



## Responsabilidad social de la empresa y fiscalidad

ÁREA: 6  
TIPO: Teoría

49

### AUTOR

**Jacques Malherbe**<sup>1</sup>  
Universidad Católica  
de Lovaina, Bélgica  
Abogado, Socio  
Liedekerke, Bruselas  
j.malherbe@liedeker-  
ke.com

1. Autor de contacto:  
Profesor emérito de la  
Universidad Católica de  
Lovaina, Belgium; Liede-  
kerke Wolters Waelbroeck  
Kirkpatrick; boulevard de  
l'Empereur 3 Keizerslaan -  
1000 Brussels - Belgium.

\* Investigación realizada  
como miembro del Proyecto  
DESAFÍO (DER 2012-  
36510).

*Corporate social responsibility and taxation*

*A Responsabilidade social da empresa e fiscalidade*

*Los "stakeholders" son agentes interesados en la elección de la política fiscal de la sociedad. Al afrontar el riesgo, deben buscarse justificaciones a las decisiones de gestión por motivos no fiscales. También deben respetarse los compromisos adquiridos al percibir ayudas fiscales (en favor de ciertas actividades, en determinadas regiones e incluso, para el establecimiento en ciertos países). Otros asuntos especialmente discutidos son el recurso a zona de "no fiscalidad", la deslocalización por la competencia fiscal, las amnistías fiscales y la tributación medioambiental.*

*The stakeholders are interested in the election of the fiscal policy at the company. When facing the risk, justifications for the managerial decisions due to non-tax purposes. Moreover, the commitments made in order to benefit from fiscal aids must be respected (in favour of certain activities, in some regions, or even, to promote the establishment in several countries). Other issues particularly discussed are the following: the use of "non-tax" areas, the relocation for tax competition, the tax amnesties, and environmental taxation.*

*Os "stakeholders" são agentes interessados na eleição da política fiscal da sociedade. Ao enfrentar o risco, devem procurar-se justificações às decisões de gestão por motivos não fiscais. Também é preciso respeitar os compromissos adquiridos ao receber ajudas fiscais (em favor de certas atividades, em determinadas regiões e até, para o estabelecimento em certos países). Outros assuntos que são foco de atenção são o recurso à zona de "não fiscalidade", a deslocalização pela competência fiscal, as amnistias fiscais e a tributação ambiental.*

DOI  
10.3232/GCG.2013.V7.N3.03

RECIBIDO  
21.10.2013

ACEPTADO  
15.11.2013

## 1. Introducción

A primera vista, no existe relación entre la teoría general de la responsabilidad social de la empresa y la fiscalidad. La fiscalidad está estrechamente relacionada y estrictamente definida por la ley. La empresa observa la ley no solamente en virtud de principios de responsabilidad social, sino, más bien, en virtud de la obligación que se impone a todo ciudadano. La toma en consideración por parte de la empresa del ámbito fiscal, parece quedar limitada a esta actitud respetuosa de las normas.

En ocasiones, la discusión va más allá, situando la actitud fiscal del contribuyente en el plano ético.

Si examinamos esta relación con más detalle, observamos que son varios los puntos de conexión existentes entre la responsabilidad social y la fiscalidad.

## 2. Opciones fiscales

La gestión por la empresa de su fiscalidad forma parte de la gestión financiera. La empresa se encuentra con una serie de elecciones fiscales que pueden ser puramente tácticas y de mejora de la técnica fiscal.

Estas opciones son, de hecho, ofrecidas por la propia ley. La empresa tiene en su mano la posibilidad de elegir entre un sistema de amortización acelerado o lineal, contabilizar o no plusvalías de reevaluación, imputar sus déficit en el pasado o en el futuro, elegir un sistema de integración fiscal, determinar el sistema de reestructuración en caso de fusión o separación, e incluso, la posibilidad de elegir entre un régimen de imposición a tanto alzado o real, o bien, acordar con sus asalariados remuneraciones deducibles o ventajas de toda naturaleza (el vehículo de la empresa, como retribución en especie), que serán parcialmente deducibles o bien, pactar un régimen de accionariado asalariado.

