha atribución de competencias se ha realizado siguiendo la estructura del impuesto sobre la renta de no residentes que distingue entre no residentes con y sin establecimiento permanente. En este trabajo se analizan los problemas que plantean las reglas de atribución de competencias en este ámbito tanto desde la perspectiva interna como desde la perspectiva de los convenios para evitar la doble imposición internacional y el Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave: Impuesto sobre la renta de no residentes, territorios forales, convenios para evitar la doble imposición y Derecho de la Unión Europea.

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

I. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES*

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCEPV, BOE de 24.5.2012), atribuye al País Vasco, y particularmente a sus Territorios Históricos, competencias normativas, gestoras y de recaudación sobre la tributación de la renta obtenida en España por no residentes[1]. Lo mismo ocurre en el caso de Navarra de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (LCECFN, BOE de 27.12.1990).

El estudio de la atribución de competencias sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) a los territorios históricos del País Vasco precisa de un análisis conjunto de las Leyes del Concierto y del Convenio, con el fin de superar un defecto común de ambas normas de «contemplar las relaciones entre los territorios forales y la Hacienda estatal desde la perspectiva de la bilateralidad vertical, es decir, considerando que sólo existen, de un lado, el territorio común (al que representa el Estado) y, de otro, el territorio foral con quien se suscribe la norma (sea Navarra, sea el País Vasco). No se contempla ni la trilateralidad (Estado-Navarra-País Vasco) ni la bilateralidad horizontal (País Vasco-Navarra)»[2]. Por este motivo, aunque haremos hincapié de modo preferente en este trabajo a las cuestiones que afectan a los territorios históricos del País Vasco, es necesario realizar aquí referencias tanto a la LCEPV como a la LCECFN.

En este sentido, la atribución de competencias normativas, de gestión y recaudatorias sobre el IRNR a los territorios forales plantea varias cuestiones relevantes que se derivan, en primera instancia, de la aplicación, y coordinación entre ellas, de la LCEPV y la LCECFN. Algunas, como veremos, tienen consecuencias puramente internas, y que se deben a que los puntos de conexión elegidos, sobre todo para los no residentes sin establecimiento permanente (EP), no son siempre los más idóneos. En otros casos las consecuencias trascienden del ámbito interno, pues inciden en el régimen de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), llegando a plantear en algunos casos problemas también con el Derecho de la Unión Europea.

---

* Este trabajo se inserta en el marco del proyecto de investigación DER2012-31931 financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

[1] Como ha señalado DE LA HUCHA CELADOR, F., «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Revista española de Derecho Financiero,* n.º 123, 2004, p. 561, aunque el Concierto se suscribe formalmente entre el Estado y el País Vasco, «los titulares, por ministerio de la Constitución y del Estatuto de Gernika, de las diferentes modulaciones del poder tributario (normativa, gestora y recaudatoria) son los territorios históricos que integran la Comunidad Autónoma». *Vid.* también PÉREZ ARRAIZ, J., *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca,* Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, Oñati, 1994, pp. 101-104.

[2] DE LA HUCHA CELADOR, F., «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Revista española de Derecho Financiero,* n.º 123, 2004, p. 562.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

La atribución de competencias a los territorios forales parte de la configuración del IRNR en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (LIRNR, BOE de 12.3.2004). La LIRNR, al igual que sucede en otros países, establece dos formas de tributación bien diferentes dependiendo de que el no residente obtenga o no la renta a través de un EP. Como para la cuantificación del impuesto de los no residentes con establecimiento permanente la LIRNR se remite al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IS (LIS, BOE de 11.3.2004), puede concluirse que se trata de un impuesto periódico, que grava la totalidad de la renta obtenida a través del EP localizado en España —se haya producido o no en territorio español— y que lo hace sobre la renta neta. Por el contrario, el IRNR de los no residentes sin EP es un impuesto instantáneo, que solo sujeta a tributación la renta de fuente española y que, con carácter general se grava el rendimiento bruto y las ganancias patrimoniales, lo que significa que no se admite la deducción de gastos y las pérdidas no se compensan con las ganancias.

La LCEPV y la LCECFN atribuyen competencias a los territorios forales en función de que el no residente tenga o no establecimiento permanente en España[3]. Respecto a los no residentes con EP, el IRNR es un impuesto concertado de normativa autónoma, pues la remisión a la LIS que hace la LIRNR se entiende referida en el caso de los territorios forales a su propia normativa, ya que el IS es un tributo concertado de normativa autónoma. No obstante, a los EP domiciliados en los territorios forales no siempre se les va a aplicar la normativa propia y, al mismo tiempo, se rijan por la normativa foral o por la común, su recaudación se puede llegar a repartir hasta entre cinco territorios (Álava, Guipúzcoa, Vizcaya, Navarra y el Estado), al igual que sucede en el Impuesto sobre Sociedades, cuando realizan operaciones en más de uno de ellos y su volumen de operaciones (VO) supera los 7 millones de euros (7 M €).

Por el contrario, el IRNR de los no residentes sin EP es un impuesto concertado de normativa común, ya que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. La LCEPV y la LCECFN establecen puntos de conexión para atribuir competencias a los territorios forales, que son muy similares a los del artículo 13 LIRNR para determinar cuándo una renta es de fuente española. El que la renta sea de fuente española es una premisa para atribuir competencias a los territorios forales.

En el IRNR de los no residentes sin EP, cuando un territorio foral tiene competencia, tendrá también la plena gestión y recaudación del impuesto, incluyendo el cumplimento de las obligaciones de retención e ingreso a cuenta. Por lo tanto, con carácter general, aquí no se comparte la recaudación de una misma renta como puede suceder en el IS y en el IRNR de los no residentes con EP.

No obstante, puede darse el caso de que una renta se entienda obtenida de forma simultánea en varios (o todos) de los cinco territorios mencionados. Los artículos 22.3 LCEPV

[3] DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 232.

ISBN: 978-84-7777-418-1

y 29.3 LCECFN presumen que tal obtención simultánea existe siempre en determinados casos (dividendos, intereses, cánones y determinadas ganancias derivadas de la transmisión de valores). Para este tipo de rentas se establece un criterio de distribución basado en la residencia del pagador[4]. Se otorga la potestad de gravar la renta al territorio donde está domiciliado el pagador y, solamente cuando este pagador es un sujeto pasivo del IS o un EP cuyo VO > 7 M €, se reparte la recaudación entre todos los territorios en los que tributa el pagador y no, como parece lógico, en función de dónde se ha producido la renta. En el ámbito de las rentas mencionadas, el criterio del pago no es tan ilógico precisamente porque es el que utiliza la LIRNR para determinar si la fuente es española.

Sin embargo, el punto de conexión para las rentas obtenidas de forma simultánea se aplica, además de a los casos mencionados, a cualquier otra renta que se considere obtenida simultáneamente en varios territorios. Como veremos en el epígrafe III.B, la aplicación del criterio del Concierto y del Convenio puede dar lugar a situaciones bien curiosas, como es la atribución de la renta a un territorio donde la misma no se ha generado. Ello se debe a que este punto de conexión especial está basado en la regla del pago, mientras que a las rentas que puede afectar, los criterios que determinan la fuente española y foral se basan bien en el lugar de realización de la actividad, bien en la utilización del servicio. Ello provoca ciertas disfunciones, que solo podrán ser corregidas modificando la normativa que aquí estudiaremos, a fin de establecer criterios de reparto coherentes con el criterio utilizado para determinar si la fuente es española y, en su caso, foral.

Por otra parte, son aplicables en los territorios forales los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) firmados por España y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea (arts. 2.1 LCEPV y 2 LCECFN)[5]. Los principales efectos de los convenios para evitar la doble imposición se materializan en la tributación de los no residentes sin EP, suponiendo en muchas ocasiones que España, como país de la fuente, no pueda gravar la renta o solo hasta el límite previsto en el CDI —esto último sucede fundamentalmente cuando se trata de dividendos, intereses y cánones, conforme a los artículos 10, 11 y 12 del Modelo de convenio de la OCDE (MOCDE) al que siguen los convenios españoles—. Cuando ello suceda, los territorios forales asumirán las devoluciones que procedan como consecuencia de aplicar el convenio para evitar la doble imposición.

En el IRNR de los no residentes con EP, la aplicación de un CDI no tiene tantas consecuencias para el país donde está situado el establecimiento permanente, porque con carácter general el artículo 7 del MOCDE atribuye potestad de imposición al mismo. Aquí el aspecto más relevante del convenio es determinar si el no residente tiene o no EP, para lo cual prevalecerá el concepto de establecimiento permanente del convenio sobre el de la LIRNR, en caso de ser diferente.

---

[4] DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 237.

[5] VV.AA., *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico,* Fundación BBV, Bilbao, 1997, p. 200.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

La atribución de competencias a los territorios forales sobre el IRNR no debería precisar la aprobación de normativa sustantiva por parte de dichos territorios. Los no residentes con EP se van a regir sustancialmente por su normativa del IS, con la que ya cuentan, y los que no tienen EP, por la LIRNR. Al ser las competencias normativas residuales, poco sentido tiene que aprueben normativa propia de IRNR, salvo que sea para reproducir la del Estado. Eso es lo que sucede en Navarra, que no ha aprobado normativa propia.

La situación en el País Vasco es diferente, pues los tres Territorios Históricos han aprobado su propia normativa, si bien es cierto que en gran parte se limita a reproducir la LIRNR. Sin embargo, tanto para los no residentes con y sin EP, esta normativa propia tiene ciertos aspectos sustantivos que sí era necesario regular, dado que la LCEPV atribuye competencias al País Vasco de forma genérica, pero sin concretar qué Diputación Foral es competente en cada caso[6]. Quizás lo lógico habría sido que estos territorios hubieran aprobado una norma solo dirigida para regular estos aspectos, pero la realidad es que han aprobado una norma completa, que reproduce la LIRNR. Esta opción puede generar cierta inseguridad jurídica cuando los cambios en la LIRNR no se trasladan de forma inmediata a la normativa foral, pues la aplicación de la normativa propia puede dar lugar a una tributación incorrecta, ya que la norma que prevalece, al menos para los no residentes sin EP, es la del Estado.

Finalmente hay que señalar que la eficacia de los pagos a cuenta que reconocen los artículos 12 y 23 LCEPV y 16 y 30 LCECFN se aplica también a los no residentes, si bien aquí las reglas de localización de retenciones e ingresos a cuenta, al menos para los no residentes sin EP, son menos complejas que las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el IS. La regla sobre la eficacia de los pagos a cuenta pretende que el contribuyente no soporte las equivocaciones del retenedor dada la complejidad de los puntos de conexión de las retenciones. Y para ello se reconoce la validez de los pagos a cuenta realizados a cualquiera de las cinco Administraciones que pueden estar implicadas, aunque no fuera la competente.

II. NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación

Las competencias normativas, gestoras y recaudatorias en el IRNR de los no residentes con EP coinciden con las del Impuesto sobre Sociedades. Como ya hemos señalado, aunque la normativa del Concierto se establece sin tener en cuenta la existencia del Convenio navarro, y viceversa, es imprescindible realizar un estudio coordinado de ambos para evitar su solapamiento y así dotar de coherencia al sistema.

---

[6] DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 224.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Respecto a la normativa aplicable, el criterio relevante es el del domicilio. Los EP domiciliados en cada una de las Diputaciones Forales y Navarra aplicarán la normativa aprobada por su territorio de domiciliación. Los EP domiciliados en cualquier otra parte del territorio español aplicarán la normativa estatal. La determinación de este aspecto se complica cuando se trata de establecimientos permanentes cuyo volumen de operaciones (VO) es superior a 7 M € —se toma como referencia el ejercicio anterior[7]— pues aquí hay algunas excepciones a la regla anterior (arts. 14.1 y 21.1 LCEPV y 18.2 y 28.1 LCECFN).

Los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco o Navarra que realicen más del 75 % de sus operaciones en territorio común no aplicarán la normativa del lugar de domiciliación, sino la que corresponda, que generalmente será la del Estado, si bien en algún caso, como veremos, puede resultar aplicable la del otro territorio —esto es, que un EP vasco aplique la normativa navarra y que un EP navarro aplique la normativa vasca—. Aquí el desconocimiento mutuo con el que se han elaborado la LCEPV y la LCECFN obliga a referirse al alcance del concepto de territorio común.

Con carácter general, hay que entender que de forma recíproca Navarra es territorio común para el País Vasco y viceversa[8]. En consecuencia, por ejemplo, para el cómputo del 75% del VO de un EP guipuzcoano se tomarían las operaciones realizadas en Navarra y en el resto del territorio español. Si las operaciones realizadas en el resto del territorio (todo el territorio español menos el País Vasco) superan el 75% no se aplicaría la normativa foral vasca. Sin embargo, ello no significa necesariamente que a ese EP se le aplique la normativa estatal. En efecto, si ese EP domiciliado en el País Vasco desarrollara la totalidad de sus operaciones en territorio navarro, hay que entender que la normativa aplicable sería la navarra (art. 19.1.b LCECFN), pues el País Vasco para el Convenio Económico es territorio común. Esta situación, que también se puede dar a la inversa —EP domiciliado en Navarra que realiza todas sus operaciones en el País Vasco—, es improbable que se produzca en la práctica pero, si se produjera, la solución correcta sería esa, interpretando de forma conjunta las Leyes del Concierto y del Convenio. No obstante, es difícil que en la práctica nos encontremos en ese escenario, porque seguramente, si se produjera, lo lógico sería instar un procedimiento de modificación de domicilio fiscal, pues resulta difícil de creer que el domicilio esté en un lugar diferente al territorio donde se realizan todas las operaciones.

---

[7] Se toman como referencia los datos del ejercicio anterior, sin que a estos efectos deba realizarse ajuste alguno para determinar la normativa aplicable, si los datos del ejercicio corriente son distintos —otra cosa es que tendrán efectos para el siguiente—. Así, por ejemplo, un EP navarro con un VO < 7 m € en 2013 aplicará la normativa navarra en 2014, aunque en este año su VO sea superior a 7 m € y más del 75% de su VO las realice en territorio común. En 2015 aplicará la normativa estatal, pues se toman los datos de 2014. *Vid*. la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra de 3.6.2009, recurso 71/2008.

[8] *Vid*. la sentencia del Tribunal Supremo (STS), Sala Primera, de 26.5.2009, recurso 365/2008: «En la [LCECFN] que interpretamos, se considera como [territorio común] todo el territorio español que no es Navarra» (FJ 3). Sobre esta cuestión *vid*. SERENA PUIG, J.M., «La localización territorial de los puntos de conexión del IS y del IVA en el Convenio Económico de Navarra y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos,* n.º 18, 2010 (trabajo consultado en la laleydigital.es).

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Una vez aclarado cuál es la normativa aplicable, lo siguiente es de determinar la Administración competente para gestionar y obtener la recaudación del impuesto. El criterio relevante, al menos para la gestión, es el domicilio. La Administración competente (estatal, navarra o una de las tres diputaciones forales) será la del domicilio del EP (arts. 19.1 LCEPV y 23 LCECFN). Ello es así con independencia del VO del EP, esto es, supere o no *7 M €*. No obstante, cuando en el ejercicio anterior se supera esta cifra y el EP no realiza sus operaciones en un único territorio, la gestión del impuesto se mantiene en la Administración del domicilio, si bien su recaudación se comparte entre todos los territorios en función del volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos[9]. Nótese que para determinar si el EP tiene que «repartir» su cuota entre los diferentes territorios en los que opera se atiende a los datos del ejercicio anterior. Por lo tanto, si en 2013 su VO < *7 M €*, no tendrá que «repartir» en 2013, aunque en 2014 sí supere esa cifra. Lógicamente, en 2015 sí tendrá que distribuir la cuota entre los territorios en los que opera.

Este reparto de la recaudación en función del territorio de realización de las operaciones precisa, con carácter general, y con independencia de la domiciliación del EP, que haya que concretar el porcentaje de operaciones realizadas en seis territorios: Álava, Vizcaya, Guipúzcoa, Navarra, el resto del territorio español (Estado) y el extranjero[10]. No obstante, el porcentaje de operaciones extranjeras no incide en perjuicio o beneficio de ninguno de los territorios porque se distribuye entre ellos en igual proporción que el resto de las operaciones (arts. 16.D LCEPV y 21.D LCECFN). Los datos que se toman son los del ejercicio corriente y no los del ejercicio anterior, pues los del ejercicio anterior son solamente relevantes para ver si hay que repartir la recaudación entre los diferentes territorios en el ejercicio corriente.

> Ejemplo: Un EP domiciliado en Pamplona (VO > *7 M €*) cuyo VO se reparte así: extranjero (20%), Álava (5%), Guipúzcoa (15%), Vizcaya (0%), Navarra (40%) y Estado (20%). Se aplicaría una regla de tres (80/100=y/x), donde 80 es el total de las operaciones realizadas en territorio español —el 100% menos el porcentaje de las operaciones realizadas en el extranjero (20%)—. Por otra parte, «y» sería el porcentaje de cada territorio. Conforme a ello, el resultado sería el siguiente: Álava (6,25%), Guipúzcoa (18,75%), Navarra (50%) y Estado (25%). Como se trata de un EP domiciliado en Navarra, la normativa aplicable es la de este territorio foral (arts. 14.1 LCEPV y 18.2 LCECFN) y las competencias gestoras son también de Navarra (arts. 19.1 LCEPV y 23 LCECFN).

---

[9] Con el término gestión nos referimos aquí exclusivamente a los procedimientos de comprobación e inspección. La recaudación de la cuota que corresponda a cada territorio se hará por su propia Administración, tanto en período voluntario como ejecutivo, salvo que proceda de una liquidación dictada en el curso de dichos procedimientos, particular que en principio corresponde a la Administración actuante. Luego harán las compensaciones correspondientes (arts. 19.2 LCEPV y 23.3.ª LCECFN). *Vid*. MERINO JARA, I., *La imposición directa en el País Vasco*, Edersa, Madrid, 2004, p. 103.

