

Cuadernos **Jean** **Monnet**

sobre integración europea
fiscal y económica

MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Coordinadora:

Patricia Herrero de la Escosura

Cuadernos Jean Monnet
sobre integración europea fiscal y económica

4

Medidas contra el fraude fiscal internacional

Patricia Herrero de la Escosura
(coordinadora)



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Director de

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

Consejo científico:

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

© 2016 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores

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

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

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



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

D.L. AS 3212-2016

I.S.B.N.: 978-84-16343-44-7

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

Índice

Prólogo.....	9
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)	
La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional.....	17
Patricia Herrero de la Escosura (Universidad de Oviedo)	
1. EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO	18
2. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO	22
3. COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO ESPAÑOL DE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO	24
3.1. <i>Compatibilidad con el principio de legalidad</i>	26
3.2. <i>Compatibilidad con el principio de tipicidad</i>	27
3.3. <i>Compatibilidad con el principio de responsabilidad</i>	29
3.4. <i>Compatibilidad con el principio de proporcionalidad</i>	34
3.5. <i>Compatibilidad con el principio de no concurrencia</i>	38
3.6. <i>Compatibilidad con el principio de igualdad</i>	39
3.7. <i>Compatibilidad con el principio de seguridad jurídica</i>	44
3.8. <i>Compatibilidad con el principio de capacidad económica</i>	46
3.9. <i>Compatibilidad con el principio de no confiscatoriedad</i>	47
4. COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA DE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO	48
4.1. <i>Compatibilidad de la obligación de declarar el modelo 720 con las libertades de circulación</i>	51
4.2. <i>Compatibilidad de las consecuencias del modelo 720 con las libertades de circulación</i>	57
5. CONCLUSIONES.....	61
6. BIBLIOGRAFÍA.....	62
Una única norma en materia de intercambio automático de información en la Unión Europea	65
Isabel Gil Rodríguez (Universidad de Salamanca)	
1. INTRODUCCIÓN	66

2. DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN UNIFORME DEL SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN DISEÑADO POR LA DIRECTIVA DEL AHORRO: GRIETAS EN SU ESTRUCTURA Y AUSENCIA DE UNA POSICIÓN COMÚN DE LOS ESTADOS MIEMBROS	69
3. MEJORAS INTRODUCIDAS EN LA DIRECTIVA DEL AHORRO POR LA DIRECTIVA 2014/48/UE DEL CONSEJO, DE 24 DE MARZO Y EL FIN DEL SISTEMA DE RETENCIÓN A CUENTA EN ORIGEN.....	77
4. LA AMPLIACIÓN DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN EN LA DIRECTIVA DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA.....	83
5. LA CONVENIENTE DEROGACIÓN COORDINADA DE LA DIRECTIVA DEL AHORRO: DIRECTIVA 2015/2060 DEL CONSEJO, DE 10 DE NOVIEMBRE.....	88
6. REFLEXIÓN FINAL	91
7. BIBLIOGRAFÍA.....	95

La función armonizadora de los mecanismos de intercambio

de información en el seno de la Unión Europea	97
María Esther Sánchez López (Universidad de Castilla La Mancha)	
1. INTRODUCCIÓN	98
2. ARMONIZACIÓN VERSUS COORDINACIÓN FISCAL	99
2.1. <i>La necesidad de coordinación fiscal entre las Administraciones Tributarias en el seno de la Unión Europea</i>	103
2.2. <i>El papel de la jurisprudencia del TJUE</i>	107
2.3. <i>Consecuencias de la jurisprudencia del TJUE en relación con el avance del mecanismo de la colaboración entre Estados Miembros</i>	117
3. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES	123
4. BIBLIOGRAFÍA.....	125

El llamado «anti tax avoidance package» aprobado por la Comisión Europea

en enero de 2016 y sus consecuencias en el marco comunitario	129
Juan Calvo Vérez (Universidad de Extremadura)	
1. CONSIDERACIONES PREVIAS	130
2. ALCANCE DEL «ANTI TAX AVOIDANCE PACKAGE» APROBADO EN ENERO DE 2016.....	131
2.1. <i>Propuesta de Directiva de reforma de la Directiva 2011/16/UE en relación con el intercambio automático de información fiscal país a país entre estados miembros de la UE</i>	133
2.2. <i>Propuesta de Directiva relativa a medidas frente a prácticas de elusión fiscal que afectan al funcionamiento del Mercado interior</i>	136
2.3. <i>La Recomendación de la Comisión Europea 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales</i>	144
2.4. <i>La Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva [COM (2016) 24 final]</i>	146
3. BIBLIOGRAFÍA.....	149

Medidas bilaterales y multilaterales para conseguir la transparencia fiscal en la Unión Europea	151
María Rodríguez del Castillo y Camilo Villajos de Silva	
1. INTRODUCCIÓN	152
2. LA DIRECTIVA 2011/16/UE. NATURALEZA DE LA COOPERACIÓN FISCAL, ÁMBITO Y MODOS DE APLICACIÓN, INTERCAMBIOS ROGADOS E INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN. USO DE LA INFORMACIÓN Y VALOR PROBATORIO	153
3. MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE	158
4. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-SUIZA	161
5. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-LIECHTENSTEIN.....	163
6. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-SAN MARINO	165
7. ACUERDOS DE TRANSPARENCIA FISCAL ENTRE UE-ANDORRA Y UE-MÓNACO.....	166
8. DISPOSICIONES DE LOS ACUERDOS.....	167
9. LA BATALLA POR LA CONSECUCCIÓN DE UNA TRANSPARENCIA FISCAL EFECTIVA	170
9.1. <i>Medidas dirigidas a conseguir la transparencia fiscal</i>	172
10. REFLEXIÓN FINAL	178
11. BIBLIOGRAFÍA.....	180
La nueva estrategia coordinada en el seno de la Unión Europea para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal tras BEPS	181
Rocío Lasarte López (Universidad de Sevilla)	
1. INTRODUCCIÓN: LAS DISPARIDADES COMO CONSECUENCIA DE LA FALTA DE ARMONIZACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	182
2. LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA A NIVEL SUPRANACIONAL	185
2.1. <i>El plan BEPS de la OCDE</i>	185
2.2. <i>Actuaciones de la Unión Europea convergentes con BEPS</i>	187
3. EL IMPACTO EN EL DERECHO ESPAÑOL DE BEPS EN LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA	200
4. CONCLUSIÓN	204
5. BIBLIOGRAFÍA.....	206
El régimen fiscal español de los instrumentos híbridos a la luz de las recomendaciones del plan BEPS y de la propuesta de directiva de la Comisión Europea anti-elusión fiscal	209
María Cruz Barreiro Carril (Universidad de Vigo)	
1. PROBLEMAS RELATIVOS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS EN EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 2004	210
1.1. <i>Aproximación al concepto de instrumento financiero híbrido y problemática fiscal en un contexto internacional</i>	210
1.2. <i>Los instrumentos financieros híbridos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del año 2004: situación de «desimposición global»</i>	212
2. LA ACOGIDA DE LAS SOLUCIONES PROPUESTAS POR EL PLAN BEPS DE LA OCDE Y EL G-20 EN MATERIA DE HÍBRIDOS EN LA LEY 27/2014 REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL.....	216
2.1. <i>Novedades de la Ley 27/2014 en la regulación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional</i>	216

2.2. <i>Novedades de la Ley 27/2014 en la regulación de los gastos deducibles en relación con operaciones híbridas</i>	221
3. SOLUCIONES PROPUESTAS EN EL PROYECTO DE DIRECTIVA ANTI-BEPS EN MATERIA DE HÍBRIDOS: UNA MENOR PROYECCIÓN QUE LA ALCANZADA POR LA NORMATIVA ESPAÑOLA EN LA MATERIA	223
4. CONCLUSIONES	227
5. BIBLIOGRAFÍA.....	230

La neutralización de los mecanismos financieros híbridos.

Recomendaciones en legislación nacional	233
---	-----

Montserrat Hermosín Álvarez (Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)

1. INTRODUCCIÓN	234
1.1. <i>Antecedentes</i>	234
1.2. <i>Objeto de estudio</i>	240
1.3. <i>Metodología</i>	242
2. RECOMENDACIONES PARA NEUTRALIZAR LOS MECANISMOS HÍBRIDOS	244
2.1. <i>Efecto deducción y no inclusión (D/Ni): instrumentos financieros híbridos y transferencias híbridas</i>	245
2.2. <i>Efecto deducción y no inclusión (D/Ni): entidad pagadora híbrida y entidad perceptora híbrida</i>	260
2.3. <i>Efecto doble deducción (D/D): entidad pagadora híbrida</i>	264
2.4. <i>Efecto doble deducción (D/D): entidades con doble residencia</i>	265
2.5. <i>Efecto deducción y no inclusión (D/Ni): entidades e instrumentos híbridos</i>	267
3. VALORACIÓN CRÍTICA Y REFLEXIONES FINALES	269
3.1. <i>¿En qué jurisdicción se produce la erosión de la base imponible mediante la utilización de instrumentos híbridos?</i>	269
3.2. <i>¿Supremacía de la naturaleza jurídica o de la forma de la operación?</i>	269
3.3. <i>Reglas prácticas para evitar la «doble no imposición» y ¿la «doble imposición»?</i>	270
3.4. <i>La coordinación entre las jurisdicciones implicadas y la reforma de los procedimientos de aplicación de los tributos: el éxito de las linking rules</i>	270
3.5. <i>La implicación de la OCDE y de la UE en la tributación de los instrumentos híbridos: nuevos modelos de fiscalidad internacional</i>	271
3.6. <i>Trasposición de las recomendaciones de la acción 2 en España</i>	271
4. BIBLIOGRAFÍA.....	272

La evolución en las estrategias de la OCDE y la Unión Europea frente a la erosión de las bases imponibles: del bilateralismo al instrumento

multilateral del plan de acción BEPS	275
--	-----

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo (Universidad de Málaga)

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN: LA EVOLUCIÓN DEL BILATERALISMO Y EL AVANCE HACIA EL MULTILATERALISMO EN EL PLANO INTERNACIONAL	276
2. ACTUACIONES INTERNACIONALES Y EUROPEAS TENDENTES A LOGRAR UNA APROXIMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES: EL CASO PARTICULAR DE LA OCDE Y LA UNIÓN EUROPEA.....	278
3. EL PLAN DE ACCIÓN BEPS COMO HITO HISTÓRICO EN LA APROXIMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES A NIVEL INTERNACIONAL	282
3.1. <i>Contextualización internacional del plan de acción BEPS</i>	282

3.2. <i>El instrumento multilateral de BEPS como hito histórico</i>	286
4. La acción 15ª del plan de acción BEPS: ¿Un nuevo principio del sistema fiscal internacional?	289
5. CONSIDERACIONES FINALES	293
6. BIBLIOGRAFÍA	294

Reestructuraciones empresariales: escisión y evasión fiscal.