La doctrina (Grau, M.A.; Martín Fernández, J., 2013) ha estudiado los incentivos fiscales como fuente de promoción de la responsabilidad social. Al tratarse de textos legislativos, estos encuentran su justificación en la propia Constitución. Si tomamos el ejemplo de España, encontramos el derecho al trabajo, el derecho a un medio ambiente adecuado, el derecho a la protección de las personas físicas discapacitadas. Así pues, encontramos los siguientes incentivos: sistema de libre amortización para aquellas empresas que hayan desarrollado el empleo; reducción del impuesto de sociedades para empresas en condiciones semejantes; estímulos a los compromisos con personas discapacitadas; deducción por inversiones favorables al medio ambiente y excepciones que favorezcan el empleo público de trabajadores.

### PALABRAS CLAVE

Responsabilidad social de la empresa, fiscalidad

### KEY WORDS

Corporate social responsibility, taxation

### PALAVRAS-CHAVE

Responsabilidade social da empresa, fiscalidade

### CÓDIGOS JEL

H25, H32, M14

Estos autores no olvidan la responsabilidad de la administración tributaria: España ha introducido un código de buenas prácticas en esta administración.

En el ejercicio de estas elecciones, ya tengan éstas mayor o menor importancia, la empresa deberá tener en cuenta las reglas contables que le dejan igualmente y en ocasiones, un pequeño margen de apreciación. En los países donde el balance fiscal se identifica al balance contable, la restricción será aun más fuerte. Las reglas de valoración adoptadas por el consejo de administración de la empresa se impondrán tanto sobre el plano contable como sobre el plano fiscal. Además, tanto las reglas contables como el principio de permanencia del método contable escogido, o el principio de prudencia, imponen, particularmente en la contabilidad tradicional, la contabilización a precio de adquisición. Por otro lado, la elección del método de valoración de existencia (LIFO, FIFO, precio medio ponderado) determinará el marco contable y por ende, el marco fiscal en el cual se inserte la empresa.

Las elecciones así efectuadas, tendrán consecuencias diversas. Pueden ser adoptadas con el solo objetivo de disminuir impuestos. En cualquier caso, esto hará que los dirigentes consideren que se ha efectuado un buen acto de gestión. Sin embargo, estas decisiones pueden disminuir igualmente el resultado distribuido a estos y con ello, el atractivo de los títulos que se emitan con posterioridad. Todo ello hará que se pueda producir una disminución de la base sobre la que se calcula la remuneración variable.

Se inscribe igualmente dentro de estas limitaciones políticas, la opción, relevante tanto para los accionistas como para los administradores, entre la financiación mediante fondos propios o fondos ajenos. La financiación mediante fondos ajenos permite generalmente una deducibilidad de intereses mayor, pero debilita la estructura financiera de la empresa. La financiación mediante fondos propios aporta más seguridad y permite un acceso más amplio al crédito bancario. En ciertos países, la deducción de intereses teóricos sobre fondos propios permite un acercamiento entre las dos situaciones. Tal legislación existe en Bélgica y en Brasil.

Las políticas aplicadas a los trabajadores de participación en los resultados de la empresa tienen igualmente un impacto fiscal, tanto para la sociedad como para su personal. Vemos así, como los «stakeholders», entendiéndolo por tal el Estado pero también los accionistas y los trabajadores, son agentes interesados en las elecciones de la política fiscal de la sociedad.

.....

### 3. La gestión del riesgo fiscal

Se trata de otro aspecto de la política de gobierno de la empresa. La ley fiscal está lejos de aportar a sus lectores una certeza absoluta sobre la ausencia de rectificaciones hacia aquellas elecciones efectuadas fuera de las opciones técnicas que ella misma ofrece.