[10] Para determinar el lugar de realización de las operaciones se aplican los criterios de los artículos 16 LCEPV y 21 LCECFN, que distinguen entre entregas de bienes y prestaciones de servicios.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Una vez establecidos estos porcentajes, el establecimiento permanente tendrá que presentar tantas autoliquidaciones del IRNR con EP (hasta cinco) como territorios con los que esté vinculado por su VO (en el ejemplo, cuatro). Las cantidades que resulten a pagar o a devolver se tramitarán con cada una de las Administraciones con derecho a participar en la recaudación del impuesto (arts. 18 LCEPV y 22 LCECFN)[11].

> Ejemplo: En el ejemplo anterior el VO del EP navarro era: Álava (6,25%), Guipúzcoa (18,75%), Navarra (50%) y Estado (25%). Si la cuota diferencial derivada de la normativa navarra fuera 100.000 €, el EP presentaría cuatro autoliquidaciones a ingresar: Álava (6.250€), Guipúzcoa (18.750€), Navarra (50.000€) y el Estado (25.000€).

De lo expuesto se deduce que las cuestiones problemáticas sobre la normativa aplicable y el reparto de la exacción del IRNR de los no residentes con EP coinciden con las del IS, lo cual es lógico porque el Concierto y el Convenio se remiten a las normas de ese impuesto. No obstante, en el caso de los territoriales forales del País Vasco, la cuestión es algo más compleja, tanto en el ámbito del IS como en el IRNR con EP, precisamente porque el Concierto alude al País Vasco sin establecer reglas para distribuir las competencias entre los tres territorios forales. Desde esta perspectiva, tiene todo su sentido que las Diputaciones Forales tengan normativa propia del IRNR, cuya consecuencia material más relevante es precisamente determinar cómo se distribuyen las competencias entre ellas.

Sin pretender aquí analizar las tres normativas, pondremos algunos ejemplos utilizando la norma guipuzcoana. Los EP de normativa vasca son fundamentalmente los domiciliados en el País Vasco. En principio se aplicará la normativa de la Diputación Foral donde el EP tiene su domicilio fiscal. Si está en Guipúzcoa se aplicará esta normativa foral (art. 2.1.b NFG IRNR). Sin embargo, como vimos, no se aplicaría la normativa vasca cuando el EP, a pesar de estar allí domiciliado, y si su VO > 7 M €, realiza más del 75% de sus operaciones en territorio común (que incluiría Navarra y el resto del Estado). La Norma Foral así lo establece, señalando que al EP domiciliado en Guipúzcoa no le será aplicable dicha nor-

---

[11] Los pagos fraccionados se presentan en cada Administración aplicando la misma proporción, si bien se utiliza la del ejercicio anterior y no la del corriente, sin que se imponga ninguna obligación de ajuste en el último pago fraccionado, pues ese ajuste se hará cuando se autoliquide el IS/IRNR con EP, que toma como referencia los datos del ejercicio corriente (arts. 17 y 23.1 LCEPV y 24 y 30.1 LCECFN). Hay que destacar, pues también afecta a los EP, que el Tribunal Supremo ha considerado en su sentencia, Sala Tercera, de 25.10.2011, recurso 3987/2007, que si bien en virtud del artículo 12 LCEPV «los pagos anticipados a una Administración no competente por razón de retenciones e ingresos a cuenta son eficaces frente a la competente, no ocurre lo mismo con los pagos fraccionados, respecto de los cuales la deducción se efectuará solo si se han realizado de forma efectiva en la competente, como se infiere claramente del artículo 17 del Concierto» (FJ 3). Entendemos que la misma interpretación hay que hacer del artículo 24 LCECFN. Por otra parte, el Estado permite la liquidación del IS/IRNR con EP, cuando la normativa aplicable no es la estatal, utilizando los modelos forales. No obstante, los documentos de ingreso/devolución que deben presentarse son los estatales (art. 2.9.a Orden HAP/864/2013, de 14 de mayo, BOE de 20.5.2013).

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

ma (art. 2.1.b). Pero también concreta que tampoco sería así cuando el 100% de dicho volumen tiene lugar de forma exclusiva en el territorio de otra Diputación Foral vasca. Aquí la competencia normativa sería de la Diputación correspondiente[12].

Por otro lado, un establecimiento permanente domiciliado en Navarra o en el resto del Estado (excluyendo el País Vasco) puede llegar a regirse por la normativa vasca cuando, además de tener un VO > 7 M €, realiza en ese territorio el 100% de sus operaciones. Aquí se atribuye competencia normativa al País Vasco (art. 14.1 LCEPV), pero hay que determinar qué normativa de los tres territorios se aplicaría. La regla de la Norma Foral guipuzcoana, que se reproduce en las normas alavesa y vizcaína, es lógica y tiene encaje en el Concierto. La norma aplicable será la de la Diputación en la que el establecimiento permanente realice «una proporción mayor del volumen de sus operaciones» (art. 2.1.d NFG IRNR). Como el EP realiza todas sus operaciones en el País Vasco, Guipúzcoa tendría la competencia normativa si en ella se realiza un porcentaje superior a un tercio. No obstante, llama la atención que no se prevea una solución para el caso de que exista un empate a dos o a tres. Aunque es difícil que este supuesto se dé en la realidad, no podemos dejar de señalar que no exista una solución.

Finalmente está el caso de un establecimiento permanente domiciliado en algunas de las Diputaciones Forales, con un VO > 7 M €, y que no realiza más del 75% de sus operaciones en el resto del territorio. Aquí no parecería lógico atribuir la competencia normativa a la Diputación de domiciliación, si el EP realiza todas sus operaciones de manera exclusiva en el territorio de una de las otras dos. Por eso la norma foral guipuzcoana se atribuye la competencia —EP domiciliado en Álava o Vizcaya que desarrolla todas sus operaciones en Guipúzcoa—, lo cual es coherente con la LCEPV, si bien es difícil que este caso se dé en la práctica.

Una vez esclarecidas las competencias normativas, la distribución del impuesto es mucho más sencilla, porque se hace en los términos que ya hemos explicado. Los EP que tengan un VO > 7 M €, con independencia de donde estén domiciliados, reparten la recaudación del impuesto entre los cinco territorios implicados en función de dicho volumen. El artículo 2.3 de la NFG IRNR señala lo anterior, si bien no sería estrictamente necesario que lo dijera porque se deriva de la propia LCEPV, sin necesitar de precisión alguna.

B) Concepto de establecimiento permanente

Como el Concierto y el Convenio asignan competencias distinguiendo entre no residentes con y sin establecimiento permanente, lo lógico es que el concepto de EP sea uniforme en todo el territorio español. Para eso es preciso que exista un único concepto de

[12] Y lo mismo sucedería en el supuesto contrario, esto es, un EP domiciliado en Álava o Vizcaya, con VO > 7 M €, que realiza todas sus operaciones en Guipúzcoa. La competencia normativa no sería ni de Álava ni de Vizcaya, sino de Guipúzcoa. *Vid.* el artículo 2.1.c) de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del IRNR (NFG IRNR, BOG de 30.4.1999).

ISBN: 978-84-7777-418-1

EP en el Derecho interno, sin perjuicio de que el mismo deba ajustarse al concepto que prevea el convenio para evitar la doble imposición que sea aplicable. Y ello porque los derechos de imposición que tiene España como Estado de la fuente van a depender en gran medida, sobre todo cuando se trata de beneficios de actividades económicas, de que el no residente tenga o no EP en España según el CDI (art. 7 MOCDE).

Desde el punto de vista de la distribución del poder territorial, no hay que olvidar que el concepto de establecimiento permanente tiene una importante función, porque establece un régimen de reparto de competencias diferente —nótese que el IRNR con EP es un tributo de normativa autónoma y el IRNR sin EP de régimen común—. Pero el hecho de que el concepto de EP tenga una función diferente en el Concierto y el Convenio con respecto a la que tiene en la LIRNR y los CDI no justifica que su significado y alcance pueda ser diferente, pues podrían generarse disfunciones relevantes, como sería el caso en que el no residente tiene EP conforme a las disposiciones del CDI, pero no a los efectos de la LCEPV y la LCECFN[13].

Lo lógico es que la LCEPV y la LCECFN se remitan al concepto de EP de la LIRNR y de los CDI. Ello es así en el caso de Navarra, en la medida en que el Convenio no lo define. No es así, en cambio, en el caso del Concierto Económico, toda vez que el artículo 21.2 LCEPV prevé una definición de establecimiento permanente. Sucede también que dicha definición no es idéntica a la que prevé la LIRNR. Ante esta situación, y con el fin de garantizar la coherencia y uniformidad del sistema, hay que entender que el concepto de establecimiento permanente aplicable en el marco del Concierto y el Convenio es de forma exclusiva el de la LIRNR y los CDI. De ser así, sobre esta materia los territorios forales no tendrían competencia alguna, salvo para reproducir en su normativa el concepto de la LIRNR. Una prueba de ello es que las tres normas forales reproducen el concepto de EP de la LIRNR y no el del Concierto Económico[14].

C) Determinación de la base imponible

El artículo 18.1 LIRNR señala que «la base imponible del [EP] se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del [IS]». Esta remisión al régimen general de la LIS parece hacer inaplicables a los EP sometidos a la normativa estatal los regímenes especiales del IS, a pesar de que sus requisitos se cumplan. Destaca especialmente la teórica inaplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (arts. 108-114 LIS). Esta interpretación, que es la que se deriva del tenor literal de la LIRNR, podría ser considerada contraria al principio de no discriminación europeo y de los CDI (art. 24.3 MOCDE). En consecuen-

---

[13] W.AA., *Comentarios a la Ley del IRNR*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, p. 27.

[14] *Vid.* los artículos 12.1 de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril, del Territorio Histórico de Álava, del Consejo de Diputados, del IRNR (NFA IRNR, BOTHA de 3.5.1999), 12.1 NFG IRNR y 12.1 de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Territorio Histórico de Bizkaia, del IRNR (NFV IRNR, BOB de 30.4.1999).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

cia, es preciso realizar una interpretación del artículo 18.1 LIRNR conforme a dicha normativa y admitir la posibilidad de que los EP se acojan a los regímenes especiales del IS.

Así lo ha admitido la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación de 2.4.2009, V0682-09, en la que señaló lo siguiente: «los regímenes especiales previstos [en la LIS], son de aplicación a las personas o entidades no residentes en territorio español, en la medida que en el propio régimen especial esté prevista su aplicación y cumplan las condiciones señaladas en los mismos. [Los incentivos fiscales] se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros. Por otra parte, el apartado 3 de dicho artículo señala que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. [...] Por lo tanto, la cifra de negocios de referencia debe ser la de la entidad en su conjunto y, en su caso, la del conjunto de sociedades del grupo, y no solo la del establecimiento permanente. Esta afirmación es compatible con el principio de no discriminación del Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo». Como se puede apreciar, la DGT admite la posibilidad de aplicar el régimen, si bien, con buen criterio, deja bien claro que la cifra de negocios de referencia debe ser la de la entidad en su conjunto y, en su caso, la del conjunto de sociedades del grupo, y no solo la del EP. Como señala la propia contestación, esta interpretación no contradice la cláusula de no discriminación del CDI, que en este caso es el suscrito con Bélgica, porque los propios Comentarios al MOCDE señalan que «cuando el impuesto sobre el beneficio de sociedades residentes en un Estado se calcule con arreglo a una escala de gravamen progresiva, esta escala en principio deberá aplicarse a los establecimientos permanentes situados en este Estado. Si el Estado donde se halla el establecimiento permanente toma en cuenta los resultados del conjunto de la sociedad a la que pertenece dicho establecimiento para aplicar la escala progresiva, no parece que esta regla vaya en contra del principio de igualdad de trato».

Este problema de la normativa estatal también se podría plantear en la foral ya que, por ejemplo, el artículo 17.1 NFG IRNR es idéntico al artículo 18.1 LIRNR. Entendemos que la misma conclusión alcanzada respecto a la legislación estatal es aplicable a la normativa foral vasca. No obstante, hay que destacar que la normativa vasca ha resuelto este problema pues, continuando con el caso de Guipúzcoa, el artículo 17 reconoce en otros apartados la posibilidad de que los EP se acojan a los regímenes especiales forales. Así, por ejemplo, el artículo 17.1.d) NFG IRNR dice que «será de aplicación el régimen de pequeñas y medianas empresas siempre que la entidad no residente de la que forme parte el [EP] tenga [tal] consideración»[15].

[15] En igual sentido se pronuncian los artículos 17.1.d) NFA IRNR y 17.1.d) NFV IRNR.

ISBN: 978-84-7777-418-1

III. NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación

El IRNR de los no residentes sin EP, cuando los territorios forales tienen competencia, es un tributo concertado de régimen común (arts. 21.1 LCEPV y 28.1 LCECFN)[16]. Por lo tanto, dichos territorios no tienen competencias normativas relevantes, sino solamente gestoras y de recaudación, que afectan tanto al contribuyente no residente que obtiene la renta como a los obligados a realizar retenciones (arts. 23.2 LCEPV y 30.2 LCECFN).

Los artículos 22.2 LCEPV y 29.1 LCECFN establecen una serie de puntos de conexión para determinar cuándo la renta se ha producido en territorio foral. Estos criterios son muy similares a los que utiliza el artículo 13 LIRNR para establecer la fuente española de la renta. No vamos a analizar aquí de forma pormenorizada esos puntos de conexión, si bien conviene señalar que responden, como en la LIRNR, a cualquiera de los siguientes criterios: el lugar de situación del bien o de ejercicio del derecho, la residencia o domicilio del pagador, el lugar de emisión y el lugar de utilización o realización[17].

Con carácter general, cuando se atribuye a una de las cinco Administraciones (Estado, Álava, Guipúzcoa, Vizcaya o Navarra) el derecho a gravar la renta, las competencias gestoras y recaudatorias se atribuyen de forma completa. El contribuyente, en caso de tener obligación, presentará la autoliquidación ante dicha Administración. Lo mismo sucede con quien resulte obligado a practicar retención (arts. 23.2 LCEPV y 30.2 LCECFN). Como veremos ahora, esta regla se excepciona, en algunos casos, cuando se trata de rentas que pudieran entenderse obtenidas simultáneamente en varios territorios.

B) El punto de conexión previsto para las rentas que se entienden obtenidas simultáneamente en territorio común y foral: un ejemplo a través de la tributación de los artistas y deportistas

Cuando se trata de rentas obtenidas simultáneamente en varios territorios, la LCEPV y la LCECFN establecen una serie de reglas que, en algunos casos, supone atribuir competencias gestoras y recaudatorias sobre una misma renta a varias Administraciones[18]. Como veremos, estas reglas se basan en el criterio del domicilio del pagador, lo que tiene, entre otras, las siguientes consecuencias. La primera es que en ocasiones se atribuye en exclusiva dichas competencias a una Administración en la que no se ha producido la renta, o solo

---

[16] DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas forales*, Civitas, Madrid, 1995, p. 103.

[17] Sobre ello *vid*. W.AA., *Comentarios a la Ley del IRNR*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pp. 30-35.

[18] Este criterio especial se aplica siempre que se trata de dividendos, intereses, cánones, otros rendimientos de capital mobiliario y determinadas ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores. Además se aplica al resto de rentas que se puedan entender obtenidas de forma simultánea en varios territorios.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

parcialmente, según los artículos 22.2 LCEPV y 29.1 LCECFN. Y la segunda es que, cuando el pagador no reside en España o no es un EP situado en España, los territorios forales pierden completamente las competencias gestoras y recaudatorias a favor del Estado. Los criterios son los siguientes.

Si el pagador es una persona física, se atribuye el derecho de imposición al territorio donde tenga su residencia habitual[19]. Si el pagador es un contribuyente del IS/IRNR con EP, que tributa en un único territorio —con carácter general los que, en el año anterior, su VO < 7 M €—, la competencia se atribuye en exclusiva al territorio donde tribute, que normalmente será el de su domicilio, conforme a las reglas explicadas en el epígrafe II.A. Finalmente, si el pagador es un contribuyente del IS/IRNR con EP que tributa conjuntamente en varios territorios —para lo cual es un requisito previo que su VO > 7 M €—, las competencias gestoras y recaudatorias se reparten entre todos los territorios implicados, en función del volumen de operaciones, tal y como se hace en el IS y el IRNR de los no residentes con EP.

Respecto a esta tercera regla, donde las competencias se comparten, hay que hacer varias aclaraciones. La primera es que para verificar si el pagador tiene que tributar o no conjuntamente se toman siempre los datos del ejercicio anterior al ejercicio en el que se efectúa el pago al no residente. Asimismo, el porcentaje que corresponde a cada territorio en función del volumen de operaciones es también el del ejercicio anterior, y no el del ejercicio corriente. En segundo lugar, el pagador tiene que ingresar la retención a cada una de las Administraciones que tuvieran competencia, conforme a los criterios expuestos. Eso supone que la retención que soporta el no residente se ingresaría, en la proporción correspondiente, hasta en cinco Administraciones distintas.

Finalmente, y en tercer lugar, el fraccionamiento de la competencia entre Administraciones no afecta al contribuyente no residente cuando tuviera que presentar autoliquidación. Los artículos 23.4 LCEPV y 29.3 LCECFN atribuyen la competencia para gestionar la autoliquidación a una única Administración. Sin embargo, se ha regulado esta cuestión de una manera impracticable y con desconocimiento de lo que establece la LIRNR.

Los preceptos citados atribuyen la competencia a la Administración del domicilio del representante del no residente. Ello resulta ilógico, porque con carácter general los no residentes sin EP no tienen obligación de nombrar representante. Ante esta situación, hay que hacer una interpretación correctiva de la norma, como ha apuntado con acierto la doctrina, entendiendo que, en defecto de representante, la competencia es de la Administración donde el pagador tenga su domicilio[20]. En consecuencia, el no residente sin EP presentará su autoliquidación a una sola Administración, si bien la retención la ingresará el pagador a todas las Administraciones que resulten competentes. Como parece lógico, la LCEPV y la LCECFN

[19] Este primer criterio no se aplica cuando se trata de dividendos, intereses, cánones, otros rendimientos de capital mobiliario y determinadas ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores. En estos casos se aplican directamente los criterios que se explican a continuación.