Medidas fiscales antiabuso de la UE y su recepción por el ordenamiento español	297
--	-----

Iris Aniorte García

1. MODIFICACIÓN ESTRUCTURAL: LA ESCISIÓN	298
1.1. <i>Concepto y función económica de la escisión</i>	298
1.2. <i>Clases y requisitos de la escisión en cuanto a la aplicación del régimen diferido fiscal</i>	299
1.3. <i>Régimen de diferimiento de la escisión: la Directiva 2009/133/CEE</i>	303
2. NEUTRALIDAD Y EVASIÓN FISCAL	308
3. CLÁUSULAS ANTI ABUSO	310
4. RESOLUCIONES DEL TJUE Y SU APLICACIÓN EN EL ORDENAMIENTO INTERNO ESPAÑOL	316
5. BIBLIOGRAFÍA	321

Un apunte en torno a las recientes medidas europeas en la lucha contra el fraude del IVA

323

Ana Belén Prósper Almagro (Universidad de Valencia)

1. INTRODUCCIÓN	324
2. MEDIDAS PUNTUALES PARA ATACAR EL FRAUDE DEL IVA	326
2.1. <i>El artículo 205 Directiva 2006/112/CE y la responsabilidad solidaria</i>	327
2.2. <i>El artículo 178 Directiva 2006/112/CE y la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado</i>	330
2.3. <i>El artículo 199 Directiva 2006/112/CE y la inversión del sujeto pasivo</i>	333
3. PROPUESTAS EUROPEAS PARA REFORZAR EL MECANISMO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	335
4. CONCLUSIONES FINALES	337
5. BIBLIOGRAFÍA	340

Luces y sombras del régimen de IVA de grupos en la jurisprudencia del TJUE

343

José Manuel Macarro Osuna (Universidad Pablo de Olavide de Sevilla)

1. INTRODUCCIÓN	344
2. PRINCIPALES PROBLEMAS DEL RÉGIMEN DE IVA DE GRUPOS	345
2.1. <i>El artículo 11 de la Directiva IVA: un posible exceso de libertad para los EEMM</i>	345
2.2. <i>El límite de aplicación territorial</i>	350
3. LA LABOR DEL TJUE EN LA INTERPRETACIÓN DEL RÉGIMEN DE IVA DE GRUPOS	353
4. CONCLUSIONES	362
5. BIBLIOGRAFÍA	363

Índice de participantes

365

Prólogo

Si hubiera que definir con una sola palabra la época económica en la que nos situamos, esa sería, indudablemente «globalización».

Defendida por unos y terriblemente contestada por otros, es cierto que desde el punto de vista del mercado ofrece grandes posibilidades de crecimiento y expansión. Y que, desde el punto de vista de la fiscalidad, ofrece grandes, grandísimas posibilidades de evasión.

Hasta hace poco eran los poderosos los únicos que podían permitirse el aprovechar las ventajas de la deslocalización y pescar sus beneficios únicamente en las lagunas que el juego de los distintos sistemas fiscales dejaba desprotegidas. Pero cada vez más los pequeños inversionistas y ahorradores ven facilitado el acceso a esos míticos territorios en los que las ganancias que se obtienen son tan negras en su obtención como limpias en su reparto.

Esta situación ha llegado a un punto tal que los Estados están decididos a unir sus fuerzas y arbitrar medidas para controlar la situación, o al menos en lo que se pueda los daños que de ella se derivan, si bien el camino se presenta ante ellos largo y lleno de dificultades, pues no solo los contribuyentes, sino también los territorios que canalizan sus ingresos, a la vez que se unen con ímpetu a la lucha están evidentemente muy interesados en alargar la situación cuanto se pueda y priorizan, creen que con disimulo, sus propios intereses económicos frente a los de la comunidad en su conjunto.

El arma básica que siempre se ha deseado poder utilizar en esta lucha es la información, por lo que el primer paso que hay que dar es el arbitrar mecanismos para poder conocer en realidad dónde se sitúan capitales y empresas y cuántos.

les son los rendimientos que de ellas se obtienen. Pues respecto a lo primero, los delicados mecanismos contruidos para su localización en demasiadas ocasiones, en este caso sí es cierto que en mayor medida cuanto más grandes, no tienen base ni justificación económica alguna que los sustente. Y en cuanto a lo segundo, estamos muy lejos aún del momento en el que los seres humanos sientan el deber solidario de someter voluntariamente a tributación aquellos que sus administraciones fiscales no tengan manera alguna de conocer.

Es por eso que en los últimos años estamos asistiendo a un importante desarrollo en este campo, por una parte obligando cada vez más a los ciudadanos y empresas a comunicar a su administración fiscal todos cuantos datos puedan conocer respecto a su propia situación o a la de terceros con quienes tengan una mínima relación económica y por otra, intentando intercambiar esta información para su mejor aprovechamiento por las demás con las que se está en relación.

Por tal motivo, esa información es el primer tema que se tratará en este volumen, empezando por un caso en el que la voluntad de poner coto al fraude internacional ha llevado al legislador patrio a un nivel de exigencia tal, que probablemente el monstruo creado va a acabar devorándose a sí mismo.

Se trata del régimen otorgado a la que podría haber sido legítima obligación de declarar los bienes situados en el extranjero, pero cuya forma de establecimiento, nivel de exigencia y, sobre todo, régimen de sanciones, han dado lugar a un sistema que parece empeñado en no respetar uno solo de los principios constitucionales al respecto, ni tampoco los límites que reiteradamente se han señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para las medidas que, como esta, pueden restringir alguna de las libertades básicas, al ser dudosamente necesaria, posiblemente ineficiente y evidentemente desproporcionada con relación al fin que se pretende conseguir. Motivo por el cual todos en España, con la única excepción de parte de –que no toda– la Administración tributaria, esperamos que ese Tribunal la modere y reconduzca a lo que siempre debió ser, una declaración informativa más, con un similar sistema sancionador al del resto al que se ha venido a sumar.

Uno de los motivos por los que su implantación es discutible es la existencia de otras vías posibles para conocer los bienes y derechos que en ella deben

declararse, en especial el acudir a los acuerdos de intercambio de información, tanto de carácter general dentro de la Unión Europea como a título particular como consecuencia de la firma de convenios bilaterales al respecto. Y de todas ellas se trata en los siguientes capítulos.

Dada su especial relevancia, son varias las aportaciones que abordan las Directivas existentes al respecto. Así, podemos encontrar un estudio de las dificultades con las que se ha encontrado la UE para la aplicación uniforme de un sistema de intercambio automático de información, además de las causas de que se hayan introducido en una única norma comunitaria, la llamada «Directiva de cooperación administrativa», todas las cuestiones relativas al intercambio automático de información de cuentas financieras. Si bien tiene un alcance limitado, al referirse únicamente a los rendimientos del ahorro percibidos por personas físicas en forma de pago de intereses, es de una relevancia fundamental, dejando aparte la indudable importancia de este campo al que afecta, por ser la punta de lanza que ha abierto la vía para el intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

La forma concreta de aplicación, y también de no aplicación, de los procedimientos arbitrados para el máximo aprovechamiento de este mecanismo, ha sido examinada ya en bastantes ocasiones por el Tribunal de Luxemburgo, como en este volumen se pone de manifiesto, pues su efecto en cierta medida limitador de la soberanía fiscal y la falta de un auténtico espíritu de colaboración han ocasionado que en algunos casos, en vez de acudir a ellos, se impongan a los particulares obligaciones que terminan siendo injustificadamente limitadoras de las libertades comunitarias.

En pos de superar estos inconvenientes, a principios de este año 2016 se presentó una propuesta de reforma de la Directiva de intercambio automático de información, dentro de un paquete que incluye otras tres medidas anti-elusión fiscal. Frente a la actual descoordinación ocasionada, una vez más, por la predominancia de la visión interna sobre la comunitaria, se pretende conseguir con las cuatro medidas propuestas un enfoque europeo común que neutralice las principales fuentes de no imposición y planificación fiscal agresiva, mejorando los mecanismos de coordinación fiscal, transparencia y cláusulas anti-elusión fiscal, e incluso estableciendo sanciones para el caso de incumpliendo de la obligación de

información. Todas ellas son objeto separado de análisis, sin desconocer el importante escollo que presenta su incidencia en relación con el gravamen de los beneficios corporativos, aspecto este que permanece dentro del ámbito competencial de los Estados miembros, pero en el que se va entrando poco a poco a través de los cauces procedimentales establecidos y en desarrollo.

También es posible acudir a medidas bilaterales y en este sentido ha marcado un hito la firma por la propia Unión Europea de convenios con Suiza y los microterritorios europeos que tradicionalmente eran receptores de capitales opacos y que ahora estarán sometidos a información, dando un paso de gigante en la lucha por la transparencia fiscal que, no obstante, aún está lejos de conseguirse.

Entre las medidas que recogen esos convenios para conseguir esta transparencia se encuentran algunas que tienen carta de naturaleza propia, por la importancia que presentan para la economía global mundial y, por supuesto, para la tributación. Es el caso del control de la utilización de instrumentos híbridos, o la adopción en el seno de la OCDE del plan BEPS (del inglés «*Base Erosion and Profit Shifting*», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios»).