En principio, la administración tributaria no puede intervenir en las decisiones de gestión de la empresa. Sin embargo, nociones como las del acto anormal de gestión, del abuso de derecho o del gasto sin vínculo alguno con el objeto social de la empresa, crean una serie de riesgos que pueden llegar a tener una dimensión considerable. Igualmente ocurre en el aspecto referente a los precios de transferencia entre empresas vinculadas.

Sin duda, la certidumbre puede ser, en ocasiones, obtenida por un acuerdo o “ruling” de la administración. La validez de tal regla depende a menudo de una exposición completa y sin reticencia, de todas las circunstancias de hecho. Ello se complica en el plano internacional, donde se produce la intervención paralela de diversas administraciones en el caso de operaciones entre empresas vinculadas, pero situadas en diferentes países. La empresa deberá así, apreciar un riesgo de gestión y quizás, buscar una serie de justificaciones a estas decisiones, de manera que se concilien con la existencia de motivos no fiscales: la toma en consideración del empleo, la conquista de mercados o, al contrario, un repliegue necesario.

El profesor Martial Chadeaux consagró, en otro tiempo, su tesis a la auditoría fiscal anticipada, así como la importancia de dicho trámite en la gestión del riesgo fiscal. Se debe distinguir entre el error contable, cometido de buena fe, y la decisión de gestión que implica la elección del método elegido. La jurisprudencia de numerosos países admite que se puede volver sobre el error contable y que, además, la Asamblea General puede llegar a modificar un balance que ya ha sido aprobado. Sin embargo, no puede admitirse que la decisión de haber considerado una suma como un beneficio sea rectificable bajo pretexto de un error.<sup>1</sup> Tampoco, en aquello que concierne a la imputación de una suma en el resultado y no en la cuenta de reservas indisponibles.<sup>2</sup>

Lo mismo ocurre en Francia, en el caso de que el inmovilizado inmaterial sea considerado, sin razón, como gasto del ejercicio. Dicho gasto será rechazado en la cuantía que sobrepase la cuantía de amortización que hubiere sido prevista para ese ejercicio. Una amortización por la regularización de escrituras contables con inscripción del inmovilizado inmaterial en el activo y la reintegración del precio de compra en los beneficios, solo admisible si la administración considera que el contribuyente ha actuado de buena fe y no ha cometido errores graves o repetidos (M. Chadeaux, M.; Rossignol, J.-L., 2000, p. 205).

#### 4. Las ayudas fiscales

Por otro lado, la política fiscal toma igualmente en consideración, la existencia de una serie de ayudas fiscales en favor de ciertas actividades en determinadas regiones e incluso, el establecimiento en ciertos países. Estas ayudas fiscales son generalmente acordadas para aquellas inversiones de una cierta permanencia, que las vincula a una nueva decisión de gestión que no puede estar dictada solamente por consideraciones fiscales.

<sup>1</sup> Véase, por ejemplo, en Derecho belga, Gante, 4 de diciembre de 2012, obs. S. De Raedt, a propósito de las diferencias de cursos tomadas en resultado de las evaluaciones de beneficios en establecimientos en el extranjero.

<sup>2</sup> Gante, 31 de marzo de 1992 y Bruselas, 10 marzo 1992.

Los compromisos adoptados al respecto con las autoridades locales, deberán ser respetados. La reputación mundial de una empresa multinacional puede estar en juego (ver los casos de Arcelor Mittal o Peugeot).

## 5. Paraísos fiscales, elusión fiscal e intercambio de información

Otro ámbito delicado es aquél en el que se produce la utilización de filiales o sucursales establecidas en los paraísos fiscales, particularmente por los bancos.

El recurso a esta zona de no fiscalidad, puede ser lícito para ciertas operaciones. Los fondos de cobertura, tienden a utilizar sociedades establecidas en ciertos paraísos fiscales para realizar inversiones en productos que serán posteriormente fiscalizados. De esta forma, se evitan fricciones fiscales, que pueden ser igualmente reducidas por el recurso a ciertos organismos de inversión colectiva establecidos en jurisdicciones normales, pero cuyo manejo resulta pesado, complejo y sujeto a autorización.