[20] DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 239.

ISBN: 978-84-7777-418-1

establecen la obligación de realizar las compensaciones correspondientes entre todas las Administraciones implicadas, particular que debe de ser complejo en la práctica, si bien en esta cuestión el contribuyente queda al margen. A continuación veremos un ejemplo sobre los desajustes que puede generar la norma expuesta.

> Ejemplo: Una empresa domiciliada en Madrid dedicada a la organización y promoción de conciertos contrata con Dustin Fever, Ltd., entidad residente en Canadá, la realización de tres conciertos de un conocido cantante canadiense en agosto de 2013 en las ciudades de Donostia, Madrid y Barcelona. La cantidad bruta acordada con dicha entidad que retribuye estrictamente la actuación de los tres conciertos en su conjunto asciende a 1.200.000 €. La empresa española realiza el pago a la entidad canadiense aplicando una retención de 297.000 € (24,75 %) que ingresa en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La entidad no residente no presenta autoliquidación porque el artículo 17 del CDI con Canadá autoriza a España como Estado donde se ha realizado la actuación a gravar la renta.

El artículo 17 MOCDE atribuye al Estado donde el artista o deportista no residente desarrolla su actuación el derecho a gravar las rentas que retribuyen la misma, tenga o no tenga EP y con independencia de que la retribución la perciba el propio artista o deportista o una entidad distinta, y ello también al margen de que se obtenga en el marco de una relación de dependencia o el ejercicio de una actividad económica. Se trata de un precepto bien controvertido, destacando, entre otros aspectos, la problemática de determinar cuáles son las rentas que retribuyen la actuación y las que retribuyen conceptos distintos, que no quedarían cubiertas por el artículo 17[21]. Otro aspecto que ha suscitado discusión se refiere a dónde se entiende producida la renta cuando se retribuye de forma global las actuaciones desarrolladas en varios Estados. Existe un documento de la OCDE proponiendo una serie de soluciones al respecto para que se trasladen a los Comentarios al MOCDE, particular que no ha sucedido todavía[22].

Este último problema también puede plantearse en el ámbito interno con los territorios forales. Las rentas referidas son de fuente española según el artículo 13.1.b.3.º) LIRNR. Por su parte, los artículos 22.2.d) LCPEV y 29.1.e) LCECFN atribuyen competencia a los territorios forales respecto a las «rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en [territorio navarro o vasco], de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacio-

---

[21] Sobre ello *vid.* BÁEZ MORENO, A., «Contract splitting and article 17 of the OECD Model. Is source taxation of artistes and sportsmen a new kind of «Tax on Dummies»?», en prensa, y RAVENTÓS CALVO, S., «Las rentas de artistas y deportistas en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo. Errores de concepto», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 364, 2013.

[22] OCDE, *Discussion draft on the application of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD Model, 23 de abril de 2010* (http://www.oecd.org/ → Topics → Tax → Tax treaties → Latest Documents).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

nada con dicha actuación, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista».

En el ejemplo *a priori* parece claro que Guipúzcoa tiene algún derecho de imposición porque uno de los conciertos tuvo lugar en Donostia. Sin embargo, lo que no queda claro es si estamos o no ante una renta que se obtiene de forma simultánea en ambos territorios. Si la respuesta fuera negativa, habría que determinar qué parte de la renta se atribuiría a Guipúzcoa, dado que la retribución se realiza de forma global y no por cada concierto. Una posibilidad sería simplemente dividir entre tres, dado que se trató de tres conciertos, lo que supondría que el retenedor debería haber ingresado a la Hacienda guipuzcoana 99.000 €, esto es, un tercio de la retención de 297.000 €. La cantidad restante correspondería al Estado, por haber tenido lugar los otros dos conciertos en Madrid y Barcelona. Esta opción, sin embargo, es discutible, porque aunque la retribución es global, el valor económico de cada concierto no tiene por qué ser igual, especialmente desde la perspectiva del pagador, si tenemos en cuenta el aforo y el público que potencialmente puede atraer cada uno de ellos en función de la localidad done tiene lugar el evento. Además, en el montante global pueden estar incluidas retribuciones por otras actividades que no son la actuación, pero que al estar vinculadas con la misma entran dentro del artículo 17 MOCDE (un pago porque uno de los conciertos se retransmite, que no es el de Donostia, por realizar una entrevista sobre el concierto, que tiene lugar en Madrid, etc.).

A la vista de lo anterior, consideramos que en este caso, a los efectos de la LCEPV y la LCECFN, la renta debe entenderse obtenida en territorio foral (Guipúzcoa) y común (Madrid y Barcelona). Aplicando los criterios de las «rentas simultáneas» podemos llegar a soluciones muy diferentes.

Si el volumen de operaciones de la empresa pagadora fue en 2012 inferior a 7 M €, la totalidad de la renta se atribuiría al Estado como consecuencia de que está domiciliada en Madrid. En cambio, si en 2012 su VO fue superior a 7 M €, la renta se habría generado en todos los territorios donde la empresa hubiera realizado sus operaciones, aplicando el porcentaje de su VO de 2012. Nótese que se toman los datos de 2012 para repartir una renta obtenida en 2013, particular que pone de relieve una cierta falta de coherencia de la normativa, pues utiliza parámetros previstos para tributos periódicos, como lo son el IS y el IRNR con EP, en el ámbito de un impuesto instantáneo como es el IRNR de los no residentes sin EP. Imaginemos que los datos de 2012 fueron los siguientes: Estado (65%), Álava (5%), Guipúzcoa (10%), Vizcaya (5%), Navarra (15%).

Dada la redacción de los artículos 23.4 LCEPV y 29.3 LCECFN parece que la única respuesta posible es atribuir la cuota del IRNR (297.000 €) a los cinco territorios del modo siguiente: Estado (193.050 €), Álava (14.850 €), Guipúzcoa (29.700 €), Vizcaya (14.850 €) y Navarra (44.550 €). El resultado causa perplejidad, pues se termina atribuyendo parte de la renta a territorios en los que es palmario que la renta no se ha generado, dado que el artista no desarrolló allí actuación alguna (Álava, Vizcaya y Navarra). Las normas citadas tampoco dejan espacio para atribuir a Guipúzcoa, adicionalmente, la suma de las cantidades imputadas a los otros dos territorios vascos —se trataría de dar a Guipúzcoa en total el 20%—.

ISBN: 978-84-7777-418-1

Este ejemplo demuestra los problemas que plantea la regla establecida para distribuir las rentas obtenidas de forma simultánea, porque acaba haciendo prevalecer el criterio del pagador sobre los criterios (si fueran distintos) que la LIRNR, la LCEPV y la LCECFN utilizan para determinar la fuente española y foral de la renta. No obstante, no se nos escapa que proponer una solución alternativa es complejo. Además, la regla del pagador tiene su propia coherencia interna. En efecto, la renta obtenida por el no residente constituye un gasto al fin y al cabo para el pagador, por lo que puede ser razonable que la misma tribute en todos los territorios donde tributa el pagador que se deduce el gasto.

Con todo, al menos desde un punto de vista teórico, sería más coherente el sistema si para las rentas obtenidas de forma simultánea, que son españolas y forales por criterios diferentes al del pagador, se estableciera una regla diferente que guardara relación con el criterio utilizado para considerar la renta de fuente española y foral. Configurar este criterio puede ser difícil y, a la postre, puede generar más problemas que los que pretende solucionar. Buena prueba de ello es el caso que hemos utilizado como ejemplo y las discusiones que sobre esta materia hay en la OCDE en el marco del artículo 17 MOCDE. Por eso quizás, desde una perspectiva estrictamente interna, siendo pragmáticos, lo mejor sea dejar las cosas como están, pues, con todos los defectos, la regla no plantea problemas relevantes de aplicación en la práctica, dado que la renta se atribuye a un único territorio o se distribuye entre todos ellos a partir de un dato cierto como es el volumen de operaciones del pagador en cada territorio en el ejercicio anterior al que realiza el pago. Además, cuando la renta se atribuye a varios territorios, es cierto que la retención se ingresará en varias Administraciones, pero el contribuyente no residente, si tiene que presentar autoliquidación, no sufrirá toda esta complejidad porque la presentará a una única Administración, que será la del domicilio de su representante en España o la del domicilio de su pagador.

C) Los dividendos pagados por entidades de tenencia de valores extranjeros de normativa foral

Los dividendos son otro de los supuestos en los que se origina la problemática estudiada en el epígrafe anterior. Sin embargo, aquí nos referiremos a una cuestión muy concreta que tiene que ver con el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) previsto en los artículos 116 a 119 de la LIS.

Uno de los aspectos que hacen especialmente atractivo este régimen para situar en España una entidad *holding* es el hecho de que no tributan en el IRNR los dividendos que la ETVE española pague a no residentes sin establecimiento permanente, siempre y cuando no residan en un territorio calificado como paraíso fiscal[23]. En efecto, con carácter general, los

[23] Sobre este régimen *vid*. ALMUDÍ CID, J.M., «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (2)*, 5.ª ed., CEF, Madrid, 2012, pp. 18.13 y ss.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

dividendos de fuente española, que son los pagados por entidades residentes en España (art. 13.1.f.1.º LIRNR), tributan al 19% (21% en 2012 y 2013), y, si bien los CDI limitan en muchos casos de forma significativa el gravamen que se puede exigir al no residente, son pocos los convenios que atribuyen de forma exclusiva la potestad de gravamen al Estado de residencia del perceptor, lo que supone que queden exentos en España. En cambio, cuando los dividendos son pagados por una ETVE, la normativa española renuncia unilateralmente a someter a imposición esos dividendos, exista o no un CDI con el país donde reside el no residente sin EP que los obtiene.

Al tratarse de una cuestión que afecta a la tributación de los no residentes en España, lo lógico hubiera sido que estuviera regulada en la LIRNR. Sin embargo, ello no es así, pues este supuesto está regulado en la LIS, conjuntamente con el resto de aspectos de este régimen especial, en su artículo 118.1.c): «Cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español, el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español». Resulta llamativo, además de que se regula en la LIS y no en la LIRNR, que se configure como un supuesto de no sujeción —no se considera el dividendo generado en España— cuando técnicamente es claro que se trata de un supuesto de exención, habida cuenta de que el dividendo es de fuente española porque la ETVE reside en España.

Pues bien, en el País Vasco y Navarra, al aprobar su normativa sobre IS, han previsto también un régimen especial como el de la ETVE que regula la LIS. Y al regularlo también han establecido de forma expresa la «exención» recogida en el artículo 118.1.c) LIS. Un ejemplo es el artículo 54.2.c) de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del IS (NFG IS, BOG de 10.7.1996).

La duda que aquí se plantea es si los territorios forales tienen o no competencia para regular este aspecto. O dicho de otra manera, ¿podrían los territorios forales eliminar la exención de los dividendos percibidos por los partícipes no residentes sin EP en una ETVE? En nuestra opinión, aunque se trata de una cuestión que se regula en el ámbito del Estado en la LIS, materialmente afecta a la tributación en España de los no residentes sin EP. Como consecuencia de ello, podría sostenerse que los territorios forales no tienen competencia normativa en este ámbito, ya que el IRNR de los no residentes sin EP es un impuesto concertado de normativa común. Si esto es así, creemos que formalmente la exención no podrían regularla los territorios forales, sino que tendría que hacerlo el Estado. Así, el Estado tendría que establecer la exención para las ETVE de normativa común y también para las ETVE de normativa foral. Y, al contrario, los territorios forales no podrían decidir sobre la eliminación de esta exención, salvo que se tratara de la propia eliminación del régimen de las ETVE forales, pues es claro que si el régimen se elimina la exención del IRNR dejaría de tener sentido porque se referiría a un régimen del IS foral que no existe. Con todo, no se nos escapa que se trata de una cuestión que hasta la fecha no ha planteado controversias, si bien es cierto que podría hacerlo en el futuro si se produjeran movimientos normativos dirigidos a cambiar el régimen de las ETVE de Derecho común y/o foral.

ISBN: 978-84-7777-418-1

D) Rendimientos del trabajo dependiente y trabajadores fronterizos: la cláusula del convenio de 1995 entre España y Francia

1. *Aspectos generales*

Para que los rendimientos del trabajo sean de fuente española el artículo 13.1.c.1.º) LIRNR precisa que «deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español». Conjuntamente con este criterio la LIRNR establece otros, pues en el concepto de rendimientos del trabajo se incluyen otros supuestos, además de los denominados «rendimientos del trabajo por naturaleza», que son los que se derivan cuando en la relación existente entre el pagador y el perceptor concurren las notas de dependencia y ajenidad propias del contrato de trabajo o de las relaciones estatutarias[24]. Aquí solamente nos referiremos a los rendimientos del trabajo por naturaleza, pues el artículo 15 MOCDE no se aplica a cualquier rendimiento del trabajo, sino solo a los que derivan del trabajo dependiente prestado en el sector privado[25]. Este precepto, al igual que la LIRNR, requiere que la actividad dependiente retribuida se haya realizado en el territorio. Los artículos 22.2.c) LCEPV y 29.1.d) LCECFN utilizan el mismo criterio al atribuir competencia cuando el trabajo dependiente se ha desarrollado en territorio vasco o navarro.

Desde la perspectiva interna, en este ámbito puede producirse la misma problemática analizada en el epígrafe III.B acerca de los puntos de conexión aplicables a las rentas obtenidas de forma simultánea en varios territorios. Ello sucede cuando el trabajo se desarrolla en varios territorios y no se retribuye de forma específica el realizado en cada uno de ellos. Como la LCEPV y la LCECFN no prevén ningún criterio específico para estos casos, se aplica la regla general, que puede llevar a que el derecho de imposición se atribuya a una Administración en la que el trabajador no ha realizado actividad alguna. Además, cuando el sujeto que retribuye el trabajo es un no residente en España sin EP, la LCEPV y la LCECFN no atribuyen competencia ni al País Vasco y ni a Navarra, a pesar de que el trabajo se haya realizado parcialmente en su territorio. En estos casos, como vimos en el epígrafe III.B, hay que concluir que la competencia exclusiva para gravar la renta es del Estado.

> Ejemplo: Una entidad domiciliada en Vitoria contrata en 2014 durante tres meses a un ingeniero residente en Alemania. Durante este período presta sus servicios en las plantas de producción que la entidad tiene en Álava, Guipúzcoa, Navarra y Huesca. Si la entidad tenía en 2013 un VO < 7 M €, el gravamen se atribuye en exclusiva a Álava, a pesar de que el ingeniero no ha realizado allí su actividad ningún día. Si la entidad tenía en 2013 un VO > 7 M €, la tributación de la renta del trabajador se repartiría entre todos los territorios en fun-

---

[24] *Vid.* VEGA BORREGO, F.A., «Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (1),* 5.ª ed., CEF, Madrid, 2012, pp. 857-859.

[25] VEGA BORREGO, F.A., «Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (1),* 5.ª ed., CEF, Madrid, 2012, pp. 867-872.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

ción del VO desarrollados en cada uno de ellos por la entidad pagadora. Si los datos de 2013 fueran los siguientes —Álava (25%), Guipúzcoa (20%), Vizcaya (10%), Navarra (20%) y Estado (15%)—, vemos cómo tendría competencia para sujetar a imposición un territorio como el vizcaíno en el que ingeniero no ha prestado su trabajo.

Ejemplo: Los mismos datos del ejemplo anterior, pero esta vez el ingeniero alemán no es retribuido por la empresa de Vitoria sino que viene a España en virtud de un contrato de prestación de servicios entre la empresa vitoriana y la empresa alemana para la que trabaja el ingeniero. Además, el período del desplazamiento dura siete meses y no solo tres. Como aquí la retribución del ingeniero no es pagada por un residente en España o un EP, los territorios forales no podrán gravar esta «renta de obtención simultánea», debiendo concluir que es el Estado el único competente sin tener obligación alguna de compensar a los territorios indicados.

Lógicamente estos problemas no se producirán cuando el convenio para evitar la doble imposición no permite a España gravar la renta. El artículo 15.2 MOCDE solo permite gravar los rendimientos obtenidos por el trabajador no residente cuando, además de haber desempeñado el trabajo en el territorio del país correspondiente, concurre alguna de las circunstancias siguientes: a) que el trabajador permanezca en el Estado de la actividad más de 183 días; b) que su remuneración sea pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad; o c) que su remuneración se soporte por un EP que su empleador tenga en el Estado de la actividad.

2. *La cláusula de trabajadores fronterizos en el convenio con Francia*

a) Análisis de la cláusula

El MOCDE no prevé reglas específicas para los trabajadores fronterizos, que son las personas que, viviendo en un determinado país, trabajan en el país vecino, de modo que cada día se desplazan del Estado donde residen al Estado donde trabajan[26]. Estos trabajadores,

[26] HORTALÁ I VALLVÉ, J., *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 522. No tienen esta consideración las personas que retornan a donde viven solo los fines de semana. *Vid*. las consultas de la DGT de 14 de mayo de 2009, V1089/2009, 22 de mayo de 2009, V1201/2009, 15 de marzo de 2010, V0496/2010 y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Asturias de 21 de marzo de 2012, recurso 1250/2010. En el ámbito de la normativa europea sobre Seguridad Social, según el artículo 1.f) del Reglamento 883/2004, de 29 de abril, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DOUE, n.º L 166, de 30.4.2004), el trabajador fronterizo se define como «toda persona que realice una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro y resida en otro Estado miembro al que regrese normalmente a diario o al menos una vez por semana». Como puede verse, en este ámbito no es imprescindible el retorno diario. Sobre ello *vid*. DESDENTADO BONETE, A., «Trabajadores desplazados y trabajadores fronterizos en la Seguridad Social europea», *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, n.º 64, 2006.