Este plan integra quince acciones dirigidas básicamente a conseguir la correcta fiscalidad de las empresas y ha sido la base de las últimas actuaciones de la Comisión y el Consejo que, además de las medidas apuntadas, culminadas con la aprobación en julio de 2016 de la Directiva antifraude, incluyen el relanzamiento de la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

Aun no parece cercano el momento en que esta última se adopte. Sin embargo las «medidas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior» sí que se han incorporado en nuestro país, incluso antes de que existiera la obligación comunitaria, en la regulación de este impuesto y también en la Ley General Tributaria, con la adopción de la cláusula general anti-abuso, que va más allá de las cláusulas específicas previstas en el plan BEPS.

Presenta especial interés el análisis aislado de las consecuencias que en nuestro Derecho pueden llegar a tener las distintas medidas con que de repente nos inundan tanto la OCDE como la Unión Europea, poniendo a las empresas

ante una nueva situación en la que será más difícil extender las ventajas de la internacionalización al campo de la elusión fiscal.

También se está poniendo coto a la utilización de mecanismos híbridos, que utilizan su naturaleza mixta para escapar a imposición en los Estados en los que operan, por considerarlos cada uno de ellos de una naturaleza tal que, o bien es el otro quien debe someterlos a tributación, o bien se les concede una exención por doble imposición cuando en realidad con anterioridad no se han considerado ingresos sometidos a tributación, o incluso se ha permitido su deducción como gasto. Recientes Sentencias que estudian algunos creados en Brasil y Australia han tenido que aplicar la normativa vigente, que no preveía tales circunstancias, por lo que la solución, como tantas otras veces, ha sido, una vez detectado el problema, la modificación de la regulación positiva. Esta, nuevamente, ha seguido las directrices del plan BEPS, incluso antes de su publicación, y es aquí objeto de estudio, al igual que, de forma genérica, las indicaciones planteadas en el seno de la OCDE, el G20 y la Unión Europea para la neutralización de las asimetrías híbridas.

La conjunción de los nuevos mecanismos de información con el plan anti-erosión fiscal de la OCDE ha hecho que el panorama internacional haya variado, restringiéndose, al menos en apariencia, el ámbito de los refugios fiscales libres de imposición. La apariencia externa es clara, al no existir ya la lista negra de países que ofrecían unas excelentes condiciones fiscales, en perjuicio de aquellos que tenían una estricta –o incluso no tanto– tributación, sino meramente una «lista gris». Sin embargo aún queda mucho camino por recorrer antes de que puedan realmente identificarse y gravarse correctamente todos los beneficios deslocalizados. Si un instrumento eficaz para ello es el propuesto en la acción decimoquinta de BEPS, el desarrollo de un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, es también objeto de estudio en estas páginas.

El examen del Impuesto sobre Sociedades desde el punto de vista de la recepción de las medidas entielusorias se completa con un supuesto específico, el que puede originarse cuando la reestructuración empresarial, en concreto la escisión, se utiliza de forma indebida, no con el objetivo idóneo de modificar por motivos económicos la forma o tamaño de la empresa, sino con el de conseguir

un traspaso de sus bienes beneficiándose de la exención y diferimiento de la tributación previstos únicamente para aquellos casos. Las condiciones requeridas para ello, en particular la existencia de integración proporcional cuantitativa y cualitativa, o bien de ramas de actividad anteriores a la escisión, se derivan tanto de la normativa interna como de las Directivas en la materia.

Nuevamente encontramos aquí un supuesto en el que el abuso de la norma puede llevar a una elusión fiscal, lo cual se pretende combatir con cláusulas antiabuso que pueden llegar a constituir una restricción no permitida por los Tratados, como también pueden serlo las denominadas «exit tax», subsiguientes en algunos casos al traslado de domicilio al extranjero de la entidad escindida.

Finalmente, no es el Impuesto sobre Sociedades el único permeable al fraude y cuya posibilidad de evasión inquieta a la Unión Europea, sino que su fuente constante y más antigua de preocupación al respecto es el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dado el nivel de armonización alcanzado en este tributo, esta no gira en principio en torno a su regulación, sino a los graves problemas que presenta su recaudación. Al simple fraude en su declaración, la eliminación de las fronteras interiores añadió grandes facilidades para evadir el pago del impuesto a través del tráfico intracomunitario, en perjuicio tanto de los Estados miembros como de la propia Unión Europea.

Por ello se ha propiciado la adopción de medidas antifraudatorias, dirigidas unas a los elementos subjetivos del tributo (como la inversión del sujeto pasivo o la ampliación de los responsables tributarios) y otras a los objetivos (como la restricción del derecho a la deducción del IVA soportado). Dado que su punto común es su carácter limitatorio, todas ellas han sido examinadas por el Tribunal de Luxemburgo, para garantizar que su establecimiento no vaya más allá de lo necesario para la represión del fraude real, sin perjudicar a quien actúe de buena fe.

Finalmente, no podemos olvidar que ni siquiera en el IVA la armonización es total, pues siguen existiendo parcelas, y más en la medida en que se añadan nuevos regímenes de aplicación, en la que la regulación dista de estar terminada.

Una de ellas es el régimen de grupos, cuya falta de detalle en la normativa europea de IVA ha ocasionado que los Estados miembros adopten regulacio-

nes dispares, con la impensada consecuencia de que ello puede dar lugar a elusión fiscal.

El Tribunal de Luxemburgo, en su incansable labor, intenta acercar las posiciones tanto de los Estados como de la Comisión, pero, al contrario de lo que suele suceder, al ser dispar la base sobre la que se aplica su jurisprudencia, también lo es la forma de entenderla y asumirla, por lo que sería conveniente el establecimiento de un sistema uniforme también para este régimen, que terminase tanto con las discrepancias como con la facilidad para la elusión.

Con esta visión que, como todas las que configuran el presente libro, incide en la necesidad de una mayor cooperación entre los Estados para conseguir la aplicación más justa y eficaz de los sistemas tributarios, se cierra el intenso recorrido por las vías de elusión y las formas de combatirlo.

La Unión Europea es un agente privilegiado que tiene en su mano posibilidades al respecto que en otros ámbitos están lejos de poder, ya no imponer, sino incluso acordar. Es de esperar que los Estados comprendan que la protección de su propio interés se realiza mejor a través de la protección del interés común, que produce un indudable efecto multiplicador en este campo de la fiscalidad, como también en otros económicos, políticos, sociales y, en definitiva, humanos. Y que, mejor más pronto que tarde, actúen en consecuencia.

PATRICIA HERRERO DE LA ESCOSURA

La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional

Patricia Herrero de la Escosura
Universidad de Oviedo

Resumen:

Dentro el paquete de medidas adoptadas en 2012 contra el fraude fiscal se incluyó una obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que dio lugar al modelo 720.

El contenido concreto de la obligación de declaración partía de una Disposición Adicional y acabó concretándose a través de Órdenes Ministeriales. Se exigieron multitud de detalles a cada uno de los llamados «titulares reales» y se establecieron durísimas sanciones tanto para el caso de su no presentación como para cuando esta se hubiera efectuado fuera de plazo o con algún error, por nimio que fuera.

Aun siendo una obligación amparada por el derecho a la persecución del fraude, su articulación se ha efectuado de una manera tan deficiente y desproporcionada que en el ámbito interno no hay principio tributario o sancionador que no viole, y en el de la Unión Europea, restringe injustificadamente las libertades básicas de circulación.

En este trabajo analizamos todos los puntos conflictivos que presenta y aconsejamos su integración dentro del régimen tradicional del resto de obligaciones de información.

Abstract:

Within the package of measures adopted in 2012 against tax fraud, it was included an obligation to inform about goods and rights located abroad, which was concreted through the model 720.

The specific content of the obligation to declare came from an Additional Provision and ended up being specified in Ministerial Orders. Many details were demanded to each of the so-called «real owners» and tough penalties were established due to non-presentation or delays, or when they had some mistake, no matter how short or how trivial these were.

Even being an obligation covered by the right to pursuit of fraud, its articulation has been made in such a poor disproportionate way that in the internal area there is no taxing or sanctioning principle that does not violate it, while in the European Union, one it restrings unjustificately the basic freedoms of movement.

In this paper, we analyze every sticking point that it contains and advise its integration inside the traditional system of other reporting obligations.

Palabras clave:

Declaración de bienes en el extranjero, fraude fiscal, principios sancionadores, proporcionalidad.

Keywords:

Declaration of assets abroad, tax fraud, sanctioning principles, proportionality.

1. EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Durante el año 2012 se introdujeron en nuestro país una serie de medidas fiscales que venían a dar respuesta a una compleja necesidad derivada de la unión de dos graves factores, la crisis económica y la globalización de la economía, a los que se unía otro que ya parece endémico en él, el elevado nivel de fraude fiscal.¹

Entre ellas fue especialmente contestada la introducción de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero en la Disposición Adicional decimoctava de la Ley General Tributaria (LGT) que, en concordancia con su desafortunada ubicación sistemática, fue desarrollada sucesivamente por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero. La primera de estas normas introdujo en 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) el artículo 42 bis, para reglamentar la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; la segunda añadió los artículos 42 ter (obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero) y 54 bis (obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero), y la tercera determinó el lugar, forma, plazo y procedimiento para la presentación de la correspondiente declaración, en el modelo 720.²

¹ SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 41 y 42 nos relata la sucesión de normas tributarias aprobadas en ese año con el objetivo último de combatir la crisis mediante el aumento de la recaudación, comenzando ya con el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre que aprobó la norma reguladora de la prórroga presupuestaria para 2012, incluyendo, entre otras, elevaciones transitorias de algunos tipos de gravamen; continuando por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que permitió la regularización voluntaria de la situación fiscal mediante la presentación de una declaración especial, y finalizando con 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. Esta fue el vehículo elegido para modificar la General Tributaria y fundamentar la obligación de presentación del modelo 720, destacándose en el tercer párrafo del apartado I de su exposición de motivos, que «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 [...] el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero».