En cambio, el recurso a ciertas jurisdicciones puede disimular operaciones marginales, criticables, dentro del país de uno u otro o de todos los inversores vinculados. Mecanismos como el que se aplica a sociedades extranjeras controladas, implican que el recurso a este tipo de construcciones resulte lícito siempre y cuando los ingresos obtenidos en la jurisdicción privilegiada sean declarados inmediatamente por el inversor en su país de residencia.

En la medida en que la responsabilidad social de la empresa sea concebida más allá del Derecho y no como la simple aplicación de las normas previstas por el derecho, se debe constatar que la lucha contra el uso abusivo de jurisdicciones privilegiadas no ha obtenido resultado alguno, en tanto que no se han adoptado medidas legislativas. De una parte, para gestionar la exención de sociedades extranjeras establecidas en estas jurisdicciones a través de medidas de transparencia fiscal, y de otra parte, para obtener informaciones relativas a su utilización por los contribuyentes de los países industrializados, mediante la aplicación a estas jurisdicciones, teóricamente independientes, de una presión considerable.

Se unen a este doble movimiento de operaciones, la llamada piratería internacional, debida a la utilización de datos robados en los bancos por antiguos empleados, incluso por la compra de tales datos. Nos encontramos en este momento en un contexto que va más allá del propio Derecho. Resulta curioso el comparar la actitud de países tales como los Estados Unidos, donde la divulgación de datos militares o diplomáticos da lugar a una campaña política contra los autores de dichas acciones, y la actitud de aquellos Estados, que siendo igualmente Estados de Derecho, a la vista de delitos de Derecho común, tienen la potestad de obtener datos fiscales de carácter relevante.

Los tribunales nacionales se muestran poco receptivos a los reproches realizados sobre la utilización de pruebas obtenidas ilegalmente. La jurisprudencia, a menudo, ha exigido, para evitar que este tipo de pruebas sean rechazadas, que sea la autoridad judicial o administrativa la que las

realice, a través de, por ejemplo, la policía o el procurador que hubiere manejado el caso. Una decisión del Tribunal de Apelación de Bruselas, confirma la resolución del Tribunal de Primera instancia que, por ejemplo, desestima un conjunto de datos recogidos por la policía a los que le siguen un conjunto de pesquisas ficticias y contactos con intermediarios en los que se negocia con datos robados.<sup>3</sup>

Dos reglas morales se confrontan aquí: por un lado, la razón del Estado y su defensa, en estos tiempos de crisis y de escasez de recursos fiscales, y de otro, el respeto a la regla penal.

Por un lado, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, no se encuentra, por cierto, limitada a los paraísos fiscales, sino que resulta entendida como la actitud de países industrializados los uno frente a los otros, bien en el marco europeo<sup>4</sup>, bien en el marco de la OCDE (Lampreave, 2010; OCDE, 1998).

La presión política ejercida sobre los Estados y, entre los Estados industrializados, conlleva la supresión de un cierto número de medidas fiscales criticables destinadas a atraer las inversiones en perjuicio de otros países. En ocasiones, ha sido necesaria la intervención de la Comisión Europea para la aplicación de las reglas de prohibición de ayudas de Estado.

Seguidamente, las acciones del G20 han traído consigo la conclusión de acuerdos *ad hoc* sobre el intercambio de información. Incluso en el marco de la OCDE, el artículo 26 del Convenio modelo sobre la prevención de la doble imposición y la evasión fiscal internacional, propone a los Estados miembros un intercambio de información a petición, lo que ha sido ya, ampliamente aceptado por la totalidad de las jurisdicciones, incluso Suiza. Un nuevo movimiento se diseña en favor de una generalización del intercambio de información automático, ya previsto por la directiva europea sobre la fiscalidad del ahorro bajo la forma de intereses. Los pocos países (Austria y Luxemburgo), que todavía practican, en este marco, por su elección, una retención en la fuente a compartir entre el Estado de residencia y el Estado de origen, manifiestan sus disposiciones a pasar en el futuro al intercambio de información automática. Esto es lo que Luxemburgo hará, por ejemplo, con los intereses a partir de 2015.