ISBN: 978-84-7777-418-1

en virtud del artículo 15.2 MOCDE, siempre podrían ser gravados en el Estado donde trabajan, porque, aunque sean residentes en el otro Estado, bien les retribuye un empresario residente del país donde trabajan, bien permanecen allí más de 183 días.

Algunos convenios contemplan cláusulas específicas para estos trabajadores, cuya finalidad es que los rendimientos del trabajo solo tributen en el Estado donde residen[27]. Se trata, por lo tanto, de una excepción al artículo 15.2 MOCDE, que se aplica no a cualquier trabajador, sino solo a los que puedan acreditar su condición de trabajador fronterizo. Los CDI con Portugal (1993, art. 15.4, BOE de 7.11.1995) y Francia (1995, apartado 12 del Protocolo, BOE de 12.6.1997) prevén esta cláusula. Por el contrario, no sucede así en el convenio con Marruecos, cláusula que tendría mucho sentido para los residentes en España ceutíes y melillenses que trabajan en Marruecos y viceversa.

Aquí vamos a analizar la cláusula del convenio de 1995 con Francia, que es la que más problemas ha planteado en la práctica y más interés tiene, por razones geográficas evidentes, para los territorios forales. De hecho, esta cláusula explica la creación por parte de la Diputación Foral de Guipúzcoa de un Registro de trabajadores fronterizos (Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre, BOG de 16.12.1996) al que nos referiremos más adelante en el epígrafe siguiente. Existe un procedimiento similar en Navarra, como luego también veremos.

Esta cláusula atribuye al Estado de residencia el gravamen exclusivo del salario del trabajador fronterizo, impidiendo su gravamen en el Estado donde trabaja. Esta cláusula interesa a los territorios forales no solo desde la perspectiva del IRNR, sino también desde la perspectiva del IRPF. Un trabajador fronterizo residente en Guipúzcoa que trabaja en Biarritz no debería tributar por su salario en Francia en virtud de esta cláusula. En consecuencia, si ha soportado algún tipo de retención sobre el mismo, Guipúzcoa no debería permitir la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, pues se trata de un impuesto indebidamente pagado en Francia. Lo que procederá es que ese trabajador solicite la devolución del impuesto a la Administración francesa[28].

El tenor del CDI con Francia (1995, apartado 12 del Protocolo) es el siguiente: «12. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del art. 15, mientras no se convengan nuevas disposiciones entre los Estados contratantes, lo dispuesto en el apartado 4 del [CDI de 1973], cuyo texto es el que sigue, permanecerá en vigor: «4. Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes están sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes». Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, cuando sea necesario, el modo en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acorda-

---

[27] VILLAVERDE GÓMEZ, B. y DUARDO, A., «Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2011, epígrafe 4.5.

[28] *Vid.* las sentencias del TSJ del País Vasco, de 14.11.2007, recurso 1185/2006 y 13.4.2011, recurso 984/2008.

ISBN: 978-84-7777-418-1

rán de modo especial, si fuere necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones».

La aplicación de esta cláusula ha generado bastantes conflictos en la práctica. El más importante deriva de la remisión que hace el convenio de 1995 al de 1973. La cláusula del convenio de 1973, que reproduce el de 1995, parece atribuir la condición de trabajador fronterizo solo a las personas que lo acrediten a través de un documento creado por el acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961 (BOE de 21.3.1962). Este acuerdo se ocupa de remover algunos obstáculos, hoy superados por la pertenencia a la Unión Europea, sobre extranjería, paso de fronteras, permisos de trabajo y seguridad social que dificultaban el desplazamiento diario de trabajadores fronterizos españoles y franceses.

El acuerdo de 1961 no reconoce la condición de trabajador fronterizo a toda persona, sino solamente a las que residen y trabajan en las zonas que se consideran fronterizas. Según su artículo 2, se declaran como tales las «que tengan en principio una profundidad de diez kilómetros, de una y de otra parte de la frontera», distancia que fue ampliada más tarde a 20 kilómetros[29]. Para facilitar la identificación de esas zonas, el Anexo del acuerdo recoge un listado de los municipios franceses y españoles que se consideran incluidos. Si se examina esta lista desde la perspectiva española se desprende que la mayoría de municipios están localizados en Guipúzcoa, si bien también se recogen algunos de Navarra, Huesca, Lérida, Barcelona y Gerona. En virtud del acuerdo solo tenían la condición de trabajador fronterizo los que vivían y trabajaban en alguno de los municipios del Anexo, es decir, el trabajador tenía que residir en un municipio francés de los listados y tenía que ir a trabajar todos los días a un municipio español de los del Acuerdo. En el momento en que apareciera como lugar de residencia o trabajo un municipio distinto, se perdía dicha consideración, y ello a pesar de que materialmente fuera un trabajador fronterizo.

Lo que hay que aclarar aquí es el alcance que tiene dicho acuerdo no tributario a la hora de interpretar el CDI con Francia. Existen dos posiciones. La primera es la de la DGT, que es muy restrictiva porque niega la aplicación de la cláusula cuando el trabajador no reside o trabaja en uno de los municipios del Anexo[30]. Así, según la DGT, no es aplicable la cláusula a dos trabajadores franceses que trabajaban respectivamente en Vitoria y Gerona capital pues no son «municipios encuadrados dentro de la zona fronteriza española» al no incluir el Anexo a Álava y tampoco a Gerona capital. La Diputación Foral de Álava[31] y la Comunidad Foral de Navarra mantienen la misma posición que la DGT.

La otra posición es la que da relevancia al hecho de que se trate realmente de un trabajador fronterizo, con independencia de que los municipios afectados estén o no incluidos

[29] *Vid*. los Canjes de notas de 3 de julio de 1964 (BOE de 15.9.1964) y de los días 21 de mayo y 1 de junio de 1965 (BOE de 29.6.1965).

[30] *Vid*. las consultas de 19.1.1999, V0001/1999, y 30.6.1999, V0041/1999.

[31] En dos consultas de 26.12.1999 (https://www.alava.net/ → Ciudadanía → Temas → Hacienda → Información Tributaria → Consultas tributarias).

ISBN: 978-84-7777-418-1

en el Anexo. Al tratarse de una cuestión de hecho que debe ser probada por el trabajador o por el pagador que no practica retención en base a la cláusula del convenio, es cierto que en cuanto más alejado de la frontera estén los municipios de residencia y/o trabajo, se hace más difícil de probar o de creer que efectivamente se produce el retorno diario[32]. Pero es evidente también que en el momento actual, por obra de las libertades europeas de establecimiento y circulación de trabajadores y la mejora sustancial de las vías y medios de transporte con respecto a las que existían en 1961, es posible el retorno diario aunque los municipios de residencia y/o trabajo no sean los que se recogen en el Anexo.

Esta es la posición que ha adoptado el TSJ del País Vasco en varios pronunciamientos, entre los que destacan sus sentencias de 3.11.2004, recurso 1525/2003, y de 19.1.2005, recurso 2271/2003. Así, por ejemplo, la segunda sentencia, interpretando el Decreto Foral guipuzcoano que crea el Registro de trabajadores fronterizos, señala que esta norma «no exige como requisito adicional que la localidad en la que se presten los servicios retribuidos deba hallarse comprendida en un «zona fronteriza» en los términos en que se definen en el Acuerdo de 25 de enero de 1961 suscrito por España y Francia, lo que parece lógico de acuerdo con la realidad social de su tiempo que nada tiene que ver con la que imperaba en el año 1961, de forma que lo predominante a la hora de conferir la condición de fronterizo es el hecho de que regrese habitualmente todos los días a su lugar de residencia» (FJ 2). Es relevante también que esta es la posición de la Hacienda Foral de Vizcaya, y lo es porque Vizcaya no está incluida en el Anexo[33].

Esta interpretación es la que nos parece más acertada, dado que el acuerdo de 1961 no es un acuerdo en materia tributaria y lo que pretendía resolver eran obstáculos al margen de lo tributario, obstáculos que hoy han desaparecido debido a la libertad europea de circulación de trabajadores. En consecuencia, lo relevante es que se pueda acreditar el retorno diario con independencia de los municipios afectados. No obstante, ni se trata de una cuestión pacífica, ni está resuelta definitivamente. Ejemplo de ello es que en la Comunidad Foral de Navarra también existe un procedimiento o registro similar al guipuzcoano, y la norma que lo regula deja bien claro en su artículo 1 que solo se reconocerá dicha condición a las «las personas que tengan su residencia fiscal en Francia y su residencia habitual en alguno de los municipios de la zona fronteriza francesa comprendidos en [el Anexo del acuerdo de 1961], y que desarrollen su trabajo como trabajadores por cuenta ajena en alguno de los municipios de Navarra incluidos en dicha lista»[34].

Aunque desconocemos si en Francia se ha producido la misma problemática, se trata de una cuestión lo suficientemente importante como para que los Estados parte del conve-

---

[32] *Vid*. la sentencia del TSJ de Asturias de 21.3.2012, recurso 1250/2010.

[33] *Vid*. las consultas 4332 (de 18.12.2006), 5660 (de 5.11.2010), 5704 (de 16.2.2011) y 5942 y 5958 (ambas de 16.11.2011) de la Hacienda Foral de Vizcaya (http://www.bizkaia.net/ → Departamentos → Hacienda y Finanzas → Atención al contribuyente → Atención telemática → Información tributaria en la web).

[34] Orden Foral 59/2011, de 29 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento y el modelo 047 para la solicitud de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo (BON de 3.5.2011).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

nio la aclararan de forma definitiva, lo cual podría hacerse a través del procedimiento amistoso interpretativo del artículo 26.3 del CDI. Y ello porque resulta difícil de explicar a un no residente que las cinco Administraciones españolas con competencia sobre el IRNR no opinan lo mismo. En efecto, como hemos visto, el Estado (DGT), Álava y Navarra mantienen una posición y Guipúzcoa y Vizcaya otra totalmente contraria. No obstante, en el caso de la Administración tributaria alavesa, debería entenderse que deben seguir la misma posición que las otras dos Administraciones tributarias vascas, habida cuenta de que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se ha posicionado a favor de la interpretación que nos parece más acertada.

b) El Registro guipuzcoano de trabajadores fronterizos y el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo en Navarra

Existe otra cuestión problemática de la cláusula para los trabajadores fronterizos del convenio con Francia que no es exclusiva de este CDI. Es común a cualquier cláusula de trabajador fronterizo, y se trata de cómo se acredita esta condición en la práctica, especialmente para que el pagador del salario no practique la retención que en principio correspondería. Medidas como el Registro guipuzcoano de trabajadores fronterizos y el procedimiento de reconocimiento navarro pretenden resolver esta cuestión desde la perspectiva española, esto es, cuando el trabajador reside en Francia y trabaja en España[35].

Sin pretender analizar todos los aspectos de la regulación, destaca en ambas que para obtener la certificación acreditativa de trabajador fronterizo se exige probar la residencia fiscal en Francia y la residencia habitual en un municipio francés. También se exige un certificado del empleador de que el trabajo se realiza en España. Finalmente, el trabajador en su solicitud declara que suele regresar diariamente a su residencia desde su lugar de trabajo.

No obstante, ambos territorios regulan otras cuestiones de forma diferente. Una es el período de validez de la certificación, que en Guipúzcoa no precisa renovación, en tanto se sigan reuniendo los requisitos, y que en Navarra hay que renovar anualmente. Por otra parte, la norma navarra no precisa que el empleador certifique el salario pagado al trabajador, cuestión que sí hace la norma guipuzcoana, además de exigir que la Administración francesa certifique que los rendimientos del trabajo están sujetos a tributación en Francia. Finalmen-

[35] Hay que destacar que el Decreto Foral (art. 2) que regula el Registro guipuzcoano excluye del mismo a las siguientes rentas del trabajo: a) dietas de asistencia y otras retribuciones similares de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces de sociedades residentes; b) retribuciones que perciban los funcionarios y empleados de las Administraciones Públicas territoriales o de personas jurídicas de derecho Público; y c) pensiones pagadas por razón de servicios prestados a las Administraciones Públicas territoriales o personas jurídicas de derecho público, salvo que sean percibidas por una persona física que carezca de nacionalidad española. La exclusión es lógica, dado que la cláusula para los trabajadores fronterizos del convenio con Francia solo afecta a los rendimientos de su artículo 15 (rendimientos del trabajo dependiente prestado en el sector privado). Los supuestos excluidos no se rigen por el artículo 15 del CDI con Francia, sino por los artículos 16 y 19. La norma navarra no contiene esta precisión, pero debe entenderse igualmente aplicable.

ISBN: 978-84-7777-418-1

te, ninguna normativa dice si esa certificación exime de responsabilidad al pagador, ante la eventualidad de que en un procedimiento de comprobación posterior se evidencie que no se cumplían los requisitos de la cláusula por causas ajenas al pagador, que no conocía ni tenía por qué conocer.

En nuestra opinión, sería deseable que se estableciera un régimen uniforme en este ámbito, pues nos estamos refiriendo a la aplicación del mismo convenio —resulta difícil de explicar a un trabajador fronterizo francés que los requisitos son diferentes en función de que trabaje en Guipúzcoa o Navarra—. Consideramos que lo debería hacer el Estado, siendo su normativa aplicable en todos los territorios implicados, pues no debe olvidarse que en los territorios forales el IRNR de los no residentes sin EP es un tributo concertado que se «regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado» (arts. 21.1 LCEPV y 28.1 LCECFN).

Con todo, la existencia de varios registros o procedimientos no puede hacer perder de vista que su finalidad es meramente declarativa. El contribuyente no inscrito o sin la certificación no pierde el derecho a la aplicación de la cláusula si prueba su condición de trabajador fronterizo. Así lo ha entendido la sentencia del TSJ del País Vasco de 13.4.2011, recurso 984/2008. Otra cosa es que, en la práctica, quien no disponga de la certificación verá cómo su pagador le practicará la retención prevista en la LIRNR, lo que le obligará a presentar a la Administración española que sea competente el modelo 210 para solicitar la devolución, debiendo acreditar su condición de trabajador fronterizo en ese momento. Y deberá hacerlo porque el país de residencia, que en este caso es Francia, no debería permitirle la deducción del impuesto soportado en España, por no proceder conforme al régimen del convenio.

E) Gestión

En esta materia las competencias que tienen los territorios forales no son especialmente amplias en la medida en que el IRNR de los no residentes sin EP se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Quizás el aspecto más relevante para el no residente sin EP son los plazos para declarar el impuesto, bien entendido que no existe esa obligación cuando sobre la renta «se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta» (art. 28.3 LIRNR). En este sentido, cabe destacar que en la generalidad de los casos cuando el no residente presenta la autoliquidación de IRNR sin EP se debe a que la misma resulta a devolver. Ello puede deberse a diferentes motivos. Los más habituales son los dos siguientes. El primero es cuando el pagador ha practicado retención o ingreso a cuenta conforme a la normativa de la LIRNR sin tener en cuenta los límites que, en su caso, establezca el CDI que fuera aplicable. Aquí el no residente presentará la autoliquidación para solicitar la devolución de la diferencia entre el gravamen máximo que autoriza el CDI y la retención soportada. El segundo supuesto es cuando la LIRNR permite al no residente deducir determinados gastos. La devolución se producirá aquí porque la retención o el ingreso a cuenta se practica sobre el importe íntegro de

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

la renta (art. 31.2 LIRNR). El contribuyente no residente presentará la autoliquidación para deducirse dichos gastos, resultando una base imponible inferior a la que ha tenido en cuenta el retenedor para practicar la retención.

Respecto a las autoliquidaciones de los no residentes sin EP, cabe destacar que con efectos desde el 1 de enero de 2011 se produjeron cambios significativos en cuanto a los períodos de declaración en virtud de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 23.12.2010). Esta Orden modifica el plazo de declaración general de un mes para presentar la autoliquidación, computado desde la fecha del devengo, a los siguientes plazos: a) autoliquidaciones con resultado a ingresar: el plazo de presentación e ingreso será los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior; b) autoliquidaciones de cuota cero: el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas; y c) autoliquidaciones con resultado a devolver: podrán presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención.

Como se puede apreciar, cuando se trata de autoliquidaciones a devolver, se pospone significativamente la fecha en que puede solicitarse la autoliquidación conforme al régimen anterior, dado que no se podrá presentar dentro del mes siguiente al devengo de la renta. Habrá que esperar hasta el 1 de febrero del año siguiente, teniendo en cuenta que el plazo que tiene la Administración para devolver sin que se devenguen intereses de demora es de seis meses y se computa desde la fecha de presentación de la autoliquidación.

La normativa expuesta, aunque es estatal, hay que entender que reglamenta los aspectos formales del IRNR de los no residentes sin EP y, por lo tanto, es plenamente aplicable en los Territorios Históricos del País Vasco y en Navarra. Como consecuencia de ello, los territorios forales deben modificar sus normas de gestión del IRNR para adaptarlas a la Orden EHA/3316/2010, especialmente las que afectan a los plazos de autoliquidación. El no hacerlo puede llevar a equívocos al no residente, cuyas consecuencias adversas no debería sufrir. Un ejemplo es el caso del territorio histórico de Álava, en la medida en que, a la vista de la información que aparece en su página web en la fecha en que se escribe este trabajo, sigue constando en el modelo principal de no residentes sin EP (el modelo 210) los plazos de declaración anteriores a la Orden EHA/3316/2010[36] —no sucede lo anterior en el caso de Guipúzcoa y Vizcaya—. Aunque es cierto que la regulación anterior en materia de devoluciones es más favorable que la vigente, entendemos que en esta materia los territorios forales deben aplicar la misma normativa del Estado, lo que significa que no puede ser distinta, tanto si lo es para «empeorar» el régimen del contribuyente como para «mejorarlo».

[36] *Vid*. https://www.alava.net/ → Ciudadanía → Temas → Hacienda → Modelos e impresos → Modelos tributarios → Modelo 210.