² Aún hay una última –por ahora– norma, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

Así pues, aunque articuladas a través de un mismo modelo informativo, existen en realidad tres obligaciones de información³ que se configuran de forma autónoma, en función de los tres tipos de bienes sobre los que hay que informar: las cuentas en entidades de crédito; los títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas, y los bienes inmuebles y derechos sobre ellos.⁴

Están sujetas a ellas todas las personas, tanto físicas como jurídicas, residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a las que se refiere el artículo 35.4 LGT, que sean titulares de alguno de ellos, entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.⁵

La declaración solo debe presentarse si cada uno de los tres bloques independientes que lo integra tiene un saldo global superior a 50.000 euros, según el cambio vigente a 31 de diciembre. Este valor se mide únicamente en relación con los bienes en sí mismos considerados, de forma que en caso de titularidad compartida es indiferente cuál sea el valor real que corresponde a cada cotitular.⁶ Pero no se tienen en cuenta para su cómputo los bienes excluidos de la declaración.

³ Así lo fijó la contestación a una de las preguntas frecuentes de la Agencia tributaria, método que ha devenido, como veremos más adelante, en una de las «fuentes» del sistema. FALCÓN Y TELLA (2013) p. 4, entiende «peregrina» esta distinción, salvo que se haya introducido, cosa que nosotros pensamos y por tanto no vemos absurda, sino ladina, para justificar que las sanciones se puedan aplicar separadamente a cada una de ellas.

⁴ Como destaca GARCÍA CARACUEL (2104) p. 451, es una obligación de carácter general no vinculada a ningún tributo en particular.

⁵ Aunque debido a las dificultades de todo tipo que conllevó su implantación, el primer año hubo de ampliarse dicho plazo hasta el 30 de abril.

⁶ La base subjetiva de la obligación se establece con la mayor amplitud posible. Por una parte, el artículo 42 bis RGGI la extiende en su apartado 1, además de a los titulares de las cuentas en sentido estricto, a los que en ellas «figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición» o lo hayan tenido en cualquier momento del año, además de a los titulares reales, cuya determinación remite al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que considera tales a «a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones. b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes. c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídica que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos». Estos son también los que deben declarar el resto de bienes sujetos a la declaración, según el 42.ter.1 y 54.bis.1 RGGI.

Esta exclusión se establece para las entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, para quienes tengan los bienes registradas en su contabilidad de forma individualizada, incluyendo los datos adicionales que, en función del tipo de bien, exija la declaración⁷ y, en el caso de cuentas, cuando estas deban ser objeto de declaración por las entidades de crédito por estar domiciliadas en España.

La obligación tiene carácter anual, aunque una vez presentada la primera declaración únicamente será necesario renovarla cuando en alguno de los grupos de bienes se produzca un incremento de los saldos en al menos 20.000 euros. Y las irregularidades en su presentación tienen unas gravísimas consecuencias, que después examinaremos.

En un contexto como el actual, es absolutamente razonable que un Estado quiera conocer cuál es la riqueza real de aquellos que están llamados a contribuir con una vinculación personal. Y esta riqueza debe, indudablemente, extenderse a la que se sitúa fuera de sus fronteras, máxime cuando ello es, indudablemente, un factor de riesgo para el correcto cumplimiento de sus obligaciones.⁸

Por ello, la Exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nos indica que

Frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

No cabe duda de que la nueva declaración se configuró, en palabras de CARBAJO VASCO (2015) p. 165, como una medida contra el «fraude fiscal doméstico utilizando medios internacionales» y que es un mecanismo de cierre de la regularización fiscal voluntaria que se ha dado en llamar «amnistía fiscal» que la

⁷ Aunque respecto a los valores, derechos, seguros y rentas la excepción únicamente se contempla en el artículo 42 ter RGGI en relación con las personas jurídicas y no con las físicas.

⁸ Como acertadamente destaca CARBAJO VASCO (2015) p. 164, «hoy puede decirse que cualquier fraude fiscal tiene un claro componente internacional y que, muchas de las medidas adoptadas para combatirlo, sea a nivel mundial o en el plano nacional, han de tomar en consideración esta óptica».

había precedido unos pocos meses antes, como expresamente se reconoció tras el Consejo de ministros de 22 de junio de 2012:⁹

Es un complemento perfecto al plan extraordinario de regularización de rentas ocultas aprobado el 30 de marzo, por el que se pretende la afloración de ingresos procedentes de la economía sumergida y su incorporación a la economía regular antes del 30 de noviembre.

En este sentido, su establecimiento es una medida perfectamente justificada, que cierra, no solo este sistema, sino también el contenido del deber de información, imprescindible en nuestros días para conseguir la aplicación generalizada y justa de los deberes tributarios.¹⁰

Sin embargo,¹¹

parece que el verdadero sentido de dicha declaración no es tanto la explotación de una nueva información, sino más bien una medida amenazadora si tenemos en cuenta las consecuencias jurídicas establecidas en el caso de su cumplimiento, cuya prueba, además, en caso de que sea admisible, pende sobre el contribuyente.

Además, la forma concreta en que se ha implementado, tanto en cuanto al procedimiento seguido para ello como respecto a su contenido y a las conse-

⁹ <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/220612-enlacefraude.aspx>. La estrecha relación entre ambas es estudiada, entre otros, por SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 42 y 58, quien entiende que «bajo el influjo del temor a que no se cumplieran las expectativas de afloramiento de patrimonios ocultos, se introdujeron importantes medidas disuasorias y sancionadoras para quienes, teniendo bienes ocultos en el extranjero, no se acogiesen a la regularización fiscal en curso». El considerar ganancia de patrimonio a toda la renta no incluida en las declaraciones informativas con independencia de su origen efectivo, incluso aunque este sea de una naturaleza tal que no exigiese su declaración, excepto que fuera renta declarada, parece una incongruencia hasta que se observa que tras la regularización de bienes ocultos en el extranjero todos ellos, aunque procedan de rentas exentas o no sujetas, pasan a tener la consideración de «renta declarada». GONZÁLEZ CUERVO (2013) p. 114, está de acuerdo con esta visión, añadiendo que la declaración informativa de bienes en el extranjero no solo es un complemento idóneo del paquete de medidas contra el fraude, sino que además, trasciende a ellas al estar pensada para que perdure en el tiempo.

¹⁰ Sobre el alcance de este deber, vid. por todos LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), aún plenamente vigente en este sentido. En cuanto a la información en el ámbito internacional, en este mismo volumen hay una contribución extremadamente interesante de GIL RODRÍGUEZ.

¹¹ GARCÍA CARACUEL (2104) p. 457. Como gráficamente indican ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 121, «se coloca al contribuyente que haya ocultado bienes y derechos en el extranjero en la tesitura de optar, antes del 30 de noviembre de este año 2012, por la regularización de su situación tributaria, acogiéndose a la llamada amnistía fiscal, o por arriesgarse ad infinitum –ya que teóricamente las rentas ocultas no prescribirían nunca– a que la Administración tributaria descubra su situación y pretenda su regularización y sanción».

cuencias del incorrecto cumplimiento, hace que se planteen, ya no dudas, sino seguridades acerca de su compatibilidad con nuestro sistema jurídico, lo que podría poner en riesgo su propia supervivencia.

El exceso de celo del legislador hace que trate a ciudadanos que cumplen con sus obligaciones de un modo básicamente correcto igual que a los defraudadores, pero existe también un exceso de descuido, que sitúa a algunos defraudadores en mucha mejor posición que quienes actuaron por un desconocimiento que en muchos casos ni siquiera puede calificarse como negligente.

Esta paradójica situación hizo que en su momento muchos autores pensarán que la norma se aplicaría con distinto rigor en función de las circunstancias, para paliar por la vía de hecho sus graves efectos y defectos. Sin embargo ello no ha sido así y en este momento se están poniendo en marcha multitud de expedientes que hacen necesaria una revisión de las bases jurídicas de esta declaración, para conseguir un objetivo último de justicia que, en definitiva, debe pretenderse siempre en la normativa tributaria.

2. CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Son tres concatenadas, y a estas alturas ya bien conocidas, las consecuencias que conlleva el no cumplimiento exacto de la obligación de información impuesta a quienes, en alguna manera, pueda considerárseles titulares de bienes en el extranjero.

En primer lugar, por el incumplimiento formal se impondrán¹² multas de 5.000 euros por cada «dato o conjunto de datos» omitidos o inexactos, con un mínimo de 10.000 euros para cada clase de bien de los que se incluyen en la declaración, cantidades que se reducen a 100 euros, con un mínimo de 1.500 euros, en el caso de declaración espontánea fuera de plazo. Dichas cuantías son

¹² Conforme especifica el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava LGT, en una larga relación que reitera prolijamente las mismas consecuencias para cada uno de los tres tipos de bienes sujetos a la obligación, tras indicar que constituyen infracciones tributarias muy graves no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional o hacerlo por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

absolutamente independientes tanto del tipo de inexactitud como del valor de los bienes ocultados. Adicionalmente, se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, «cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios».

En segundo lugar, los reformados artículos 39.2 LIRPF¹³ y 134.6 (actual 121.6) LIS¹⁴ implican considerar ganancias de patrimonio no justificadas a todas las rentas y bienes no incluidos correctamente en la declaración informativa, integrándose en el período impositivo más antiguo no prescrito en el estuviera vigente la obligación de declararlos. Esta presunción ve limitada la prueba para su destrucción, que únicamente puede ser el que se han adquirido con cargo a rentas, o bien declaradas, o bien generadas, antes de adquirir la condición de contribuyente por el impuesto de que se trate, siendo irrelevante cualquier certeza, ya sea de la generación de la renta, ya del período en que esta se produjo, que provenga de un medio distinto de este. Como también lo es el que se haya presentado la declaración voluntariamente, si se ha hecho fuera de plazo.

Finalmente, la generación de estas rentas presuntas implica el haber realizado incorrectamente el pago en ese ejercicio no prescrito al que se imputen, lo cual supone, a su vez, una sanción del 150% de su base, incompatible, eso sí, con la de los artículos 191 a 195 LGT.¹⁵

Así pues, en caso de incumplimiento formal habrá que pagar la multa por no haber cumplimentado correctamente el modelo 720, habrá que pagar la cuota por la ganancia que se dice haber descubierto y habrá que pagar también la sanción por no haber satisfecho esta en el más antiguo de los ejercicios no prescritos susceptibles de regularización a los que se imputa, con los consiguientes, además, intereses de demora.

Esta triple consecuencia hace que SIMÓN ACOSTA (2014) p. 48, llegue incluso a hablar de la existencia de un concurso ideal de infracciones, al haber en reali-

¹³ 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.