De otro lado, las disposiciones legales se dirigen a los contribuyentes por sí mismos, en virtud de otras iniciativas de la OCDE.<sup>5</sup>

El Derecho positivo exige a los contribuyentes la comunicación, vía declaración fiscal, de diversos tipos de información, tales como la tenencia de cuentas en el extranjero, el número de dichas cuentas, la existencia de “una posición fiscal incierta”, e incluso, la comunicación de una planificación fiscal agresiva.

Sobre todo, más allá del Derecho, éste se compromete con programas de disciplina fiscal

<sup>3</sup> Sentencia KB Lux, Bruselas, 16 de diciembre de 2010.

<sup>4</sup> Código de Conducta, Conclusiones del ECOFIN sobre política fiscal de 1 de diciembre de 1997.

<sup>5</sup> Informe de la OCDE sobre las iniciativas en materia de comunicación e información. La lucha contra la planificación fiscal agresiva para la mejora de la transparencia y la comunicación de la información, F 2011 ; Recomendaciones de la Comisión del 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (C. 2012/8806) ; Informe sobre la erosión de la cuota de transferencias de beneficios (BEPS, Base erosion and profit shifting), febrero de 2013 ; Informe de la OCDE sobre la planificación fiscal agresiva basada en los métodos de prevención después de impuestos, marzo de 2013.

cooperativa sobre la base de una mejora de la relación existente entre los contribuyentes, la administración y los consejeros fiscales (Russo, 2012). Debido a una gran corriente de opinión, que sigue a un cierto número de escándalos financieros, como por ejemplo, la revelación por el ministro francés de presupuestos de la tenencia de una cuenta en Suiza<sup>6</sup>, ha surgido un movimiento de reprobación cuyo riesgo reputacional afecta a todas aquellas empresas que den a conocer sus actividades en los paraísos fiscales. En numerosos países, los informes de gestión de sociedades deben acompañarse de informaciones en materia de control interno, acciones sociales o medioambientales. La Comisión de Finanzas de la Asamblea Nacional Francesa propuso en septiembre de 2009 que a ello se le añadiese la publicación del conjunto de actividades realizadas por la empresa en paraísos fiscales, y llegado el caso, la presentación separada de la información general y la información de gestión del control, con destino a la autoridad de control.

La dimensión fiscal está ahora inserta en numerosas obras teóricas referentes a la gestión empresarial (Rossignol, J.-L., 2010; Schon, W., 2008). Los estudios recientes sobre los paraísos fiscales se han incrementado durante los últimos años, al igual que los estudios científicos y documentales (Chavagneux, C.; Palan, R., 2012), hasta los relatos más cercanos al periodismo (Harel, X, 2010; Zaki, N., 2010). Numerosos magistrados se pronuncian en la prensa reclamando un mayor número de medios. Algunos han llegado incluso a coger la pluma para escribir novelas no desprovistas de mérito literario<sup>7</sup>.

La aplicación de la regla fiscal y sus prolongaciones éticas se torna compleja: si la observancia de disposiciones precisas de Derecho es una obligación evidente, la optimización fiscal es, a veces, considerada como el elemento, definido por Milton Friedman, como la principal responsabilidad social: la maximización del beneficio empresarial.

Esta optimización entraña una serie de riesgos particulares, en cuanto proliferan en las legislaciones las disposiciones generales impuestas en materia fiscal que imponen estructuras jurídicas que reflejen estructuras económicas y que incluso respeten no solo el texto normativo, sino también, su espíritu. Algunos incluso esperan una actitud por parte de las empresas que no consista en elegir las soluciones fiscales más favorables (Chadefaux; M.; Rossignol; J.-L.; 2001):

## 6. La deslocalización

Por fin, se impone sobre el plano ético la cuestión de la deslocalización. La motivación principal de ésta es generalmente una disminución de los costes salariales; sin embargo, la motivación fiscal puede igualmente intervenir. La competencia fiscal está lejos de ser condenada por la Unión Europea. Solo ha sido objeto de críticas la competencia fiscal perjudicial, tanto en el seno de la

<sup>6</sup> Caso Cahuzac.