ISBN: 978-84-7777-418-1

IV. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M., «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (2),* 5.ª ed., CEF, Madrid, 2012.

BÁEZ MORENO, A., «Contract splitting and article 17 of the OECD Model. Is source taxation of artistes and sportsmen a new kind of «Tax on Dummies»?», en prensa.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas forales*, Madrid, Civitas, 1995.

DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003.

DE LA HUCHA CELADOR, F., «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 123, 2004.

DESDENTADO BONETE, A., «Trabajadores desplazados y trabajadores fronterizos en la Seguridad Social europea», *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, n.º 64, 2006.

HORTALÁ I VALLVÉ, J., *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

MERINO JARA, I., *La imposición directa en el País Vasco*, Edersa, Madrid, 2004.

OCDE, Discussion draft on the application of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD Model, 23 de abril de 2010 (http://www.oecd.org → Topics → Tax → Tax treaties → Latest Documents).

PÉREZ ARRAIZ, J., *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, Oñati, 1994.

RAVENTÓS CALVO, S., «Las rentas de artistas y deportistas en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo. Errores de concepto», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 364, 2013.

SERENA PUIG, J.M., «La localización territorial de los puntos de conexión del IS y del IVA en el Convenio Económico de Navarra y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos,* n.º 18, 2010.

VEGA BORREGO, F.A., «Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (1),* 5.ª ed., CEF, Madrid, 2012.

VILLAVERDE GÓMEZ, B. y DUARDO SÁNCHEZ, A., «Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2011.

VV.AA., *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico*, Fundación BBV, Bilbao, 1997.

VV.AA., *Comentarios a la Ley del IRNR*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Sistema de Concierto Económico y establecimiento permanente. Análisis de la jurisprudencia reciente

Antonio Vázquez del Rey Villanueva[1]

Sumario: I. El concepto de establecimiento permanente dentro del sistema de Concierto Económico. II. Concepto interno y concepto convencional: función y relaciones. III. Modalidades principales. A) Introducción. B) Lugar fijo de negocios. C) Exclusión de las actividades auxiliares o de carácter preparatorio. D) El agente autorizado para contratar. E) Exclusión del agente independiente. F) Últimos pronunciamientos: caso *Lootus*. IV. Bibliografía.

Resumen: El concepto de establecimiento permanente se utiliza en el Concierto Económico para articular los poderes tributarios del Estado y de los territorios forales en materia de impuesto sobre la renta de los no residentes. No obstante, con carácter previo, es preciso que el poder tributario español pueda gravar las rentas, a cuyos efectos el concepto también juega un papel esencial dentro del ámbito de los Convenios de Doble Imposición. El presente trabajo analiza las modalidades fundamentales de establecimiento permanente a la luz de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales.

Palabras clave: Concierto Económico, Convenios de Doble Imposición, Impuesto sobre la Renta de los No residentes, Fiscalidad Internacional, Establecimiento Permanente.

Abstract: The Basque Country Tax Agreement relies on the concept of permanent establishment to allocate the tax rights between Spain´s Central Government and the Region with regards to Non-Resident Income Taxation. Previously, however, Spain needs to be entitled to tax such income. The PE concept also plays a key role to these purposes. The following paper addresses the main types of permanent establishment included in the Double Taxation Conventions, in the light of the Commentaries to the OECD Model Convention, with the main purpose of reviewing the recent case law.

Key words: International Taxation, Permanent Establishment, Spain, Double Tax Conventions, Non-Resident Taxation.

[1] Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación «La coordinación de los distintos niveles de imposición como herramienta para evitar la sobreimposición y elusión fiscal», DER2012-39342-C03-01.

ISBN: 978-84-7777-418-1

I. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DENTRO DEL SISTEMA DE CONCIERTO ECONÓMICO

La Ley 12/2012, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico del País Vasco, utiliza el concepto de establecimiento permanente a efectos de articular los poderes tributarios del Estado y de los territorios forales en materia de imposición sobre la renta de los no residentes.

Con carácter general, las rentas que los no residentes obtienen en el País Vasco tributan en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado (art. 21.Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo). Ello implica básicamente que si bien los territorios forales pueden contar con su propio impuesto, el régimen tributario aplicable ha de ser idéntico en todo momento al que rige en el resto del territorio español (actualmente, el Texto Refundido del IRNR aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo)[2].

La excepción se encuentra en el caso de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente (en adelante EP). Con una redacción bastante mejorable, el Concierto Económico establece que «no obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14»[3]. De esta manera, el concepto de establecimiento permanente abre la posibilidad de que la legislación foral en materia de Impuesto sobre Sociedades se aplique en un ámbito tradicionalmente reservado a la voluntad legislativa del Estado. En cualquier caso, la referencia no debe interpretarse en el sentido de que las rentas obtenidas mediante EP no estén sometidas al IRNR, sino de que la norma foral del IS resulta aplicable en aquellos aspectos en los que el TRIRNR remite al Impuesto sobre Sociedades.

El Concierto asimila el tratamiento de los EP al de las sociedades domiciliadas en el País Vasco a efectos de articular los poderes tributarios del Estado y de los Territorios Históricos. Corresponde a las Diputaciones forales recaudar el impuesto con carácter exclusivo cuando el EP se encuentre domiciliado en el País Vasco y el volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros; y cuando se hubiese excedido la cifra anterior el no residente tributará, con independencia del lugar en el que esté domiciliado el EP, a la Administración del Estado y/o a las Diputaciones forales, en función de las operaciones realizadas en territorio foral o en territorio común (aplicando los criterios relativos al

---

[2] Según se desprende del Convenio y el Concierto Económicos, el poder tributario foral tiene un carácter puramente formal a la hora de regular el IRNR. Por otra parte, el IRNR no está cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, lo que a su vez implica que éstas carecen de competencias normativas para regular la materia.

[3] Compárese con el artículo 28 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico de Navarra [«(…) a los establecimientos permanentes domiciliados en Navarra de persona o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades (…)»].

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

lugar de realización de las operaciones que establece el artículo 16 del Concierto Económico, en relación con el IS)[4].

De lo expuesto se desprende la importancia que tiene el concepto de EP dentro del sistema del Concierto. Hay una vertiente, sin embargo, que quizás haya pasado desapercibida y que seguramente no hemos subrayado suficientemente: carece de sentido plantearse la aplicación de la norma foral o estatal o cuestionar qué Administración está legitimada para ingresar si previamente las rentas no están sujetas al poder tributario español y desde esta perspectiva el concepto de EP también juega un papel fundamental.

II. CONCEPTO INTERNO Y CONCEPTO CONVENCIONAL: FUNCIÓN Y RELACIONES

Para que la renta de un no residente esté sujeta al poder tributario español es preciso que se entienda obtenida en territorio español y, en el caso de que resulte aplicable un Convenio de Doble Imposición (CDI), que no sea objeto de una norma de reparto que atribuya la potestad exclusiva para gravar al Estado de residencia[5].

Por lo que se refiere al primer aspecto, el Texto Refundido del IRNR utiliza el concepto de establecimiento permanente para establecer un punto de conexión con el ordenamiento jurídico español. Así, según el artículo 13 del TRIRNR, «se consideran rentas obtenidas en territorio español (…) a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español. (…)»[6]. Basta con que exista un EP en territorio español para que todas las rentas atribuibles, con independencia del lugar donde hayan sido producidas, se entiendan obtenidas en territorio español y, por tanto, estén en principio sujetas a imposición.

Los CDI utilizan el concepto de EP fundamentalmente para establecer una excepción a una norma de reparto exclusiva a favor del Estado de residencia. Según la redacción del art. 7.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, «los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, *a no ser* que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento per-

---

[4] Para un mayor desarrollo de estos aspectos, véase el trabajo de VEGA BORREGO, F.A., «No Residentes y Concierto Económico: Cuestiones internas, internacionales y de Derecho europeo», recogido en esta misma obra.

[5] Los CDI son tratados internacionales bilaterales que articulan los poderes tributarios de los Estados contratantes a través de una serie de normas de reparto (*allocation of taxing rights*) que pueden tener un carácter exclusivo («…solamente pueden someterse a imposición en ese Estado…») o no exclusivo. Las normas de reparto exclusivas resuelven directamente el problema de doble imposición internacional (sólo uno de los dos Estados puede gravar). En cambio, las normas de reparto no exclusivas, en la medida en que permiten a ambos Estados gravar, remiten la solución al Estado de Residencia, que está obligado a eliminar la doble imposición a través de alguno de los métodos previstos en el CDI (*cfr.* artículo 23 A y artículo 23 B del MCOCDE).

[6] *Cfr.* el art. 12 de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril (B.O.T.H.A. n.º 48 de 3-5-99, Suplemento), de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG de 30 de abril) y de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB de 30 de abril).

ISBN: 978-84-7777-418-1

manente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado». De donde resulta que, cuando media un CDI, España, en cuanto Estado de la fuente, no puede gravar los beneficios empresariales obtenidos en su territorio a menos que exista un EP[7].

El concepto de EP que establecen los CDI permite al Estado de la fuente gravar unas rentas que, de otra manera, sólo estarían sujetas en el Estado de residencia. En cambio, el concepto interno permite establecer una forma de sujeción determinada punto al ordenamiento jurídico español. En este sentido, como señala la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR\2008\64492), «corresponde al legislador interno determinar los hechos imponibles (artículos 33, apartado 3 y 133, apartado 1, de la Constitución) y a los convenios para evitar la doble imposición resolver, para los casos que contemplan, si el Estado español puede gravarlos y en qué medida» (Fundamento Jurídico 3.º).

Dentro de la legislación interna, la definición de EP es la misma con independencia de la norma en la que aparece recogida (IRNR, IS, Concierto y Convenio Económico). Según el artículo 13.1. a) del TRIRNR, una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente «cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice, toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes». A continuación el precepto ilustra la definición con referencia a algunos supuestos habituales en la práctica, para concluir atribuyendo la condición de EP a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración excede de seis meses[8].

A pesar de que las líneas maestras coinciden, la definición que establecen los CDI presenta algunas diferencias respecto al TRIRNR. Seguramente lo deseable sería que ambos conceptos fuesen idénticos, no obstante, esta solución se nos antoja difícilmente realizable en la práctica. De una parte, porque el carácter bilateral de los CDI hace que existan tantas definiciones como tratados y, pese a que los CDI tienden a adoptar la definición que establece el Modelo de Convenio de la OCDE (lo que simplifica la cuestión), el resultado no deja de ser fruto de las negociaciones entre los Estados. Desde esta perspectiva no cabe ignorar, de una parte, que estamos ante un concepto sobre el que convergen los intereses contrapuestos del Estado de residencia y del Estado de la fuente (cuanto más limitado resulte, mayores son las posibilidades de gravar que tiene el Estado de residencia); de otra parte, el

[7] Según el art. 13.1 b) del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, se consideran obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas, siempre que no resulte aplicable otro párrafo de este artículo, 1.º) cuando las actividades sean realizadas en territorio español; y 2.º) cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.

[8] La única diferencia que existe entre el concepto del TRIRNR y el del Concierto Económico (artículo 21.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo) radica en este periodo (doce meses, según el Concierto).

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

otro Estado contratante puede no formar parte de la OCDE, de manera que sus referencias a la hora de negociar pueden ser distintas. En este sentido, con frecuencia las desviaciones respecto al MCOCDE son reflejo del Modelo de Convenio de la ONU (MCONU), más proclive a tutelar los intereses del Estado de la fuente, lo que en este caso se traduce en una noción más amplia de EP.

El concepto que promueve el MCOCDE es más reducido que el interno (los CDI normalmente requieren una presencia más intensa de la empresa no residente en el Estado de la fuente)[9]. Es posible, por tanto, que existan situaciones que constituyan un EP a efectos de la norma interna pero no del CDI aplicable. Cuando esto ocurre, a pesar de que las rentas se entienden obtenidas en el Estado de la fuente, el CDI no le permite gravar los beneficios empresariales. En este sentido, cabe afirmar con la Audiencia Nacional que «… si discuerda con el artículo 12, apartado 1, letra), de la Ley 41/1998, con el que se encuentra en relación de horizontalidad, el juez debe desplazar esta norma interna (…)» [SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR\2008\64492)]. En cualquier caso, conviene matizar, si la definición del CDI es más amplia, el concepto interno no resulta desplazado ya que ello supondría que las rentas tributan en supuestos distintos o conforme a un régimen diferente del previsto por el legislador[10]. En otras palabras, los CDI se limitan a abrir la posibilidad de que el Estado de la fuente grave; ahora bien, que las rentas efectivamente tributen o no y en qué medida, depende exclusivamente de la norma interna, a través de una forma de sujeción que se basa en el concepto interno de EP[11]. De ahí que no quepa reducir la razón de ser del concepto interno sólo a aquellos supuestos en los que no resulta aplicable un CDI.

No cabe duda, en definitiva, de que el concepto que establecen los CDI encierra la clave de la sujeción de las rentas al poder tributario español y foral. A continuación vamos a proceder a examinar las modalidades fundamentales de EP a la luz de los últimos pronunciamientos judiciales.

---

[9] Como apunta la SAN de 20 de mayo de 2010 (JUR\2010\228833), «sin perjuicio de que existen, por tanto, elementos en común, el concepto de establecimiento permanente que establece el art. 13.1.a). del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (…) es más amplio que el definido por la OCDE, que excluye, por ejemplo, los lugares fijos de negocio desde los que se ejerce una actividad accesoria a la principal de la sociedad no residente» (Fundamento Jurídico 7.º). Las diferencias más evidentes radican en que el concepto del MCOCDE excluye del concepto de EP las actividades auxiliares o preparatorias. Por otra parte, para que una obra o un proyecto de construcción constituya un EP es preciso que permanezca doce meses, en lugar de los seis meses que establece la norma interna.

[10] Así, por ejemplo, el nuevo CDI con Argentina considera EP la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses.

[11] Si desde la perspectiva de la norma interna no existe un EP, el no residente se encontrará sometido, en su caso, al régimen de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (*cfr.* Capítulo IV del TRIRNR).

ISBN: 978-84-7777-418-1

III. MODALIDADES PRINCIPALES

A) Introducción

Los CDI españoles habitualmente adoptan el concepto de establecimiento permanente que establece el artículo 5 del MCOCDE[12]. Dentro de este ámbito, la existencia de un EP se identifica básicamente con dos situaciones: la existencia de un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza su actividad o la actuación en el otro Estado a través de un agente dependiente con poderes para contratar. A efectos de precisar el alcance de ambos supuestos, la Administración y los tribunales suelen acudir a los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 5 del MCOCDE. En las páginas que siguen no pretendemos reproducir ni realizar un examen pormenorizado de dichos comentarios, sino simplemente a apuntar una serie de líneas maestras que permitan enmarcar y, en su caso, valorar los pronunciamientos que serán objeto de examen.

B) Lugar fijo de negocios

1. *Definición*

Según el artículo 5.1 MCOCDE, la noción de establecimiento permanente se identifica con la existencia de «un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». De manera similar a lo que ocurre con el concepto interno, la definición se acompaña de una relación de supuestos particulares (artículo 5.2). Además, una obra o un proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente cuando su duración excede de doce meses (artículo 5.3). Por último, se excluyen del concepto las instalaciones o lugares de negocios en los que sólo se realizan actividades de carácter preparatorio o auxiliar (artículo 5.4).

2. *Comentarios al MCOCDE: claves*

Según los Comentarios al MCOCDE, para que exista un EP es preciso que concurran tres condiciones: 1) que exista un lugar de negocios; 2) que tenga un carácter fijo, y; 3) que la empresa realice en él su actividad.

— El lugar de negocios hace referencia a la existencia de un local, instalaciones, medios materiales o, simplemente, de un espacio (par. 4 a 4.5). No es preciso que la empresa sea propietaria o arrendataria del lugar, basta con que lo tenga a disposi-

[12] La última versión publicada data de julio de 2010. Para la versión en español, COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 22 de julio de 2010*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

ción para la realización de la actividad. En cualquier caso, la mera presencia de la empresa en un emplazamiento no implica necesariamente que dicho lugar se encuentre a su disposición.

— El lugar de negocios ha de ser fijo, lo que normalmente indica la existencia de vinculación con un punto geográfico determinado (par. 5 a 5.5). Es posible que no sea fácil identificar un lugar fijo de negocios cuando la naturaleza del negocio implica el traslado de las actividades de una ubicación a otra próxima. Por regla general, existirá un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente con respecto al negocio.
— Es preciso que exista un cierto grado de permanencia (par. 6 a 6.3), es decir, que el lugar de negocios no sea de índole meramente temporal. En la práctica la determinación de este aspecto puede no ser fácil, no obstante, lo normal es que exista un EP cuando la sede se mantiene durante un período que excede los seis meses.
— La empresa ha de realizar su actividad, en todo o en parte, a través del lugar de negocios (par. 7 a 10). La actividad de la empresa la realiza principalmente el empresario o el personal de la empresa, siendo irrelevantes los poderes de que disponga en su relación con terceros. Con todo, puede existir un EP cuando la actividad se realiza principalmente mediante equipos automáticos (p. ej., máquinas de juegos, expendedoras y similares) y el personal se limita a su instalación, control y mantenimiento.