¹⁴ La presunción se introdujo, paralelamente a la anterior, en el artículo 134.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y se recoge actualmente en el artículo 121.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁵ Que precisamente establecen el 150% como sanción máxima, que no mínima, para el caso de las infracciones muy graves.

dad un único hecho del que todas ellas surgen, que es la incorrección de la declaración informativa o, cuando menos, de un concurso medial, si se tienen en cuenta las condiciones adicionales respecto a la prueba de la generación de la renta que permitirían la enervación de la última infracción.¹⁶

Las graves injusticias que se encuentran en la base de los hechos que las provocan, hace necesario estudiar su compatibilidad con los sistemas jurídicos en los que se incardina, el español y el de la Unión Europea, máxime a la vista del rigor con el que esta normativa se está actualmente aplicando.

3. COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO ESPAÑOL DE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

El artículo 31.1 de la Constitución española dispone que

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

En palabras del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril de 1990,

no puede negarse que esta norma constitucional, al enunciar los principios de capacidad contributiva, igualdad y progresividad está pensando en el ingreso público y no en las sanciones tributarias. Pero de ahí no cabe deducir una prohibición de aplicar dichos principios a otro ámbito. Pues una cosa es establecer mandatos constitucionales y otra bien distinta formular prohibiciones, y en ningún momento se demuestra en la demanda la presencia de una prohibición constitucional de trasladar el principio de capacidad económica al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias.

¹⁶ Incluso podría también ser redundante, sigue diciendo, con el régimen sancionador de 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 con el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, que también regulan de forma parecida la falta de información. Sin embargo este concurso ya es únicamente aparente, pues en estos casos la información requerida lo es sobre el movimiento de capitales, no sobre la permanencia estática de estos fuera del territorio español.

Así pues, los principios básicos constitucionales deben respetarse no solo al establecer tributos, sino también al aplicar las sanciones que correspondan para proteger el propio sistema tributario.

En particular respecto a lo que ahora interesa, dicho precepto establece dos principios fundamentales que deben impregnar todo el sistema tributario: el principio de justicia y el principio de igualdad. Por lo que las normas que objetivamente puedan considerarse injustas son inconstitucionales y, por tanto, nulas de pleno derecho. Y lo mismo puede decirse de las que traten de forma desigual circunstancias que objetivamente puedan considerarse iguales.

Dentro del ordenamiento tributario en concreto tenemos que acudir además al artículo 178. 2 LGT, conforme al cual a la potestad sancionadora en materia tributaria le

serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

Es decir, que

salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

Pues bien, no parece que haya uno solo de estos principios que no venga conculcado por el régimen de la declaración de bienes en el extranjero. Sin entrar en el de justicia, tanto por difuso como porque continuamente en relación con el resto va a evidenciarse cuándo su violación conlleva consecuencias notoriamente injustas, pasamos a continuación a examinar todos los demás.¹⁷

¹⁷ Dejando aparte la conveniencia de la propia implantación de un sistema paralelo al ya existente desde el punto de vista que implican los principios de proporcionalidad, eficacia o limitación a los costes indirectos necesarios para la aplicación del sistema tributario.

3.1. *Compatibilidad con el principio de legalidad*

En relación con las obligaciones tributarias es bien cierto que las de contenido formal pueden establecerse mediante normas de carácter reglamentario. Y en el caso que nos ocupa, son de este tipo las que desarrollan la declaración de bienes en el extranjero y, además, fundamentadas en una norma con rango legal, contenida en la Ley General Tributaria, aunque no tenga precisamente la ubicación sistemática idónea, por lo que en principio parecería que este principio no se puede cuestionar.

Sin embargo esto no es, lamentablemente, así, sino que nos vamos a encontrar obligaciones impuestas por fuentes que no están habilitadas para hacerlo y que tienen dos rangos distintos.

Como ya expresamos al principio, es una Orden Ministeriales quien fija, como suele ser habitual, las formalidades de presentación de la declaración. Ahora bien, esta OM recoge una única forma posible de presentación, por vía telemática, obligatoriedad esta que no aparece en ninguna de las normas que la fundamentan, ni en la LGT ni en RGGI, que se limitan a prever la posibilidad de sancionar en caso de que se fijase la obligación mediante medios electrónicos, informáticos y telemáticos y esta se incumpliese.

Eso significa la existencia potencial de una obligación, pero no de una obligación real, pues esta no llega a crearse en las normas con competencia para ello.

Así pues, encontramos una primera violación del principio de legalidad en la propia forma en que la declaración debe cumplimentarse lo cual, dado que no se ha previsto un modo alternativo para hacerlo, podría hacer decaer todo lo demás reglamentado al respecto de la declaración.

Pero aún podemos bajar más en la escala de fuentes, hasta las que ya no lo son de obligaciones para el administrado. Los reglamentos de desarrollo de la DA 18^a LGT son en algunos aspectos sustanciales indeterminados y confusos, por lo que el verdadero alcance de la obligación se ha fijado, en muchos casos, a través de «preguntas frecuentes» contestadas por la Agencia tributaria.¹⁸

¹⁸ Como acertadamente señala FALCÓN Y TELLA (2013) p. 3 y reproduce ORENA DOMÍNGUEZ (2014) p. 272.

La aparición de nuevas obligaciones por esta vía¹⁹ viola, no solo el principio de legalidad, sino también el artículo 12.3 LGT, conforme al cual la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas tributarias corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.

Y si vamos, no a la propia obligación, sino a las consecuencias de su incumplimiento, es claro que las disposiciones de carácter sancionador necesariamente deben venir fijadas por ley.

Por este motivo, es el apartado 2 de la DA18^a LGT quien establece el régimen de infracciones y sanciones. Pero en el caso concreto del incumplimiento de la obligación telemática, la sanción se prevé para «cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios» y es claro que dicha obligación no existe, por no ser válida la fuente –que no norma– que la ha establecido.

3.2 *Compatibilidad con el principio de tipicidad*

Desde el Digesto hasta la Constitución de nuestros días, es aplicable al derecho sancionador el principio *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali*.

Sin embargo, también este principio se ve puesto aquí en entredicho en tres órdenes de cosas.

En relación con la presunción de la existencia de ganancias patrimoniales no justificadas, cuya aparición va a generar una importante sanción pecuniaria, como señala SIMÓN ACOSTA (2014) p. 50, el incumplimiento de la obligación de declarar debe ser cualificado para que base la generación de la ganancia oculta, debiendo tratarse

de una conducta que, además de vulnerar la obligación de declarar, sea suficiente para considerar que los bienes siguen manteniéndose ocultos a la acción investigadora de la Administración tributaria. [...] Para evitar la infracción del principio de tipicidad legal (tributario

¹⁹ Por ejemplo, cuando amplían la obligación de declaración a todos los sujetos a tributar por su renta mundial, aunque no sean residentes. GARCÍA NOVOA, MARTÍN FERNÁNDEZ, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y ANEIRÓS PEREIRA (2013) destacan de una manera extremadamente gráfica la enorme cantidad de obligaciones formales añadidas mediante Orden Ministerial, señalando que entienden que su no cumplimiento no podrá ser objeto de sanción.

y penal), debería exigirse o bien que las omisiones o falsedades de la declaración impidan objetivamente conocer la real existencia de los bienes o derechos, o bien que la Administración tributaria acredite la presencia de indicios suficientes para llegar al convencimiento de que el titular de los bienes tuvo la intención de ocultarlos mediante los defectos en que incurre la declaración.

Sus reflexiones le llevan a considerar que si, pese a la particular configuración de esta ganancia no justificada, entendemos que constituye un elemento más de renta a integrar en la base imponible, sería contraria a los principios de capacidad económica e igualdad y, por tanto, inconstitucional; y si consideramos que el exceso de cuota resultante es una sanción, que castiga el ilícito consistente en el incumplimiento de la obligación formal, supondría la concurrencia de tres sanciones por un mismo hecho. Dicha sanción tendría una excusa absoluta, que eliminaría también la derivada de la diferencia de cuotas, que es la de que los bienes incorrectamente declarados procedan de rentas que sí lo hayan sido,²⁰ o que se hubieran generado cuando el contribuyente por el IRPF o IS no tuviera condición de tal.

No cabe duda de que las presunciones deben obrar limitadamente como base de obligaciones, pero si entramos en el ámbito sancionador, no deberían servir en ningún caso, ni siquiera limitado, como desencadenante. Y las presunciones de los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, siendo como son muy discutibles como base para crear una obligación tributaria, no pueden serlo en modo alguno para la sanción que a ella se concatena.²¹

Además, el hecho de imputar las rentas a un ejercicio concreto con independencia del momento de su generación, incluso aunque este quede demostrado, puede hacer que se imponga una sanción por hechos cometidos con anterioridad a la aprobación de la DA 18^a LGT, lo cual también contraría gravemente este principio.

²⁰ Con independencia del momento en que ello haya tenido lugar.

²¹ Como acertada y minuciosamente señala ORENA DOMÍNGUEZ (2014) p. 279, «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, Sección 2.^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».

En segundo lugar, parece bastante discutible que respete este principio el hecho de que las sanciones previstas deban recaer por cada «dato o conjunto de datos» y sean normas reglamentarias quienes fijen qué deba entenderse por tales,²² haciéndolo, además, con un criterio tal que, habiendo algún error, es virtualmente imposible no incurrir simultáneamente en una multiplicidad de omisiones que devendrán, a su vez, en una multiplicación de las sanciones aplicables.²³

Pero es más, la aplicación que se está haciendo de estas sanciones también pone en duda la tipicidad en cuanto a la fijación de su cuantía. Es cierto que en todo caso la LGT habla de «dato o conjunto de datos» y por cada bien hay siempre un mínimo de dos datos (su naturaleza y su titular). Pues bien, las sanciones que se están aplicando, nunca son por conjunto de datos, sino por cada dato aislado, de forma que cuanto más haya que detallar en relación a cada bien, más aumentará la sanción, en caso de no haberse cumplimentado correctamente.²⁴

Finalmente, como hemos señalado antes, no puede considerarse legalmente establecida la obligación de presentación telemática, por lo que tampoco podría legalmente sancionarse su incumplimiento.²⁵

3.3. Compatibilidad con el principio de responsabilidad

Un elemento esencial para la tipicidad de la infracción, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 183 LGT, es la existencia de culpa, aun en el grado de negligencia simple, excluyéndose en todo caso la responsabilidad objetiva. Y es de tanta importancia, que el artículo 178 LGT lo configura como requisito autónomo.