<sup>7</sup> Sujetaremos con alfileres el epílogo de Le Forain: «Quant aux fraudes décrites dans leur mécanisme, elles sont à ce point classiques qu'on les retrouve dans tous les cabinets de tous les juges financiers d'Europe. Comme quoi la banalité est capable de battre toutes les fictions!».

OCDE como en la Unión Europea. La decisión política que constituye el Código de Conducta Europeo, ha permitido eliminar numerosas prácticas, pero esta vez, por acción de los gobiernos. La condena de ayudas de Estado por el Derecho europeo de la competencia ha tenido el mismo efecto.

Pensemos, por ejemplo, en la regla española que permitía en otro tiempo, la amortización del fondo de comercio («goodwill») en la adquisición de sociedades extranjeras.

A la deslocalización empresarial se le añade además, la de sus propietarios. La instauración, en Francia, particularmente, de un impuesto sobre el patrimonio la propició. Artículos de prensa, han generado igualmente una reprobación moral sobre esta clase de desplazamiento, que resulta significativa en relación a la libertad de circulación de personas en Europa (Kenel; Ph.; 2011).

## 7. Las amnistías fiscales

En el caso de que la empresa hubiera participado en el pasado en operaciones cuya licitud fiscal pudiera ser criticada, podrá dar a conocer tales actividades a través de procedimientos de amnistía o de regularización fiscal, que se abran en el país donde se encuentre su sede central. Esta elección deriva tanto de la decisión de gestión como de una decisión ética.

Las amnistías fiscales han existido con mayor o menor frecuencia en diversos países. El avance del intercambio internacional de información le asegura actualmente un gran éxito (Malherbe, J., 2011).

## 8. La imposición medioambiental

Un ejemplo del paso del ámbito del soft law al del hard law se encuentra en la imposición medioambiental. En ella, llegamos a medidas coactivas, y en ocasiones, potestativas, como el impuesto sobre el carbón y la vinculación al mercado de derecho de emisiones.

La política medioambiental comprende no solamente medidas de represión y de control, sino también, una serie de instrumentos económicos entre los cuales figuran, sin duda, los impuestos, pero sobre todo, la creación, un tanto extraña en principio, de un mercado del carbono, definido como el conjunto de transacciones dentro de las cuales se intercambian las cuantías de reducción de emisión de gases de efecto invernadero (Godoy Fajardo, J.-P., 2011; Riverola, R.; Hernanz et al., J.-C., 2011; Villar Ezcurra, M., 2012).

8 T.R.L.I.S., art. 12.

9 Un seminario de la Asociación Internacional Fiscal les fue dedicado en el Congreso de Vancouver de la organización en 2009.

## 9. La gobernanza fiscal

La gobernanza dentro de las relaciones de la administración fiscal y los ciudadanos fue objeto, el 20 y 21 de Septiembre de 2012, de un coloquio organizado por el Ministerio de Finanzas Austriaco y el Instituto austriaco de Derecho fiscal de la Universidad de Economía de Viena, con la notable colaboración de la Facultad de Psicología de la Empresa (Lang, M.; Müller, E. et al., 2013).

Sin sorpresa, los ponentes proponen, “en función de una compleja pirámide”, facilitar la vida a los contribuyentes dispuestos a cooperar y desalentar la evasión y el fraude fiscal.

La originalidad de los ponentes Mitja Cok (Eslovenia) y Klaus Dieter Drüen (Düsseldorf) residió en el hecho de señalar la importancia de las relaciones de cooperación entre la administración y las empresas, basadas en la confianza mutua y la transparencia. Esta “enhanced relationship” será un innovador instrumento de gobierno como reacción a la crisis.