3. *La atribución de la actividad económica a la empresa no residente: casos Borax, Roche, Madex y Medefarma*

Buena parte de los pronunciamientos recientemente dictados se caracterizan porque la Administración pretende atribuir a una empresa no residente la actividad realizada en unas instalaciones situadas en territorio español. El punto de partida de dicha aproximación radica en el hecho de que, como ya hemos referido, para que exista un EP no es preciso que la empresa no residente sea propietaria o arrendataria del lugar de negocios. Interesa señalar, asimismo, que en ninguno de los casos se ha planteado la aplicación de una cláusula antielusoria, pese a que en ocasiones tanto la Administración como los tribunales entendían que la empresa continuaba desarrollándose en las mismas condiciones que antes de reestructurar la actividad. Por lo demás, una lectura de los distintos supuestos sugiere que el hecho de que la empresa española sea filial de la no residente tiene algún peso a la hora de inclinar la decisión a favor de la existencia de un EP.

a) Caso *Borax*

(1) *Pronunciamiento*

Borax Europe Limited, residente en el Reino Unido, es la matriz de un grupo de empresas dedicado a la elaboración y comercialización de productos borácicos. Los minera-

ISBN: 978-84-7777-418-1

les eran importados de Argentina y Estados Unidos, depositados en Europa y sometidos a procesos de molturación, depuración, envasado, análisis de calidad, etc., hasta su venta final. Hasta 1995 todo el proceso venía siendo realizado por las filiales de Borax Europe, concretamente en el caso de España y Portugal, por Borax España, S.A. En esta fecha la matriz británica y la filial española firman dos contratos, uno de provisión de almacén y prestación de servicios y otro de agencia. Además, Borax España vende a Borax Europe todas sus existencias a 31 de diciembre de 1995[13]. De esta manera, Borax España continúa realizando fundamentalmente la misma actividad (transporte, depósito, transformación, envasado, etc.), pero con la diferencia de que Borax Europe es ahora la única empresa del grupo que compra los minerales de los proveedores y tiene poder de disposición sobre los productos.

La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 9 febrero de 2011 (JUR 2011\58378) considera que Borax Europe dispone en España de un lugar fijo de negocios en la medida en que todas las actividades de Borax España se realizan por cuenta de Borax Europe (que es quien compra los productos borácicos a granel, los importa, transporta, almacena, transforma, envasa y vende). Dichas actividades se encuentran centralizadas en las instalaciones de Borax España, donde radican las oficinas a las que los clientes deben seguir dirigiendo sus pedidos, se reciben los productos, se someten a procesos de transformación, control de calidad, envasado, etc., y desde las que se sirven a los clientes ubicados en España. A juicio de la Audiencia Nacional, ello supone que «la empresa (Borax Europe Limited) ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de Borax España, S.A., a quien contrata y retribuye por ello». Por lo demás, no concurren los supuestos de exclusión previstos en las letras b) y c) del CDI en la medida en que el depósito de mercancías no se mantiene «con el único fin», bien de almacenarlas, exponerlas y entregarlas, bien de que sean transformadas por otra empresa.

En definitiva, las actividades «son exactamente las mismas que se realizaban anteriormente, cambiando únicamente su titular, que antes era Borax España y a partir de dicha fecha es Borax Europe —propietaria de las mercancías y única titular de las relaciones jurídicas con los clientes y proveedores—, sin perjuicio de que ésta lo haga contratando los servicios de aquélla. Siendo esto así, no cabe pensar que haya variado ni la localización de la actividad (…) ni sus características en cuanto al cierre de ciclo mercantil».

---

[13] En virtud del primero de los contratos, Borax España proporciona a Borax Europe el uso exclusivo de sus almacenes y presta servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc.), así como servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado y servicios administrativos que pudiera necesitar. Además, la sociedad española se convierte en agente de Borax Europe, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determine Borax Europe. A tal efecto, debía remitir los pedidos a Borax Europe, que no estaba obligada a aceptarlos; no obstante, no podía aceptar pedidos, salvo autorización expresa, ni recibir el precio de venta; tampoco estaba autorizada para obligar a Borax Europe ni para contratar en su nombre.

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

(2) *Análisis*

Borax Europe y Borax España son dos entidades con personalidad jurídica diferenciada, cada una con su propia actividad. No hay ningún indicio de que Borax Europe disponga de medios materiales y humanos en las instalaciones españolas, ni siquiera de que exista un solapamiento de decisiones, de utilización de personal empleado y de relaciones comerciales entre ambas entidades. Desde nuestra perspectiva, la actividad que realiza Borax España en sus instalaciones no permite entender que Borax Europe dispone de un EP en territorio español. Cabe recordar que el artículo 5.6 del CDI con el Reino Unido de 21 de octubre de 1975 (BOE de 18 de noviembre de 1976) establece, siguiendo la pauta del MCOCDE, que «el hecho de que una sociedad residente en un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra». En definitiva, como apunta el parágrafo 36 de los Comentarios al MCOCDE en relación con artículo 5.5 MCOCDE, es evidente que Borax España «no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera, *ya que por sí mismo es una empresa distinta*…».

b) Caso *Roche* (STS de 12 de enero 2012 y Res. TEAC de 16 de mayo de 2003)

(1) *Pronunciamiento*

El caso *Roche* interesa sobre todo por la aproximación de la Audiencia Nacional a la cláusula del agente dependiente a la que más adelante nos referiremos; no obstante, interesa traerlo a colación en este punto fundamentalmente porque la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de enero de 2012 (RJ 2012\268) que posteriormente conoció del asunto también avala la existencia de un lugar fijo de negocios. Cabe precisar, en cualquier caso, que el Tribunal Supremo se limita a reproducir la argumentación realizada por el TEAC en Resolución de 16 de mayo de 2003, sin ahondar en sus consideraciones, y ello, en definitiva, con el propósito de reforzar un fallo favorable a la existencia de establecimiento permanente.

La sociedad Roche Vitaminas, S.A. (que hasta la fecha había venido dedicándose a la adquisición, elaboración y venta de los productos) firmó dos contratos con la sociedad Roche Vitamins Europe LTD, domiciliada en Suiza: un contrato de fabricación, por el que se comprometía a fabricar y empaquetar los productos para Roche Vitamins Europe; y un contrato de promoción, por el que asumía la promoción en España de las mercancías que Roche Vitamins Europe le compraba (y de otros productos que ésta adquiría en operaciones intracomunitarias). Asimismo, la empresa española cedía en arrendamiento a Roche Vitamins Europe un almacén para depósito de los productos antes de su distribución.

Según el TEAC, de los dos contratos se deduce que tanto la fabricación como la venta de los productos son dirigidas por la empresa suiza, quien dispone la forma en que han de

ISBN: 978-84-7777-418-1

actuar los medios humanos y materiales situados en España. En otras palabras, a pesar de que los medios productivos pertenecen a Roche Vitaminas, quien dispone de ellos es Roche Vitamins Europe, siendo de señalar que están exclusivamente dedicados al servicio de esta última. De ahí que no pueda mantenerse que las actividades de fabricación y venta que se desarrollan en España constituyan la actividad empresarial de Roche Vitaminas, S.A., sino de la reclamante. En efecto, «la ordenación por cuenta propia de los medios de producción los lleva a cabo la reclamante; las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial o profesional de fabricación y venta de los productos no afectan a Roche Vitaminas, S.A., sino a la interesada». En definitiva, «la sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza».

(2) *Análisis*

Si aceptamos el reparto de funciones que resulta de los contratos de fabricación y de promoción firmados, no hay ningún indicio de que la empresa suiza cuente con medios materiales y humanos propios en territorio español para la realización de su actividad. De la misma manera, la mera existencia de dichos contratos tampoco implica que la matriz disponga de los medios de la filial española. A partir de estas consideraciones, el planteamiento del TEAC se desarrolla en un doble sentido: primero, atribuye a la empresa suiza la actividad de fabricación y promoción que se realiza en territorio español, como si la filial española fuese un EP; y segundo, imputa al EP español todos los beneficios que Borax Europe obtiene en territorio español.

Por lo que se refiere al primer aspecto, a diferencia del caso *Borax*, el TEAC niega que la filial española ordene los factores de producción por cuenta propia y, por tanto, que sea una empresa separada. Los argumentos que utiliza (fabricación en exclusiva para la matriz, según sus instrucciones y a cambio de una retribución que cubre los costes) se dirigen contra el carácter independiente de la actividad, lo que les dota de relieve también desde la perspectiva de la cláusula del agente independiente, como enseguida tendremos ocasión de comprobar.

Si bien se aprecia, el TEAC no hace otra cosa que poner el acento en la dificultad que supone encuadrar la actividad de los grupos de sociedades dentro del modelo tradicional de sociedad mercantil independiente. La doctrina mercantil ha señalado en este sentido que los grupos de sociedades suponen una quiebra de la autonomía de las sociedades filiales, tanto desde un punto de vista organizativo (la sociedad queda sometida a una dirección externa) como patrimonial (a causa de la política de transferencias que se producen dentro del grupo)[14].

[14] PAZ-ARES, C., «Uniones de empresas y grupos de sociedades», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil* I, 2.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, p. 1480 s.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

En el caso que nos ocupa la duda surge, en primer lugar, por la existencia de instrucciones relativas a la actividad de fabricación, las cuales pueden suponer que el sujeto no ordena la actividad por cuenta propia. Conviene tener presente, sin embargo, que dentro del ámbito de los contratos de obra por empresa, en el que cabe encuadrar la situación, el resultado normalmente se alcanza siguiendo unas instrucciones más o menos concretas que el comitente transmite, hasta el extremo de que cuando su complejidad así lo demanda se incorporan al contrato como «pliego de especificaciones»[15]. Esta referencia es suficiente para poner de relieve que no basta con cualquier instrucción para negar a una empresa su carácter independiente, sino que es preciso atender a la naturaleza y el alcance de las órdenes.

De los hechos parece desprenderse que las instrucciones que transmitía Roche Vitamins Europe, licenciataria de fórmulas, patentes, *know-how*, del grupo, se limitaban fundamentalmente a parámetros de calidad para la fabricación de los productos. No hay ningún indicio, en cambio, de que decidiese acerca del número de empleados, condiciones laborales, uso de las instalaciones, suministros, inversiones… En definitiva, una cosa es que Roche Vitaminas fabrique siguiendo las directrices del cliente, sea una empresa del grupo o un tercero, y otra bien distinta que sea éste quien ordene los factores de producción[16].

Por otra parte, Roche Vitaminas es una empresa que tradicionalmente había realizado todo el proceso productivo (adquisición, manufactura y venta en la península) y que ahora se ciñe a la fabricación y promoción. Ha pasado, en otras palabras, de ser una empresa que cierra el ciclo mercantil a ser un centro de producción dentro del grupo, utilizando los recursos de que dispone. Desde nuestra perspectiva, es natural que fabrique en exclusiva para la matriz, sobre todo si tenemos en cuenta que utiliza fórmulas, patentes, marcas y otras modalidades de propiedad intelectual e industrial del grupo. Evidentemente, ya no soporta el riesgo asociado a la venta en el mercado, sin embargo, ello no implica que su actividad no conlleve un riesgo empresarial ni que corresponda atribuirlo a la sociedad no residente. Dicho en otros términos, la matriz suiza sólo asume el riesgo de fabricación derivado de los defectos que traen causa de una indebida fijación de los parámetros de calidad o de su modificación una vez manufacturados los bienes. Cualquier otra circunstancia relacionada (con la fabricación y promoción en España) recae sobre la sociedad española, sin que nada impida la posibilidad de incurrir en unos costes mayores que los ingresos. De igual manera, la retribución que la sociedad residente percibe se corresponde con la función que ahora desempeña, que no consiste en obtener beneficios de sus ventas intragrupo, sino en manufacturar unos productos que posteriormente comercializará en el mercado otra empresa

---

[15] El contrato de obra por empresa supone que una de las partes, con una organización y medios propios y a cambio de precio, se compromete por encargo de otra a obtener un determinado resultado del que esta última se aprovecha y disfruta (PÉREZ DE LA CRUZ, A., «El contrato de obra por empresa en general», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil* II, 2.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, p. 247 ss.).

[16] En el caso de la actividad de promoción, no hay nada que sugiera la existencia de instrucciones por parte de la matriz suiza. Por el contrario, según la Audiencia Nacional, la empresa española «…tenía que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cuales de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe» [SAN de 24 de enero de 2008, F. J. (JUR 2008, 64492)].

ISBN: 978-84-7777-418-1

del grupo. La utilización de precios de transferencia es algo normal entre empresas vinculadas, no necesariamente por razones fiscales, y cuando esto ocurre la reacción del ordenamiento viene por la vía del régimen de operaciones vinculadas (artículo 16 TRIS), no a través de una especie de levantamiento fiscal del velo que lleva a imputar a la sociedad suiza la empresa española.

Por la vía que apunta el TEAC —y respalda el Tribunal Supremo— terminaríamos llegando a la conclusión de que buena parte de las filiales establecidas en territorio español, particularmente aquéllas que no cierran ciclo mercantil, son establecimientos permanentes. Este planteamiento llama la atención, primero, porque tradicionalmente el recurso a una sociedad residente o un EP han constituido vías alternativas para el ejercicio de la actividad económica y, en este sentido, lo normal es que el concepto de establecimiento permanente no se aplique a las filiales[17]; y, segundo, porque termina traduciéndose en una tautología: aun concediendo que la sociedad española fuese un EP, habría que determinar qué parte de la renta del no residente le resulta atribuible, para lo que es preciso recurrir a los principios de empresa distinta e independiente que, entre otros aspectos, se traducen en la atribución de funciones y riesgos al EP, que es precisamente lo que niegan el TEAC y el TS.

Roche Vitamins Europe no dispone de medios materiales y/o humanos en territorio español para la realización de su actividad. La única duda surge en relación con el almacén que tiene arrendado para depósito de las mercancías. Sin embargo, la propia Audiencia Nacional —cuya opinión en este caso no resulta sospechosa— descarta esta posibilidad, habida cuenta de que la compañía suiza «no giraba en el local alquilado, donde carecía de los medios personales y materiales para realizar los actos propios de su negocio. En realidad se limitaba a almacenarlos y a distribuirlos a sus clientes, por lo que no puede considerarse un establecimiento permanente con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 5 (en particular las letras a) y b) del Convenio)» [SAN de 24 de enero de 2008 (JUR 2008\64492)][18].

El problema del caso *Roche* en realidad se encuentra en la pretendida sujeción al poder tributario español de las rentas derivadas de la comercialización de los productos[19]. Una vez justificada la existencia de un EP, el TEAC le atribuye todos los beneficios empresariales, ignorando que una parte de la actividad es realizada por la empresa suiza sin contar con las instalaciones españolas. En otras palabras, dota al EP de una especie de fuerza de atracción ilimitada sobre las rentas que el no residente obtiene en territorio español.

El TEAC no distingue entre actividades de promoción y de venta pese a que, a diferencia de lo que ocurría antes de 1986, la sociedad española no realiza la segunda de estas activi-

---

[17] SKAAR, A.A., *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation n.º 13, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991, p. 1.

[18] El Convenio de Doble Imposición con Suiza (1967) excluye del concepto de establecimiento permanente «a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa», y «… c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa».

[19] Nótese que si no existiese la sociedad filial y la fábrica española dependiese directamente de la sociedad suiza, el problema sería el mismo (*cfr.* artículo 18.3 a) del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo).

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

dades. En efecto, según se desprende de los hechos, la filial española se limita a promocionar los productos y a gestionar, en su caso, órdenes de compra. Quien fija el precio y emite las correspondientes facturas es la compañía suiza, sin que la sociedad española pueda alterar ni negociar las condiciones de venta ni aceptar ningún contrato por cuenta de la suiza. Nada sugiere, en otras palabras, que este aspecto de la actividad se realice a través del EP y, por tanto, que puedan atribuírsele íntegramente los beneficios de la actividad empresarial.

Desde nuestra perspectiva, la única duda que plantea el caso se refiere a la razonabilidad de la distribución de los beneficios empresariales entre las actividades de promoción y de venta. Es decir, si entendemos que efectivamente se trata de actividades diferenciadas, ¿basta con asignar una comisión de un 2% tomando como referencia la retribución que percibiría un comisionista independiente o, por el contrario, es preciso imputar a la sociedad española una parte mayor del beneficio, en la medida en que es el propio fabricante quien promociona y, por tanto, genera unas condiciones que favorecen la venta en mayor medida? En cualquier caso, todo indica que se trata de un problema relacionado con la imputación de beneficios entre distintas actividades del contribuyente o de precios de transferencia entre empresas del grupo.

c) Casos *Madex y Medefarma*

La cuestión de la atribución de la actividad realizada en territorio español a una empresa no residente ha sido abordada últimamente en dos casos en los que la empresa española, además de ser titular de un depósito aduanero, prestaba una serie de servicios relacionados con la recepción, conservación y envío posterior de las mercancías. Tanto en el caso *Madex* —SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 18 de febrero de 2010 (JUR 2010\657450) y SAN (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 9 de junio de 2010 (JUR 2010\214491)—, como en el caso *Medefarma* —SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 18 de marzo de 2010, posteriormente ratificada por STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de julio de 2012 (RJ 2012\7843)—, las instancias judiciales han entendido que no existe establecimiento permanente.

(1) *Pronunciamiento*

Madex y Medefarma, dos entidades inscritas en Suiza que se dedican al comercio internacional de productos farmacéuticos, contratan a Airfarm, S.A., una entidad residente, para que les preste una serie de servicios que incluyen el depósito de mercancías, carga y descarga, transporte, despacho de aduanas, etc.

Para la Administración, más allá del depósito, la empresa española presta una serie de servicios (recepción, conservación, manipulación, gestión, etc.) que suponen que una parte significativa de la actividad de compraventa internacional se realiza desde España y, por ende, que existe un establecimiento permanente. Para la Audiencia Nacional, sin embargo, esta conclusión no resulta admisible, habida cuenta de que la empresa extranjera «… no dis-

ISBN: 978-84-7777-418-1

pone de elementos patrimoniales físicos en los que desarrolle, de forma habitual o continuada, toda o parte de su actividad, sino que pertenecen a otra entidad que los utiliza para el desarrollo de su propia actividad, de su objeto social (…)»[20]. El fallo de la SAN de 18 de marzo de 2010 (Medefarma) posteriormente ha sido confirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de julio de 2012 (RJ 2012\7843), basándose en unos argumentos similares: «Medefarma no dispone en España de instalaciones en las que realice su actividad de compraventa internacional, pues a pesar del amplio listado de servicios expuestos (…) no son más que la mera descomposición de lo que cabe entender de manera global como apoyo logístico imprescindible para el tráfico internacional de mercancías (…)».

Tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo proceden a deslindar la actividad de la empresa española, subrayando el carácter accesorio o complementario de los servicios objeto de la controversia respecto de su actividad principal. Así, según la AN (Madex), «Airfarm, S.A., presta a la actora los servicios imprescindibles para llevar a cabo su propia actividad, la de coordinar y controlar todas las operaciones necesarias para efectuar el transporte internacional de mercancías, lo que conlleva la inclusión de otros servicios accesorios o complementarios, de forma que las actividades complementarias a la de recepción, revisión y reexpedición de la mercancía, quedan subsumidas o incluidas en esa actividad principal, ya que tienden a garantizar el buen estado de las mercancías expedidas hasta su recepción». Por su parte, el Tribunal Supremo (caso Medefarma) considera que «la actividad desplegada por Airfarm (…) era la propia de un mero transitario, es decir, una vez depositadas las mercancías propiedad de Medefarma con el fin de facilitar una escala técnica que permitiera el transporte internacional de las mismas, debía prestar una serie de servicios accesorios imprescindibles para perfeccionar dicho transporte, (…) en los que Airfarm no actuaba en nombre y por cuenta de éste ante terceros, ciñendo su actuación a la finalidad logística o transitaria para la que había sido contratado».

(2) *Análisis*

Ni la Audiencia Nacional ni el Tribunal Supremo resuelven los casos referidos aplicando el CDI con Suiza, puesto que el no residente no acredita su residencia fiscal en este país[21].

---

[20] La Dirección General de Tributos, por su parte, también había excluido la existencia de establecimiento permanente en su contestación a la consulta n.º 1135-02, de 26 de julio de 2002: «no cabe decir que las empresas clientes de las españolas estén desarrollando su actividad en los depósitos aduaneros, por cuanto las entidades españolas, titulares de los depósitos, se limitan a prestar una serie de servicios accesorios o auxiliares sobre unas mercancías que están depositadas allí en tránsito». El pronunciamiento genera ciertas dudas acerca de la razón última de la exclusión, si es porque quien presta los servicios es la entidad española o si se debe a la naturaleza accesoria o auxiliar de los mismos.

[21] Madex es una sociedad anónima inscrita en la Cámara de Comercio de Dublin, controlada por accionistas domiciliados en las islas del Canal y de la que no se conoce ninguna actividad comercial en Irlanda. La entidad no aporta documentación acreditativa de residencia fiscal en ningún país con el que España haya suscrito un CDI.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

De manera similar a lo que ocurre en los casos *Borax* y *Roche*, la Administración trata de atribuir la actividad realizada por la empresa española a las sociedades suizas, a efectos de identificar la existencia de un EP en el lugar fijo de negocios que permita gravar la renta mundial atribuible. Más allá de esta circunstancia, en este caso la empresa española no es una empresa del grupo ni la situación el resultado de una reestructuración de la actividad que previamente venía desarrollando. Por lo demás, el hecho de que medien instrucciones no es interpretado en este caso en el sentido de que son las empresas suizas quienes realizan la actividad independiente.

C) Exclusión de las actividades auxiliares o de carácter preparatorio

1. *Introducción*

El artículo 5.4 MCOCDE excluye una serie de actividades del concepto de EP. La razón es evitar que una empresa no residente sea gravada en el otro Estado cuando las actividades que realiza tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar.

La norma relaciona una serie de actividades específicas [letras a) a d)][22], que cierra con una cláusula general (lugares que se mantienen con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio) que hace innecesaria cualquier elaboración ulterior de una lista exhaustiva (letra e). Asimismo, excluye cualquier combinación de las actividades anteriores [letras a) a e)], a condición de que el conjunto de la actividad resultante conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

2. *Comentarios al MCOCDE: claves*

— Con frecuencia no es fácil distinguir las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar de las que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si dichas actividades constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general es idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar.
— Cuando las actividades del lugar de negocio se limitan a las funciones excluidas, no cabe considerar como agentes dependientes (a efectos del artículo 5.5 MCOCDE) a las personas que tienen atribuidos los poderes para realizar los contratos necesarios

[22] Según el artículo 5.4 MCOCDE, «no obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa (…)».

ISBN: 978-84-7777-418-1

para el funcionamiento del mismo y que los ejercen en el marco de la actividad del lugar de negocios.

— Un lugar fijo de negocios utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones y para otras actividades constituye un único EP y, en consecuencia, se somete a imposición respecto de ambos tipos de actividad (p. ej., un almacén utilizado para la entrega de mercancías que también realizara ventas).

3. *¿Actividades auxiliares y preparatorias o inexistencia de actividad?: Caso M-Real*

a) Pronunciamiento

M-Real es una empresa residente en Finlandia que tiene por objeto la intermediación comercial y promoción de varias compañías fabricantes de papel, principalmente finlandesas. Para su actividad como agente distribuidor utiliza unos almacenes situados en España gestionados por empresas consignatarias que se encargan de la gestión de los stocks, el empaquetado y el transporte de mercancías. Además cuenta con MSA, una entidad filial con la que concierta la prestación de servicios de apoyo, promoción y captación de clientes mediante un contrato exclusivo de agencia.

Según la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 20 de mayo de 2010 (JUR 2010\228833), la actividad de la empresa no residente no determina la existencia de un EP porque «no resulta acreditado que las actividades que se desarrollan por la recurrente en los almacenes sitos en los puertos sean algo más que operaciones auxiliares de almacenamiento, empaquetado y entrega respecto de la actividad principal, consistente en la venta internacional de mercancías relacionadas con el papel, cuya actividad principal no se discute por las partes que se desarrolla en la sede de Finlandia»[23]. En definitiva, por parte de la Inspección «no se ha conseguido acreditar que las actividades realizadas en España sean diferentes de aquellas relativas al almacenaje y entrega, recogidas en el Convenio de doble imposición de España y Finlandia» (Fundamento Jurídico 9.º), excluidas de la definición de EP.

b) Análisis

La solución del caso *M-Real* sigue la línea trazada por la Audiencia Nacional en los casos *Madex* y *Medefarma*, con la diferencia de que en esta ocasión el tribunal centra sus consideraciones en el carácter preparatorio o auxiliar de las actividades realizadas en territorio español por la empresa no residente[24]. Compartimos la conclusión, no

[23] Además, por lo que se refiere a la cláusula del agente dependiente, según la Audiencia Nacional, «el propio TEAC viene a reconocer que MSA, como agente de M-Real, carece de capacidad jurídica para concluir contratos en nombre de M-Real, con independencia de las funciones gestoras que realiza».

[24] Como señalan los Comentarios al MCOCDE, se trata de «excepciones a la definición general» de EP cuyo objeto es «evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar» (par. 21).

ISBN: 978-84-7777-418-1

obstante, a nuestro juicio, la cuestión no radica tanto en la naturaleza de las actividades como en el hecho de que una empresa que se limita a recibir servicios (de almacenamiento, empaquetado, gestión, transporte) no realiza su actividad en las instalaciones de la prestadora.

La exclusión de las actividades preparatorias y auxiliares cobra sentido cuando la empresa extranjera cuenta con un lugar de negocio en el que realiza *su* actividad. Los Comentarios al MCOCDE recogen unos ejemplos que cabe traer a colación en este punto. Al hilo de la excepción prevista en la letra e) del artículo 5.4 MCOCDE se plantea si el cable o las conducciones de petróleo, electricidad, etc., pueden constituir un EP para el cliente del explotador del cable, esto es, de la empresa cuyos datos, energía o propiedad se transmite o transporta de un lugar a otro. Pues bien, según el Comité de Asuntos Fiscales, dicha empresa únicamente está recibiendo servicios de transmisión o transporte, prestados por el explotador del cable o conducción, no teniendo el cable o la conducción a su disposición, por lo que no puede considerarse establecimiento permanente de la empresa (par. 26). Por otra parte, los Comentarios relativos al comercio electrónico abordan, entre otros aspectos, la posibilidad de que un servidor pueda constituir un EP. Al hilo de estas consideraciones se plantea la diferencia entre un cibersitio y el servidor donde se almacena, ya que la empresa que opera el servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del cibersitio. Precisamente al hilo de estas consideraciones, el Comité de Asuntos Fiscales hace la siguiente consideración «es común que un proveedor de servicios de internet (PSI) —*Internet Service Provider*— hospede el cibersitio mediante el cual opera una empresa. Aunque los honorarios pagados al PSI en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas —software— y los datos requeridos por el cibersitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa (...) incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su cibersitio y la localización de este último (...)» (par. 42.3).

Por lo demás, la Resolución de la Dirección General de Tributos n.º 1135-02, de 26 de julio de 2002, también parece apuntar en la línea que acabamos de señalar cuando afirma que «no cabe decir que las empresas clientes de las españolas estén desarrollando su actividad en los depósitos aduaneros, por cuanto las titulares de los depósitos se limitan a prestar una serie de servicios accesorios auxiliares sobre unas mercancías que están depositadas en tránsito hacia su último destino»[25].

[25] Téngase en cuenta, además, que la DGT se pronuncia en relación con la norma interna, que no contempla la exclusión de las actividades preparatorias o auxiliares. De hecho, cuando se refiere a la cláusula de EP de los CDI considera que «con mayor razón en este caso, por cuanto en el artículo citado del Convenio Modelo de la OCDE y en todos y cada uno de los convenios suscritos por España se regulan una serie de actividades auxiliares que no presuponen la existencia de un establecimiento permanente, aun en el caso de que se cumpliera el presupuesto inicial de la definición de tener un «lugar fijo de negocios» o «agente» no independiente».

ISBN: 978-84-7777-418-1

D) El agente autorizado para contratar

1. *Definición*

Una empresa no residente también dispone de un EP cuando dispone de una persona que «tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa», a menos que se trate de las actividades auxiliares o preparatorias anteriormente referidas (artículo 5.5 del MCOCDE)[26].

2. *Comentarios al MCOCDE: claves*

Los Comentarios al artículo 5.5 del MCOCDE ofrecen una serie de referencias que contribuyen a perfilar la cláusula del agente autorizado para contratar:

— Ha de tratarse, en primer lugar, de agentes por cuenta de la empresa (agentes dependientes), es decir, personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos que establece el artículo 5.6 MCOCDE. La expresión incluye a personas físicas y a sociedades, siendo irrelevante que sean residentes o que posean un lugar de negocios en el Estado en el que operan (par. 32).

— La expresión «*poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa*» incluye a quien «… concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa» (par. 32.1). Lo esencial es, por tanto, que el agente tenga capacidad de obligar al no residente (representante legal, delegado…). La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente. Así, por ejemplo, cabe considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria.

— La potestad de contratar debe comprender aquellos contratos que se refieren a las *operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa*. Por su parte, el ejercicio habitual del poder de contratar se sustenta en el principio implícito en el artículo 5, según el cual para que exista un EP la presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser de carácter no meramente transitorio. El alcance y la frecuencia necesarios dependerán de la naturaleza de los contratos y de las actividades que desarrolle la empresa a la que representa.

— El poder de contratar ha de ejercerse habitualmente *en el Estado de la fuente*, lo que se determina en función de la situación comercial real. En cualquier caso, la referen-

[26] El MCOCDE de 1977 dio una nueva redacción al apartado 5 del artículo 5, a efectos de precisar el sentido de la disposición correspondiente del Proyecto de Convenio de 1963, «sin otra modificación de fondo que la relativa a la extensión de las actividades de la persona que se exceptúan».

European inklings (EUi) III
Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea
ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

cia incluye a «una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato, incluso si el contrato es firmado por otra persona en el Estado en el que la empresa esté situada o si aquella persona no tuviera un poder formal de representación. No es suficiente, en cambio, que la persona haya asistido e incluso participado en negociaciones en un Estado entre una empresa y un cliente.

— Por último, teniendo en cuenta que el artículo 5.4 MCOCDE excluye de la consideración de EP el mantenimiento de un lugar fijo de negocios que se limita a realizar actividades preparatorias o auxiliares, tampoco constituye EP una persona cuyas actividades se limitan a dichas funciones.

3. *Interpretación expansiva de la cláusula del agente dependiente en el caso Roche: SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008*

a) Pronunciamiento

Como ya hemos señalado, la Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2003 concluía que la empresa suiza Roche Vitamins Europe contaba con un EP en la medida en que existía un lugar fijo de negocios. La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR 2008, 64492) que posteriormente se pronunció sobre asunto también concluyó que existía un EP, si bien a través de la cláusula del agente. Esta solución ha sido confirmada recientemente por la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de enero de 2012 (RJ 2012\268) que, sin embargo, como ya sabemos, también respalda la tesis del TEAC.

El artículo 5.4 del CDI con Suiza de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967) regula la figura del agente con unos términos similares a los que empleaba el Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963[27]: «una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes y mercancías para la misma»[28].

Partiendo de esta última referencia, la Audiencia Nacional considera que el contrato de promoción «introduce un punto de mayor intensidad en las relaciones entre las dos compañías, pues la española no se limitaba a dar curso a las órdenes de compra recibidas desde Suiza (…) sino que, debido a sus facultades de promoción tenía que desarrollar todos los

[27] El Proyecto de Convenio de la OCDE, a su vez, reproducía lo dispuesto en el Anexo del Primer Informe del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación Económica Europea sobre la eliminación de la doble imposición, de septiembre de 1958.

[28] La redacción del precepto sugiere, en principio, que nos encontramos ante un concepto de EP más amplio que el del MCOCDE, en la medida en que con carácter general no excluye las actividades auxiliares, sino sólo los centros de compra.

ISBN: 978-84-7777-418-1

menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe. A lo anterior hay que añadir la existencia del contrato de fabricación (…)». Estas consideraciones llevan a la Audiencia Nacional a plantearse si la figura del agente sólo opera cuando el sujeto tiene capacidad para vincular a su principal respecto de terceros, quedando fuera de su órbita situaciones en las que se da una relación interna exclusiva entre las dos sociedades para fabricar los productos que comercializa Roche Vitamins Europe. Según el tribunal, la actual redacción del MCOCDE «autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de «concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como precisamente, la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye». En definitiva, «la cláusula del agente dependiente obra no sólo cuando el apoderado tiene autoridad para contratar en nombre del mandante extranjero, sino también cuando, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional».

b) Análisis

El fallo de la Audiencia Nacional no encuentra fundamento en el CDI con Suiza, ni siquiera a través de una interpretación dinámica basada en los actuales Comentarios al MCOCDE[29]. Tanto el artículo 5.4 del CDI como el artículo 5.5 del MCOCDE coinciden en señalar que para que exista un EP es preciso que la persona tenga y ejerza habitualmente poderes para concluir contratos en nombre de la empresa en el otro Estado.

La argumentación del tribunal parece hacerse eco de una frase que aparece recogida en los Comentarios [«hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona que depende de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de esta última. *Tal solución debe reservarse a las personas que*, por el alcance de sus poderes o *por la naturaleza de sus actividades implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado*» (par. 32)], pero que de ninguna manera pretende abrir el concepto de EP a supuestos distintos del agente autorizado para contratar. Los Comentarios son bastante claros en este sentido: «… el apartado 5 se basa (…) en la hipótesis de que *solamente*

[29] El Comité de Asuntos Fiscales recomienda que los CDI sean objeto de una interpretación dinámica, teniendo en cuenta el espíritu de los nuevos comentarios. Dicha aproximación, en cualquier caso, no está exenta de límites y, en este sentido, según el parágrafo 35 de la Introducción al MCOCDE, los Comentarios que son consecuencia directa de modificaciones de artículos que «difieran sustancialmente» de los recogidos en convenios concluidos con anterioridad son irrelevantes a efectos de su interpretación y aplicación. Según la referida Introducción, «otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y aplicación a determinados supuestos». En relación con la interpretación dinámica, véase últimamente RIBES RIBES, A., «La difícil precisión de la noción de establecimiento permanente a través de la cláusula del agente dependiente (STS de 12 de enero de 2012, Caso *Roche*)», *Crónica Tributaria*, n.º 4, 2012, p. 34 ss.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen» (par. 32); de hecho, más adelante, subrayan que «… solamente las personas que cumplan las condiciones estipuladas pueden constituir un establecimiento permanente, *con exclusión de cualesquiera otras*» (par. 35). La propia Audiencia Nacional no ignora esta circunstancia y, de hecho, reconoce que «desde esta estricta perspectiva, cabría concluir que Roche Vitaminas no actuaba en España como agente de Roche Vitamins Europe, pues, como se aduce en la demanda, en virtud del segundo de los contratos suscritos (el de promoción), carecía de poder para cerrar contratos a nombre de su comitente, ni siquiera para negociarlos, reduciéndose sus facultades a gestionar las órdenes de compra».

La Audiencia Nacional se aparta, en cualquier caso, del camino referido para construir una noción de agente de fabricación sobre la base de una referencia que no existe en el CDI con Suiza, aunque sí en el MCOCDE, si bien con un sentido diferente del que le atribuye. Según el artículo 5.4 MCOCDE, «… se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa…». Dejando a un lado la procedencia de la interpretación dinámica en este punto, la expresión no establece que la realización de actividades distintas del ejercicio del poder de contratar pueda comportar la existencia de un EP sino, como aclara el parágrafo 34 de los Comentarios, que «una vez se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 5, existirá un establecimiento permanente de la empresa en todo lo que la persona actúe por cuenta de esta, es decir, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para contratar en nombre de la empresa». La referencia no se refiere, en definitiva, a la definición de establecimiento permanente sino que se refiere a la atribución de beneficios al EP.