²² Así, ORENA DOMÍNGUEZ (2014) p. 272 señalaba que «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».

²³ Tomamos el ejemplo de SIMÓN ACOSTA (2014) p. 68, cuando nos habla de la posibilidad, muy real, lamentablemente, que se sancione con 5.000 un error «en la consignación del domicilio [de la entidad jurídica emisora de valores admitidos a cotización en bolsas oficiales de comercio] porque el declarado es el de una sucursal o, sencillamente, porque no es correcto el número en la calle, el punto kilométrico de la carretera o el código postal».

²⁴ Las motivaciones de los expedientes sancionadores, además, en ningún caso especifican por qué optan por aplicar la sanción individualmente a cada dato y no globalmente a cada conjunto de los mismos.

²⁵ A lo que añade FALCÓN Y TELLA (2013) p. 22, que «tampoco puede sancionarse por no presentar la declaración en papel, ya que no existe ningún modelo para ello».

La esencia de la negligencia, como se ha expuesto en numerosas resoluciones del TEAC (así, en las de 31 de enero de 2012 y 12 de febrero de 2015) y Sentencias del Tribunal Supremo (entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999), «radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma».

El bien jurídicamente protegido en este caso es la prevención y lucha contra el fraude. Así se admite de forma directa y explícita en la Exposición de motivos de 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 que introdujo la reiterada DA 18^a LGT que fundamenta la obligación de presentación del modelo 720, cuando en el tercer párrafo de su apartado I considera que

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 [...] el establecimiento de nuevas obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

Y en la propia sala de prensa de la página electrónica de la AEAT se reconoce que el «control del patrimonio ubicado en el extranjero permite ensanchar las bases imponibles de los impuestos, dado que la presentación del modelo 720 induce a la correcta tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio y el IRPF».²⁶

Sin embargo la aparición de la sanción se vincula única y exclusivamente con el hecho formal de no presentación de la declaración o de su presentación fuera de plazo o con alguna inexactitud. Dentro de las circunstancias concretas que pueden estar en la base de dicha situación, muchas pueden ser totalmente ajenas a aquellas que la normativa dice pretender combatir y no ponen en absoluto en peligro el bien jurídicamente protegido.

²⁶ http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Notas_de_prensa/Los_contribuyentes_declaran_por_primera_vez_en_2016_mas_de_13_700_millones_de_euros_en_bienes_y_derechos_situados_en_el_extranjero.shtml.

Las declaraciones presentadas voluntariamente fuera de plazo, no lo harán en ningún caso. Tampoco aquellas que, cumpliendo con las condiciones formales de la obligación, hubieran incurrido algún error, y menos aún cuando es de carácter nimio, al declarar la multiplicidad de datos que se exigen en relación con cada uno de los bienes. Y ni siquiera existe tampoco ese riesgo en supuestos en que la declaración no se haya en absoluto presentado,²⁷ cuando los bienes sometidos a la obligación hubieran procedido de rentas generadas en el interior del país exentas o no sujetas,²⁸ o, en cualquier caso, las generadas fuera de él por quienes no fueran en aquel momento residentes en España, cuyo hipotético fraude en el momento de su generación no corresponde en absoluto al estado español castigar.²⁹ Y no digamos ya cuando las rentas producidas por dichos bienes se hubieran incluido puntualmente en la correspondiente declaración de IRPF, IRNR o IS, o los propios bienes lo hubieran sido en la del IP.

En reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo ha indicado que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. Así, en Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), ha señalado que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos.

También en múltiples ocasiones el Tribunal Supremo, como en su Sentencia 627/2008 de 17 de abril, ha indicado que «la negligencia como elemento subjetivo de la infracción ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario».

Según declaró el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 1 de abril de 1982, la presunción de inocencia debe aplicarse a los procedimientos sancio-

²⁷ Lo cual, por otra parte, es una tentación lógica en todo aquél al que se le haya pasado inadvertidamente el plazo originario para presentar la declaración, habida cuenta de que ello es tanto como incitar a la Administración a aplicar durísimas sanciones que probable y justificadamente no se crean merecer.

²⁸ Aunque en este caso el documento de la Comisión (2015) p. 6, da por supuesto que la Administración tributaria va a entender que respecto a este tipo de rentas no se entiende que su titular tenga la condición de contribuyente, pudiendo por tanto oponerse a la generación de la renta presunta, no parece que en la realidad esté siendo así.

²⁹ En estos casos no se aplicaría la presunción de generación de rentas, pero sí existiría una infracción muy grave castigada con 10.000 euros por cada dato omitido, inexacto o incompleto.

nadores e implica, de acuerdo con lo establecido en la STC de 24 de septiembre de 1986, que toda sanción debe ir precedida de una actividad probatoria, debiendo ser las pruebas vitales y valoradas jurídicamente y recayendo la carga de la prueba sobre el acusador, que en este caso es la Administración Tributaria. Posteriormente, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, estableció que

cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio. Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el artículo 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencias de 22 de octubre de 2009 y 1 de febrero de 2010, así como el TEAC, en Resoluciones como las de 22 de junio o 21 de septiembre de 2010.

En particular, la STS de 12 de julio de 2010, estableció que la necesidad de que los procedimientos sancionadores tributarios respeten las garantías constitucionales,

entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución (por todas, sentencia de 6 de junio de 2008, casación 146/04, FJ 4º). Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aun así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencia de 6 de junio de 2008, casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 casación 3121/03, FJ 3º).

De igual forma, la SAN de 9 de diciembre de 2010 señaló que no se puede confundir la responsabilidad tributaria con la intencionalidad de la infracción, precisando que una cosa es que el sujeto pasivo sea responsable de sus deberes tributarios, y otra que la falta de cumplimiento de los mismos resulte imputable a dolo o negligencia.

Van a ser muchos los casos en que la declaración del modelo 720 no se presentó antes de marzo de 2012 porque los sujetos que debían haberlo hecho no pensaron en modo alguno que una normativa antifraude les resultase aplicable, como es el caso de todos los que, siendo o no nacionales españoles, tuvieran su patrimonio en otro país a consecuencia de haberlo adquirido en él en una anterior etapa de residencia.

Sin embargo la práctica está demostrando que la Administración tributaria no hace distinción alguna sino que, al contrario, ha procedido a la apertura sistemática de expedientes sancionadores ante la más mínima irregularidad observada respecto a esta declaración. Y en ellos no existe prueba alguna, muchas veces porque no puede haberla, de la falta de diligencia del presunto infractor,³⁰ limitándose a introducir una referencia al artículo 6 del código civil, que establece que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento.³¹

Podemos resumir la cuestión extrayendo el pensamiento de ROZAS VALDÉS (2015) p. 92: la infracción

«no describe conducta alguna del contribuyente. No guarda relación alguna con su comportamiento o con sus intenciones [...] no es factible sin la colaboración inestimable de la Administración tributaria [...] puede decirse que el precepto establece un régimen sancionador de responsabilidad objetiva, expresamente prescrito por nuestro Tribunal Constitucional»

³⁰ Por ejemplo, el saldo global a partir del cual es obligatoria la declaración es de 50.000 euros; sin embargo, el artículo 42 bis RGGI extiende esa obligación a quienes hayan sido titulares –con cualquiera de las formas de titularidad tan extensiva que recoge– durante «cualquier momento del año al que se refiera la declaración». Así pues, es posible estar obligado por haber tenido participación, digamos en enero, en una cuenta con un saldo de 100 euros en la que después se ingresen otros 49.900 euros. El pequeño detalle de que el antiguo titular probablemente no tiene forma alguna de saber los datos de la cuenta una vez cancelada su relación con ella es absolutamente irrelevante, aunque evidentemente no se puede sostener que la falta de declaración que lógicamente se producirá se ha hecho siquiera con una mínima falta de diligencia por parte del que verá indudablemente abierto un expediente sancionador, con una sanción de 10.000 euros, por no haber cumplido su obligación, que difícilmente podía conocer, de «indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que dej(ó) de tener tal condición» que establece su apartado 3.

³¹ Aunque una norma civil nunca puede ser aplicable a un procedimiento penal, que no se conforma para la sanción con el mero incumplimiento, sino que exige un plus de culpabilidad, aunque sea en grado mínimo.

3.4. *Compatibilidad con el principio de proporcionalidad*

El principio de proporcionalidad de las sanciones es exigible en nuestro sistema por una cuádruple vía: el artículo 49.3 de la carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, vinculante para la interpretación de nuestra Constitución según su artículo 10.2, conforme al cual «La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción»; la segunda es, pues, la Constitución;³² la tercera, la Ley General Tributaria, cuyo artículo 178 ya hemos mencionado antes,³³ y la cuarta, el artículo 129 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.³⁴

Ello implica que la constitucionalidad, y aun la mera legalidad, de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales, requieren la estricta observancia de este principio.³⁵ Viene a ser un reflejo del principio de igualdad, que en el caso de las sanciones indica que deben ser ajustadas a la entidad de la infracción cometida y que las infracciones no pueden ser reprimidas con penas más graves que la propia entidad del daño causado por ellas.

Su contenido ha sido definido por el Tribunal Constitucional en la STC 207/1996, de 16 de diciembre de 1996, al señalar que para comprobar si una medida supera el juicio de proporcionalidad es necesario comprobar si cumple los tres siguientes requisitos:

Si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma

³² Por incorporación de la jurisprudencia de los Tribunales supranacionales europeos, como destacan ROCA TRÍAS y AHUMADA RUIZ (2013) p. 4.

³³ Además, con carácter general el artículo 3.2 LGT establece que «La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

³⁴ Ley 39/2015, de 1 de octubre, cuyo apartado 3 dispone, en relación con el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria de las Administraciones Públicas, que «En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios».