Para Judith Freedman (Oxford), este tipo de relación puede ser una reacción eficaz a la complejidad de las leyes fiscales.

Recientes decisiones interesantes han visto en los incumplimientos de la administración de principios de buen gobierno, una falta, en el sentido del Derecho civil. Así, en Bélgica, una decisión del Tribunal Constitucional había anulado ciertos aspectos del régimen de imposición aplicable a indemnizaciones por la incapacidad permanente causada por un accidente de trabajo o una enfermedad profesional. La administración había descuidado el poner esta modificación, rápidamente en conocimiento del público. Como consecuencia, un contribuyente se encontró fuera del plazo para reclamar judicialmente. En cambio, la administración hubiera podido, por la vía de una desgravación de oficio, restablecer la situación dentro de un plazo más amplio. El Tribunal de Apelación de Mons, seguido por el Tribunal de Casación, apreció una negligencia del Estado y condenó a éste a pagar al contribuyente la cantidad en la que el impuesto hubiera excedido la cuantía debida.<sup>10</sup>

El Derecho europeo puede también constituir un remedio para las legislaciones un tanto imprecisas. Una disposición de Derecho fiscal belga prevé que ciertos gastos no son considerados como gastos profesionales cuando sean pagados a un contribuyente no residente que, en virtud de la legislación de su país, sea allí sometido a un régimen de imposición notablemente más favorable que el belga, a menos que se justifique que la operación sea real y verdadera y su remuneración no sobrepase los límites normales. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea estimó que si las exigencias de veracidad y de normalidad se justificaban por la represión del fraude, la expresión de “régimen notablemente más favorable que aquel impuesto por Bélgica” era demasiado amplia. La disposición constituía así una restricción injustificada a la libertad de prestación de servicios en el seno de la Unión Europea (Bours, J.-P., 2013).

La gobernanza puede igualmente jugar un papel en las relaciones entre Estados. Conforme al artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea, los Estados deben respetar el principio de cooperación leal, que les lleva normalmente a interpretar el Derecho nacional conforme al Derecho de la Unión Europea, que comprende las recomendaciones procedentes de la Comisión.

<sup>10</sup> Código de impuestos sobre la renta, art. 54.

---

La recomendación de la Comisión Europea sobre la planificación fiscal agresiva, recomienda a los Estados Miembros no tolerar la doble no-imposición y no prever una exención de un componente de renta mientras éste no sea imponible en el otro Estado parte, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición internacional<sup>11</sup>.

La interpretación de los tribunales belgas se realiza en sentido contrario: mientras una disposición prevea que una renta resulta exenta si ha sido gravada en el extranjero, los tribunales aplicaran la regla de “exención equivale a impuesto”, considerando que si el régimen normal extranjero es la exención, la renta debe ser considerada como gravada en el extranjero y estar, por tanto, exenta en Bélgica (Van de Vijver, A., 2013).

La fiscalidad atañe la soberanía nacional. Por tanto, parecería un tanto exagerado el exigir, a partir de ahora, a los tribunales nacionales se conformen con la doctrina expresada por la Comisión, atentando así contra la seguridad jurídica.

---

<sup>11</sup> 2012/772/EU, DO L-2012, 338, p 41.