Para que el agente constituya un EP y, por tanto, el Estado de la fuente pueda gravar, es preciso que tenga y ejerza habitualmente en el Estado de la fuente poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa[30]. La posibilidad de que la definición albergue al agente de fabricación u otras situaciones en las que existe una concentración de actividad en el Estado de la fuente resulta admisible *de lege ferenda*, sobre todo en un momento en el que en el seno de la OCDE se debate la posibilidad de revisar los principios que subyacen en la tributación de las actividades transfronterizas con el propósito de recortar las oportunidades que ofrecen desde el punto de la erosión de la base y de la deslocalización de los beneficios[31]. En cualquier caso, ni la redacción de los CDI en vigor ni los actuales Comentarios al MCOCDE permiten acoger una solución como la que propone la Audiencia Nacional que no sólo genera incertidumbre, sino que abre paso a situaciones de conflicto entre los Estados y de doble imposición internacional.

---

[30] Podrá discutirse la idoneidad de los criterios para reflejar este principio, no obstante, *de lege lata* el Estado de la fuente sólo puede gravar los beneficios empresariales en la medida en que la empresa extranjera cuente con un lugar de trabajo o un agente autorizado para contratar en territorio español.

[31] *Cfr.* OECD, *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing. p. 35.

ISBN: 978-84-7777-418-1

La consideración del agente de fabricación como establecimiento permanente pasa por la inclusión de una cláusula en un CDI que permita albergar este tipo situaciones o, quizás, por la aplicación de una norma interna de carácter antielusorio[32]. Ciñéndonos al primer aspecto, los Comentarios al MCOCDE recogen el caso de las agencias de compañías de seguros, que no siempre resultan encuadrables en las modalidades tradicionales de EP, motivando que la realización de actividades a gran escala en un Estado no se vea sometida a imposición por los beneficios que genera. Para evitar que esto ocurra, hay países de la OCDE que han incorporado una previsión en sus CDI conforme a la cual se considera que las compañías de seguros disponen de un EP en el otro Estado si cobran primas en ese otro Estado por medio de un agente allí establecido —distinto del agente dependiente— o aseguran riesgos situados en ese territorio por medio de él (Comentarios al artículo 5, par. 39). Dicha solución también aparece recogida en el artículo 5.6 del Modelo de Convenio de la ONU (2011) que, por lo demás, contempla otras modalidades de establecimiento permanente que no figuran en el MCOCDE[33].

El problema de fondo que evidencia el caso *Roche* estriba fundamentalmente en la sujeción al poder tributario español de los beneficios derivados de la comercialización de los productos. Aun en el caso de que las instalaciones españolas dependiesen directamente de la matriz suiza, el supuesto continuaría revelando que una parte de la actividad que antes se realizaba en territorio español ha sido asumida por la casa central suiza y, por ende, que una parte de los beneficios empresariales no deben quedar sujetos al impuesto español. La Audiencia Nacional ignora esta circunstancia y en su lugar afirma una especie de principio de fuerza de atracción ilimitada sobre los beneficios empresariales (es preciso «atribuirle a efectos del impuesto sobre la renta de no residentes todos los beneficios derivados de su quehacer empresarial», frente a la pretensión de la recurrente de que se le impute el margen normal de fabricación)[34].

---

[32] Los Comentarios al MCOCDE admiten la aplicación de normas internas antielusorias; no obstante, es una solución que no está exenta de controversia.

[33] Así, por ejemplo, el artículo 5.5 MCONU incluye dentro de la cláusula del agente a la persona que, no teniendo poderes de contratación en nombre de la empresa, mantiene habitualmente en el otro Estado existencias de bienes o de mercancías para su entrega regular en nombre de la empresa. Asimismo, la definición de establecimiento permanente del MCONU (2011) incluye la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, a través de sus empleados u otro personal contratado para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.

[34] El problema radica precisamente en determinar qué parte de los beneficios corresponde atribuir a la actividad de promoción y qué parte a la actividad de venta y, en este sentido, si el hecho de que quien promociona los productos es el propio fabricante legitima la atribución de una parte del beneficio derivado de la comercialización, más allá de la retribución que percibiría un promotor independiente de los productos. Dicho en otras palabras, ¿en qué medida corresponde atribuir el beneficio derivado de la comercialización a la actividad de promoción, teniendo en cuenta que quien promueve los productos es el sujeto que los fabrica y que tradicionalmente los ha vendido?

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

El planteamiento de la Audiencia Nacional ha sido ratificado por la STS de 12 de enero de 2012 (RJ 2012\268); no obstante, a efectos de reforzar el sentido del fallo favorable a la existencia de un EP, el Tribunal Supremo también reproduce los argumentos del TEAC favorables a la existencia de un lugar fijo de negocios. Este proceder es cuando menos inusual ya que la aplicación de la cláusula del agente normalmente sólo se plantea una vez descartada la existencia de un lugar fijo de negocios. En este sentido, como señalan los Comentarios al MCOCDE, dicha fórmula «… se limita a establecer un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado. Si puede demostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 y 2 (sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4), no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del apartado 5» (par. 35). No sorprende, en definitiva, que el pronunciamiento del TS haya suscitado críticas incluso entre aquellos que defienden la existencia de un establecimiento permanente en el caso *Roche*[35].

E) Exclusión del agente independiente

1. *Introducción*

El artículo 5.6 del MCOCDE contribuye a precisar el alcance de la cláusula del agente[36]. Según este precepto, «no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad». Mientras el apartado 5 se centra en el aspecto material, esto es, el contenido de la actividad que ha de desarrollar el agente para que exista un EP, sin precisar la naturaleza de su relación con la empresa no residente, el apartado 6 excluye las actuaciones realizadas por aquellos empresarios o profesionales que actúan en ejercicio de su actividad. Por tanto, cualquier otra relación entre empresa y agente es, por tanto, susceptible de constituir un EP.

2. *Comentarios al MCOCDE: claves*

— La exclusión sólo resulta aplicable a una persona si: a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente; y b) actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa.

---

[35] CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas«, *Crónica Tributaria*, n.º 145, 2012, p. 48.

[36] Según el parágrafo 36 de los Comentarios al MCOCDE, «… se ha incluido el apartado 6 en el artículo a efectos de conseguir una mayor claridad».

ISBN: 978-84-7777-418-1

— La *independencia* respecto de la empresa representada depende del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que realiza están sometidas a *instrucciones detalladas o a un control global*, la persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consiste en determinar si el *riesgo* empresarial es soportado por la persona o por la empresa a la que representa.
— A efectos de determinar si el agente es independiente deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades que realiza constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales (par. 38.6).
— El agente independiente normalmente es responsable de los resultados de su trabajo ante la empresa a la que representa, sin que ello implique que esté sometido a un control importante sobre la forma en que lo efectúa (no está sometido a instrucciones precisas en cuanto a la marcha del trabajo). El hecho de que la empresa confíe en las competencias y conocimientos específicos del agente es indicativo de la independencia de éste.
— Las limitaciones en cuanto a la importancia de las actividades que puede realizar el agente no afectan a su independencia, la cual viene determinada por el margen de libertad del que dispone en la realización de operaciones por cuenta del principal.
— El número de empresas representadas es otro factor relevante. Es poco probable que pueda establecerse la independencia del agente si sus actividades las realiza exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo. Con todo, este hecho por sí solo no resulta determinante.
— Para que se aplique la cláusula del agente independiente es preciso que éste «*actúe en el ejercicio normal de su actividad*». No cabe afirmar que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que, desde un punto de vista económico, entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades[37]. A tales efectos, para determinar si ciertas actividades entran o no dentro del campo normal de actuación del agente, han de examinarse las realizadas habitualmente en el ámbito de su profesión y no las demás actividades comerciales que lleve a cabo. No obstante, podrán utilizarse simultánea o alternativamente otros criterios complementarios, por ejemplo, cuando el conjunto de las actividades del agente se desvíe de las propias de su profesión.

[37] Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para suscribir contratos, tendrá la consideración de EP respecto de esa actividad concreta, ya que en tal caso está actuando fuera del ejercicio normal de su propia actividad comercial (esto es, la de un comisionista), salvo que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del apartado 5.

ISBN: 978-84-7777-418-1
IVAP HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

3. *Caso Roche*

a) Pronunciamiento

Para concluir la exposición del caso *Roche*, la aplicación de la cláusula del agente obliga a la Audiencia Nacional a analizar la exclusión que establece el artículo 5.5 del CDI con Suiza de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967). Según la redacción original de este precepto, «no se considera que una empresa de un Estado contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad»[38].

Para la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR 2008, 64492), la empresa española no es un agente independiente en la medida en que no soporta el riesgo de la actividad, «pues las consecuencias negativas en el patrimonio jurídico de Roche Vitaminas de la indebida ejecución de las órdenes recibidas no van más allá de los efectos que puede padecer un empleado si no cumple adecuadamente las órdenes de su principal». Además, dado el precio que Roche Vitamins Europe pagaba a la empresa española por los bienes (coste de producción más un porcentaje), «resulta plausible deducir que esta última no asumía ventura alguna». En último término, para la Audiencia Nacional una de las notas decisivas es la exclusividad, todo lo cual le lleva a concluir que la empresa española «sólo existía para servir a la suiza y, sin asumir riesgo alguno, fabricar sus productos conforme a sus estrictas instrucciones, promocionándolos e interviniendo en la ejecución de los acuerdos de venta: no tenía otro cometido».

b) Análisis

La cláusula del agente independiente sólo tiene sentido cuando el sujeto dispone de poderes para contratar que vinculan a la empresa no residente, lo que basta por sí solo para no entrar a valorar la aplicación del artículo 5.5 del CDI con Suiza. En cualquier caso, las consideraciones de la Audiencia Nacional coinciden de manera fundamental con la argumentación que previamente había realizado el TEAC en su Resolución de 16 de

---

[38] El artículo 3.2 del Protocolo de Modificación, de 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013), ha modificado el art. 5.4 del CDI con Suiza que ahora utiliza unos términos prácticamente idénticos a los que figuran en el MCOCDE (versión de julio de 2010): «4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 5, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este apartado».

ISBN: 978-84-7777-418-1

mayo de 2003. No vamos a repetir las observaciones que realizamos páginas atrás, simplemente subrayaremos que el planteamiento pone de relieve la falta de encaje de la estructura de grupo de sociedades dentro del modelo de sociedad mercantil unipersonal[39]. De igual manera, el hecho de que medien instrucciones no significa necesariamente que la filial sea un agente dependiente ya que ello supondría, entre otros aspectos, que todas las empresas que actúan en régimen de maquila o a través de contratos de obra por empresa son establecimientos permanentes, lo que evidentemente excede del sentido de la norma. En último término, tampoco tiene sentido considerar que las empresas que funcionan con precios de transferencia, particularmente aquellas que no cierran ciclo mercantil, constituyen un establecimiento permanente. Para un mayor desarrollo de estas consideraciones remitimos al apartado III.B.3, relativo al problema de la atribución de la actividad a la empresa no residente.

F) Últimos pronunciamientos: caso *Lootus*

Para concluir nuestra exposición vamos hacer referencia a un reciente pronunciamiento de la Audiencia Nacional que ilustra la aproximación habitual de los operadores jurídicos cuando tratan de determinar la existencia de un EP. Nuevamente el supuesto pone de relieve la inutilidad del concepto para hacer frente a situaciones de deslocalización del sujeto que realiza la actividad, como en definitiva ocurría en los casos Borax y Roche.

1. *Pronunciamiento*

MFV Lootus Osahuing es una sociedad domiciliada en Estonia que se dedica a la pesca marítima. La actividad extractiva se realiza en un buque de pesca de gran altura de pabellón estonio que faena en aguas internacionales, donde también se prepara el pescado (limpieza, eviscerado, etc.). Posteriormente, antes de la entrada en territorio español, el producto se vende a una empresa española para su importación. La empresa cuenta con un apoderado que reside en territorio español que gestiona dos cuentas de no residentes en las cuales el cliente español ingresa el precio y con cargo a las cuales se abonan facturas de empresas españolas, fundamentalmente consignatarias y de reparación de buques.

La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 25 de abril de 2013 (JT 2013\843) descarta que exista un lugar fijo de negocios en el domicilio del apoderado, «pues ni siquiera se ha constatado que contara en aquel lugar con elementos materiales o personales suficientes al respecto». De igual manera, tampoco resulta acreditado que dicho sujeto «contratara con las empresas comercializadoras (…) la venta del pescado que,

[39] En cualquier caso, asimilar la situación de una filial a la de un empleado, como hace la Audiencia Nacional, se nos antoja un planteamiento excesivamente reduccionista.

ISBN: 978-84-7777-418-1

en alta mar, se extraía del buque LOOTUS», puesto que lo único que ha probado la Inspección «es que gestionaba determinadas cuentas bancarias en las que se efectuaban pagos correspondientes a unas ventas que ya habían sido concertadas en Estonia y respecto de productos extraídos de aguas internacionales de un buque de pabellón estonio». Desde la perspectiva del órgano judicial, por tanto, no existe EP.

2. *Análisis*

En la fecha en que se produjeron los hechos no estaba en vigor el CDI entre España y Estonia de 3 de septiembre de 2003 (BOE de 3 de febrero de 2005), lo que implica que el litigio debe resolverse exclusivamente con la normativa interna. Hecha esta precisión, resulta llamativo que la Audiencia Nacional tome el concepto de EP directamente de los Comentarios al MCOCDE, al tiempo que no duda en invocar las consideraciones del Comité Fiscal de la OCDE en materia de agente dependiente (*cfr.* FJ. 3.º) pese a que, como veíamos, ambos conceptos presentan diferencias y sirven a funciones diferentes.

La definición de establecimiento permanente que establecía la Ley 41/1998, de 9 de febrero, reguladora del IRNR (hoy recogida en el artículo 13.1 a) del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo) apunta la existencia de «instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad», entre los que figuran «los lugares de extracción de recursos naturales». Nada impide, en principio, que un buque de pesca que realiza su actividad dentro de las aguas territoriales pueda constituir un EP siempre que se cumplan el resto de requisitos[40]. Desde esta perspectiva cobran sentido las numerosas referencias que contiene la sentencia, dirigidas a poner de relieve que la actividad del buque se realizaba fuera del territorio español (actividad extractiva realizada en aguas internacionales o de terceros países, donde también se prepara el pescado, utilización de cuotas de pesca de Estonia, pabellón estonio del buque…).

Atendiendo a las circunstancias del caso, todo sugiere que nos encontramos ante un supuesto de deslocalización de la empresa —a través de la constitución de una sociedad extranjera— que trata de combatirse a través de la cláusula del establecimiento permanente. En cualquier caso, para ello es preciso que la empresa no residente disponga de un lugar o unas instalaciones de trabajo o bien que cuente con un agente autorizado para contratar. Por lo que se refiere al primer aspecto, no parece razonable considerar el domicilio particular del empresario o del personal como un lugar en el que se realiza la actividad de la empresa, a menos que existan elementos materiales o personales que permitan

[40] La cuestión resulta menos clara desde la perspectiva de los CDI. Ante todo, el concepto de EP apunta la existencia de un lugar fijo de negocios, lo que dificulta el encaje de este tipo de situaciones. En cualquier caso, los Comentarios apuntan la posible existencia de un EP siempre que exista «coherencia comercial y geográfica. Al margen de ello, también se encuentra el problema de la necesaria permanencia. En este sentido, no sorprende que, a efectos de simplificar la cuestión, Estados Unidos se haya reservado el derecho a añadir «una plataforma o un barco utilizados en la prospección de recursos naturales» a las actividades regidas por el criterio de los doce meses (cfr. par. 65 de los Comentarios al artículo 5 MCOCDE).

ISBN: 978-84-7777-418-1

entender lo contrario. Por otra parte, para que concurra la cláusula del agente autorizado para contratar es preciso que el sujeto disponga de poder para obligar a la empresa frente a terceros en operaciones de su tráfico mercantil. En el presente caso, sin embargo, el sujeto se limita a gestionar unas cuentas bancarias relacionadas con la actividad (es «un puro gestor de los pagos y cobros»), al tiempo que existen pruebas en el sentido de que las operaciones habían sido concertadas en la sede de la empresa en Estonia con una persona diferente.

En último término, según parece desprenderse de los hechos, la sociedad no residente no tributó por las rentas obtenidas en los ejercicios 2000 y 2001 ya que, de una parte, pese a haber sido constituida en 2000 no adquirió la condición de contribuyente en Estonia hasta 2002; y, de otra, teniendo en cuenta que no dispone de un EP en territorio español, los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales no se consideran obtenidos en territorio español y, por tanto, no están sujetos a gravamen (*cfr*. artículo 13.2 del TRIRNR).

IV. BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, J.M., «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente» y «Artículo 7 MC OCDE 2000. La tributación de los beneficios empresariales«, en RUIZ GARCÍA, J.R. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (coords.), *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España: análisis a la luz del modelo de convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, respectivamente, pp. 269 a 359 y pp. 409 a 492.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas«, *Crónica Tributaria*, n.º 145, 2012, pp. 39 a 57.

FALCÓN Y TELLA, R., «El Caso Roche (STS 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 6, 2012 parte Editorial.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

GARCÍA PRATS, F.A., *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996.

LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, IBFD-Linde, 2010.

PAZ-ARES, C., «Uniones de empresas y grupos de sociedades», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil* I, 2.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pp. 1469 a 1495.

PÉREZ DE LA CRUZ, A., «El contrato de obra por empresa en general», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil* II, 2.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pp. 247 a 265.

RIBES RIBES, A., «La difícil precisión de la noción de establecimiento permanente a través de la cláusula del agente dependiente (STS de 12 de enero de 2012, Caso *Roche*)», *Crónica Tributaria*, n.º 4, 2012, pp. 29 a 35.

ISBN: 978-84-7777-418-1

SKAAR, A.A., *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation n.º 13, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991.

VANN, R.J., «Tax Treaties: The Secret Agent´s Secrets», *British Tax Review*, n.º 3, 2006, pp. 345 a 382.

VEGA BORREGO, F.A., «No Residentes y Concierto Económico: Cuestiones internas, internacionales y de Derecho europeo», en esta misma obra.

VOGEL, K., *Klaus Vogel on International Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD, UN and US model conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*, 3rd ed., Kluwer Law International, London, 1997.

ISBN: 978-84-7777-418-1