³⁵ Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En particular en el curso de un proceso penal las SSTC 37/1989, 85/1994 y 54/1996.

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).

Respecto al juicio de idoneidad, en principio parecería que es el único que se cumple. Sin embargo la extremada dureza de las penas puede incentivar al incumplimiento, lo que haría perder, en los casos en los que exista realmente fraude –que es lo que en teoría se pretende combatir– la eficacia perseguida. Como gráficamente señala FALCÓN Y TELLA (2013) p. 15, «la norma solo servirá para que los contribuyentes con bienes o derechos en el extranjero que no hayan presentado el modelo, se esmeren en su ocultación».

Con relación al juicio de necesidad, existen medidas de igual o posiblemente mayor eficacia, pues la información reflejada en el modelo 720 puede ser conocida de antemano por la Administración española por vías diferentes y de hecho, normalmente es muy probable que así sea, pues los defraudadores difícilmente van a presentar voluntariamente la declaración, los que hayan dejado de serlo por haber presentado previamente la declaración tributaria especial ya la han proporcionado voluntariamente³⁶ y los que no lo sean, si están sujetos en España por obligación personal, ya habrán declarado los rendimientos procedentes de esos bienes.³⁷

Además, con carácter general, existen diferentes normas de carácter internacional que permiten a la Administración tributaria española acceder a los datos tributarios que puedan poseer otras Administraciones con las que se haya acordado el intercambio de información. Aparte de la multiplicidad de convenios bilaterales para evitar la doble imposición que tienen cláusula de intercambio de información, siguiendo lo establecido en el artículo 26 del Modelo de

³⁶ Aunque la propia DGT en su primer «Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial», de 27 de junio de 2012, especificó que las rentas prescritas no necesitaban ser relacionadas en la declaración tributaria especial, así que en estos casos se podría dar la retorcida circunstancia de que se considerasen ganancias de patrimonio no justificadas aquellas no declaradas por seguir esta indicación, efectuada desde luego sin carácter vinculante.

³⁷ Y, desde luego, si no lo han hecho por no estar sujetos a tributación, más difícilmente aún se explica la dureza con la que se castigan los defectos en su identificación. No añadimos que quizás también los propios bienes pueden haber sido declarados en el IP porque normalmente su cuantía estará muy alejada del umbral necesario para hacerlo así.

Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE en el que todos ellos se basan, con carácter genérico en el ámbito comunitario está la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011, sustitutiva de la Directiva 77/799/CEE en la que se regula el régimen jurídico de los intercambios de información entre los Estados miembros en relación con los tributos directos y modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, y en el ámbito extracomunitario, el Convenio de 25 de enero de 1988, cuyo objeto es la regulación de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal y el modelo estandarizado de intercambio de información lanzado por la OCDE el 15 de julio de 2014 y adoptado por España, entre otros 51 países, el 29 de octubre de 2014.³⁸

Finalmente, en cuanto al juicio de proporcionalidad en sentido estricto, los deberes formales cuyo incumplimiento se sanciona tienen como objetivo principal el que se observe el deber de contribuir de forma acorde con el principio constitucional de capacidad económica, sin que su establecimiento pueda suponer costes excesivos que menoscaben dicho principio.

En el caso de declaraciones voluntarias fuera de plazo no se produce daño alguno para la Administración española, más allá del tener que gestionar la declaración junto con las de un ejercicio distinto a aquél en que fue generada su obligación. Sin embargo el mismo puede castigarse con una sanción de una importancia económica –recordemos que el mínimo es de 1.500 euros– que desde luego normalmente no guarda relación alguna con la infracción cometida. Y tampoco parece desde luego proporcionado el castigar con 10.000 euros errores de identificación de los bienes que si se detectan es porque se han contrastado, es decir, porque se trataba de información que la Administración tributaria conocía por otra vía.

Además, como estamos examinando, la medida adoptada entra en conflicto con numerosos principios básicos de nuestro sistema. La violación de todos

³⁸ Resalta ROZAS VALDÉS (2015) p. 81, que «De entre toda la información sobre bienes y derechos ubicados en el extranjero que se exige facilitar al contribuyente al menos una parte –la relativa a cuentas corrientes y activos financieros– difícilmente podría alegar la Administración que no la conocía, a la vista de la velocidad de cruce que está alcanzando en los últimos meses el desarrollo del llamado intercambio automático de información. Empieza a tener poco sentido –más bien ninguno– que se obligue al contribuyente a facilitar determinada información que conforme al denominado *Common Reporting Standard* [...] se supone que ya debería de estar en poder de la Administración tributaria. Y, mucho menos, a sancionarle por no haber informado de lo que la Administración tributaria ya se supone que conoce».

ellos a cambio de obtener una información de la que ya se dispone por otras vías implica su absoluta desproporcionalidad y, por tanto, la inconstitucionalidad de la norma.

Tampoco salva el juicio de proporcionalidad la forma concreta de cuantificación de las sanciones aplicables y son numerosos los ejemplos propuestos por la doctrina, lamentablemente superados en la práctica.³⁹

En la base de esta desproporción se encuentra el hacer depender la cuantía de la sanción del número de «datos o conjunto de datos» y no, en ningún caso, de la transcendencia de los datos erróneos, el valor real de los datos omitidos, la espontaneidad en el cumplimiento de las obligaciones, aunque sea fuera de plazo, o el previo conocimiento por parte de la administración de dichos datos, ni siquiera cuando hayan sido facilitados por otra vía por el propio obligado.⁴⁰

Así pues, en palabras de GARCÍA CARACUEL (2104) p. 455, «hay una ausencia total de ponderación entre el bien jurídico protegido y la sanción establecida para el incumplimiento de los deberes de información establecidos».

Por tanto, la entera regulación de la declaración atenta contra el principio de proporcionalidad. Y ello no se justifica, en modo alguno, en la dificultad para obtener la información solicitada.

³⁹ Así, SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 70 y 71, expresa la falta de proporcionalidad de las multas previstas con los siguientes: «un error de un día en la fecha de apertura de una cuenta bancaria con un saldo de un euro se sanciona con una multa de 10.000 euros, que es la misma multa que habrá de pagar quien declara un euro como saldo de una cuenta en la que está depositado un millón. Otro ejemplo: una persona obligada a declarar que posea, entre otros cinco pequeños paquetes de acciones de distinta clase, con un valor de 1.000 euros cada uno, y no los declare deberá ser sancionado con una multa de 25.000 euros; otra persona que deje de declarar un paquete de acciones de la misma clase que valga un millón de euros, se hará acreedor de una sanción de 10.000 euros». Y FALCÓN Y TELLA (2013) p. 14, nos explica cómo «la sanción mínima hace que si se deja de declarar una cuenta con 10 millones la sanción sea 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 pasa a ser de 20.000 euros, lo que de nuevo resulta desproporcionado y completamente arbitrario».

⁴⁰ También SIMÓN ACOSTA (2014) p. 68, nos da un gráfico ejemplo de desproporción en relación con este tema cuando nos dice que «no parece en absoluto proporcionado que se sancione con 5.000 euros un error en la consignación del domicilio [de la entidad jurídica emisora de valores admitidos a cotización en bolsas oficiales de comercio] porque el declarado es el de una sucursal o, sencillamente, porque no es correcto el número en la calle, el punto kilométrico de la carretera o el código postal».

3.5. Compatibilidad con el principio de no concurrencia

Como hemos visto, las tres consecuencias que se producen en caso de no presentar la declaración de bienes en el extranjero, o de hacerlo de un modo irregular, requieren un único antecedente, la no presentación o presentación voluntaria fuera de plazo o con errores, de la reiterada declaración. Aunque para la segunda y tercera se añada otro requisito negativo, el no haberse adquirido los bienes con cargo a rentas declaradas o generadas antes de adquirir la condición de residente, deja vigentes muchos supuestos en los que únicamente existe el primero apuntado.

Estamos completamente de acuerdo con SIMÓN ACOSTA (2014), pp. 46 y ss. cuando indica que «entre la infracción de peligro y la de daño existe, al menos, una relación de medio a fin y en ambos casos el bien jurídico protegido es el mismo, dándose además la identidad del sujeto». Y esta identidad es, precisamente, la que se encuentra en la base de dicho principio sancionador.

Ello implica, indudablemente, una concurrencia de sanciones contraria al principio *non bis in ídem*, pues la ocultación en la declaración informativa es el medio necesario para la aparición de la nueva renta a gravar y, por tanto, para cometer la infracción material prevista.

No creemos que obste a ello el hecho de que quieran presentarse como procedimientos distintos, uno primero sancionador, otro segundo de regularización de bases y otro tercero nuevamente sancionador, pero separado del primero, pues la realidad es que, tal como se ha configurado la presunción de generación de rentas, tanto respecto a la forma y tiempo de su generación como a las pruebas admisibles en su contra, es una consecuencia automática del primer hecho sancionado.

Por otra parte, la ley de prevención de blanqueo de capitales⁴¹ prevé también sanciones por el incumplimiento de obligaciones relacionadas con la obli-

⁴¹ Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior, cuyo artículo 8 recoge en sus apartados 3 y 4 como infracciones graves y leves, respectivamente, la falta de declaración de operaciones exigidas por la ley y la falta de veracidad, la omisión o inexactitud en los datos de las declaraciones efectuadas, según superen o no la cuantía de 6.000.000 euros. Podría aducirse que esta cantidad está muy alejada de los 50.000 euros de la declaración de bienes en el extranjero, pero, por otra parte, la comparación entre ambas cifras da nuevamente una clara idea acerca de lo desproporcionado que es el régimen que se asocia a ella.

gación tributaria de declarar bienes y derechos del extranjero, lo cual también en algunos casos concretos podría provocar la vulneración de este principio.

3.6. *Compatibilidad con el principio de igualdad*

La conculcación del principio de igualdad también viene dada por muchos factores distintos.

Desde luego, no puede aducirse que la importancia del incumplimiento de una obligación de contenido idéntico pueda ser objetivamente mucho más grave que otra, en función de circunstancias arbitrarias que la hagan merecedora de un castigo hasta diez veces mayor, en el mejor de los casos (doscientas veces, en el peor).

El no presentar correctamente una declaración de suministro de información es castigada en la Ley General Tributaria por dos preceptos distintos que tienen un alcance también distinto, y mucho.