### Referencias bibliográficas

- Bours, J.-P. (2013) TJUE, Caso C-318/10, 5 de julio de 2012, *Revue générale du contentieux fiscal*, p. 29.
- Bruselas, 16 de diciembre de 2010 (2011), *Journal des Tribunaux*, p. 54.
- Bruselas, 10 marzo 1992 (1992) *Tijdschrift voor Rechtspersonen en Vennootschappen*, p. 251.
- Chadefaux, M.; Rossignol, J.-L. (2001) «Ethique et comportement fiscal de l'entreprise», *Entreprises éthiques*, núm. 15, p. 12.
- Chadefaux, M.; Rossignol, J.-L. (2000) «La politique fiscale de l'entreprise», en Amann, P. (dir.), *Gestion et droit*, Dalloz, París, p. 205, nota 28.
- Chavagneux, C.; Palan, R. (2012) *Les paradis fiscaux*, 3ª ed., La découverte, París.
- ECOFIN (1998) *Código de Conducta, Conclusiones del ECOFIN sobre política fiscal de 1 de diciembre de 1997*, DOC 2101 del 6 de enero de 1998.
- Gante, 4 de diciembre de 2012 (2013) *Tijdschrift voor fiscaal recht*, p. 340.
- Gante, 31 de marzo de 1992, *Fiscale jurisprudentie – Jurisprudence fiscale*, núm. 179.
- Godoy Fajardo, J.-P. (2011) «Tributación y ambiente : una aproximación a los aspectos tributarios del mercado del carbono», *Revista del Instituto peruano de Derecho tributario*, 50 años, 1961-2011, núm. 51, p. 109.
- Grau Ruiz, M.A.; Martín Fernández, J. (2013) «La dimensión pública de la responsabilidad social (II): promoción de la responsabilidad social mediante mecanismos fiscales y responsabilidad social de la administración tributaria», en Sánchez-Urán Azaña, Y. (dir.); Grau Ruiz, M.A. (coord.) *Responsabilidad social de las organizaciones*, Ed. Grupo 5, Madrid.
- Gutmann, D. (2012) *Droit fiscal des affaires*, 2ª ed., Montchrestien, París, notas 246-248 y 260.
- Harel, X. (2010) *La grande évasion, Vrai scandale des paradis fiscaux*, Prefacia d'Eva Joly, LLL.
- Kenel, Ph. (2011) *Délocalisation des personnes fortunées étrangères en Suisse et investissements*, *Guide juridique et pratique, Analyse politique*, Favre, Lausana.
- Lampreaue Márquez, P. (2010) *La competencia fiscal desleal en los Estados miembros de la UE*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor.
- Lang, M.; Müller, E. et al. (2013) *Tax Governance – The future role of tax administration in a networking society*, OStz, pp. 134 y 156.
- Malherbe, J. (ed.) (2011) *Tax Amnesties*, Wolters Kluwer, Alphen-aan-den-Rijn.
- Migot-Carrez et al. (2009) *Rapport Ass. Nat. de 10 de septiembere*, núm. 1902, p. 119.
- OCDE (1998) *Competencia Fiscal Perjudicial: Una cuestión global emergente*, OCDE, París.
- Riverola, R.; Hernanz, J.-C. et al. (2011) «Mecanismo para un desarrollo limpio : algunas repercusiones de orden tributario en proyectos con punto de conexión con España», *Revista del Instituto peruano de Derecho tributario*, 50 años, 1961-2011, núm. 51, p. 5.
- Rossignol, J.-L. (2010) «Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise», *Management et Avenir*, núm. 33, p. 175.
- Russo, R. (2012) *Actas del Coloquio de la Sorbona, Fiscalidad de la Universidad de Derecho de la Sorbona y HEC, «La responsabilité social des entreprises : un nouvel enjeu fiscal»*, *Droit fiscal*, núm. 131, p. 30-31.
- Schön, W. (ed.) (2008) *Tax and Corporate Governance*, Springer.
- Van de Vijver, A. (2013) *De Toekomst van regels ter voorkoming van dubbele belasting volgens de aanbeveling van de Europese Commissie over Aggressive fiscale planning*, *Tijdschrift voor fiscaal recht*, p. 327.
- Villar Ezcurra, M. (2012) «Cambio climático, fiscalidad y energía en los Estados Unidos. Una batería de ejemplos a considerar», *Cuadernos Civitas, Thomson Reuters*, Madrid, p. 227.
- Zaki, N. (2010) *Le secret bancaire est mort, Vive l'évasion fiscale*, UBS, Lausana.