El primero de ellos es el artículo 198,⁴² que para las declaraciones que en general respondan a esta obligación de información contempla una infracción leve sancionada con 20 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros, que se rebajan a 10 euros, con un mínimo de 150 euros, en caso de que la declaración sea efectuada espontáneamente fuera de plazo.

⁴² «Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior».

Frente a esto, el apartado 2 de la DA 18^a LGT,⁴³ para las declaraciones que en particular respondan a la obligación de suministro de información articulada a través del modelo 720, recoge una infracción muy grave sancionada con 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros y sin máximo alguno. En el caso de que la declaración sea efectuada espontáneamente fuera de plazo la sanción recibe una importantísima rebaja, minorándose hasta 100 euros por dato con un máximo de 1.500 euros. Eso sí, la multa sigue siendo diez veces superior al caso general.⁴⁴

⁴³ «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.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

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. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

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. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble 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 inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.»

⁴⁴ También, como resaltan ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 132, «llama la atención en primer lugar que las infracciones en el caso de la declaración de bienes se califican en todo caso como *muy graves*, sin distinguir entre los casos de falta de presentación –calificadas como leves en la regulación genérica– y los de presentación inexacta o incompleta –que en su regulación genérica se califican únicamente como *graves*–», cuando «el desvalor en la conducta del contribuyente sería el mismo en ambos casos».

Y si nos vamos a una norma ya específica antifraude con algunos componentes internacionales, el fijado en la ley de prevención de blanqueo de capitales para las declaraciones ausentes o inexactas tiene un tope máximo de 6.000 o 3.000 euros según la cantidad implicada sea mayor o menor de seis millones de euros. Así pues, el peor castigo por no declarar en este caso es una quinta parte mayor, pero debe tratarse de una cantidad más de ciento veinte veces más alta, y eso si no hablamos de titularidad compartida, caso en que la desproporción seguiría creciendo.

De modo paralelo, el incumplimiento de la obligación de relacionarse con las Administraciones Públicas establecido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que comprende tanto las notificaciones como la presentación de documentos y solicitudes a través de registro, se sanciona con una multa pecuniaria fija de 250 euros, en tanto que el mínimo por no hacerlo así en la declaración de bienes en el extranjero es de 1.500 euros.

La propia constatación de estas cifras hace innecesario resaltar nada, pues la falta de justicia y de igualdad de este sistema sancionador se evidencia de modo palmario por sí misma.⁴⁵

En cuanto a la generación de la renta imputada, resulta discriminatorio el que para los bienes situados en territorio nacional se admita cualquier prueba de su procedencia para eliminar su consideración como ganancias de patrimonio no justificadas y en cambio para los nuevos casos se limiten las pruebas a que hubiera sido renta declarada u obtenida antes de adquirir la residencia en España. Y también el que otros tipos de renta oculta pueden declararse voluntariamente de forma extemporánea con los recargos del artículo 27 LGT,⁴⁶ enervando la presunción de ganancia de patrimonio, mientras que ello no sucede en relación con la declaración informativa, al ser la renta generada una ficción que el contribuyente no puede aplicar por sí mismo. Esto supondría tratar de

⁴⁵ Además, como ya hemos visto, el hecho de que la sanción se cuantifique de forma objetiva sobre la base de lo que se considera dato o conjunto de datos, pese a que, como dice GARCÍA CARACUEL (2104) p. 455, «la lesión del bien jurídico protegido es manifiestamente desigual en función del distinto valor de los bienes y derechos no declarados», introduce un elemento adicional de desigualdad, por si no hubiera ya suficientes.

⁴⁶ Eso les estaba permitido incluso a quienes hicieron la declaración tributaria especial de la «amnistía fiscal», como resalta GONZÁLEZ ALBA (2013) p. 8.

forma desigual a situaciones objetivamente iguales si no fuera porque en la base de declaraciones extemporáneas son excepcionales las situaciones en las que no ha habido previamente fraude, mientras que en la declaración de bienes en el extranjero estas no lo serán en absoluto, así que en realidad lo que se hace es dar un trato mucho peor a la situación objetivamente menos grave.⁴⁷

Es más, cuando los bienes se hayan adquirido sin pagar los correspondientes impuestos sí que se podría efectuar esta declaración extemporánea antes de efectuar la declaración de bienes, con lo cual se favorecería de la excepción de ser ya renta declarada. En cambio si fuera renta exenta o no sujeta –por ejemplo, procedente de una donación– o se hubiera generado en un ejercicio ya prescrito, no podría efectuarse dicha declaración y por tanto la sanción sería en todo caso del 150%, lo mismo que si se tratase de renta prescrita. Con el agravante, en estos casos, de traer a tributación una renta que estaba –o ya estaba– excluida de ella.

«Por otro lado, la norma no diferencia y castiga igual a aquel que ha ocultado bienes en territorios conflictivos u opacos y aquel que los ha ocultado (no informado) en otros territorios de fácil acceso».⁴⁸

Con respecto a la propia declaración, dentro de ella existen discriminaciones tanto objetivas como subjetivas.

Las primeras, por la limitación a las tres categorías de bienes cuya declaración se exige, existiendo otras muchas, que también podrían ser perfectamente controlables, cuya titularidad no es necesario declarar y que, por tanto, no merecerán castigo alguno aunque se hayan adquirido de un modo no respetuoso con las obligaciones tributarias.⁴⁹

⁴⁷ ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 135, proponían un ejemplo que en su momento parecía absurdo pero que hoy, lamentablemente, estamos viendo que es la forma ordinaria de actual al respecto. En concreto, calculaban las consecuencias de no declarar una renta de 100.000 euros, que serían una multa de 10.000 euros en caso de haberse acogido a la amnistía fiscal, o 135.000 euros, más intereses, de no haberla incluido en la declaración informativa.

⁴⁸ ESCANDÓN RUBIO y FERRIOLS LITA (2012) p. 132.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 131, resaltan que «teniendo en cuenta la finalidad perseguida por la Ley de intensificación de la lucha contra el fraude, echamos en falta que la obligación se extienda a otro tipo de bienes que, por sus características, podrían tener una mayor vinculación con la elusión fiscal o con otro tipo de conductas ilícitas y que la norma omite, como podrían ser joyas, vehículos, embarcaciones, metales preciosos o dinero en efectivo». U obras de arte, cajas fuertes,... Sin ir más lejos, artículo 65 quater del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia incluye una cuarta categoría a declarar, los «bienes muebles y derechos sobre bienes muebles situados en el extranjero o que estén matriculados o consten en registros de países extranjeros».

Además, desde otro punto de vista, se puede también poner de manifiesto⁵⁰ que el modelo 720 exige la aportación de datos que no son requeridos siquiera a las entidades y agentes financieros situados en territorio español, como direcciones completas, incluidos códigos postales, fecha exacta de apertura de cuentas bancarias o fecha de contratación de los seguros.⁵¹

Las segundas aparecen por la forma en que se contempla la exclusión de la obligación de declarar.

GONZÁLEZ CUERVO (2013) p. 115, tras relacionar las excepciones al deber de declaración las justifica indicando que otra cosa «llevaría a situaciones absurdas», entre las que incluye «que una persona física o jurídica tuviera que informar a la Administración de algo que ya conoce por medio de otras declaraciones realizadas por terceros, como podrían ser las propias entidades bancarias donde se encuentran depositados los fondos». Sin embargo, esto es algo que la normativa solo excepciona en algunas ocasiones muy concretas, como cuando las cuentas estén abiertas en el extranjero en entidades de crédito domiciliadas en España, que estén obligadas a declararlas.⁵² Por el contrario, no hace la misma salvedad en casos aún más radicales, como puede ser el de una persona física que no incluya en su declaración informativa un bien inmueble radicado en el extranjero, aunque sí declare en su IRPF los rendimientos obtenidos del mismo, especificando su identificación completa. Y tampoco en el caso de titularidad compartida, aunque se disponga de la información por haberla presentado uno de los titulares, se excluye al resto, antes bien, serán más diligentemente sancionados por no haber reiterado la declaración ya presentada con idénticos datos.⁵³

Además, cuando el artículo 42 ter RGGI recoge la excepción de declarar respecto a los valores, derechos, seguros y rentas, únicamente la contempla

⁵⁰ Como se hizo en la demanda del recurso contencioso-administrativo núm. 128/2013 que dio lugar a la San de 24 de febrero de 2014.

⁵¹ Datos cuyo error, por supuesto, es idénticamente sancionable a la omisión de un saldo de varios millones de euros.

⁵² Como hemos ya indicado en nota anterior, en estos casos la Administración se conforma con no conocer los datos adicionales que pide en el modelo 720, sin que ello le suponga problema alguno de eficacia en su lucha contra el fraude.

⁵³ Salvo que dicha titularidad implique un ente sin personalidad jurídica y se favorezcan expresamente de alguna de las excepciones previstas para ellos.

en relación con las personas jurídicas y a las «entidades» –que dado que se especifican separadamente deben, aunque parezca increíble, ser aquellas sin personalidad jurídica–, que las hayan individualizado en su contabilidad, deja activa la obligación de declarar para las personas físicas que cumplan dicha condición.⁵⁴

Finalmente, una vez presentada la declaración ya no es necesario notificar el aumento de valor de los bienes mientras no se supere el límite de 20.000 euros, con lo cual el legislador admite que cuando las cifras son inferiores a esta no merecen la pena ser declaradas. Sin embargo si no se presenta la declaración por poseer digamos el 1% de un bien declarable que tenga un valor total de 50.000 euros, que serían únicamente 500 euros, ahí sí es tan relevante que se sanciona con 1.500 euros.

Y podríamos comparar también estas cantidades con las previstas para la declaración de bienes poseídos dentro del territorio nacional, que es el Impuesto sobre el Patrimonio,⁵⁵ que, con carácter general, fija el mínimo para su presentación en dos millones de euros, es decir cuarenta veces más que para los radicados fuera de él.

3.7. Compatibilidad con el principio de seguridad jurídica

Este principio se ve en entredicho en la medida en que se hace caso omiso de la no retroactividad, la cual, a su vez, se ve comprometida por la posibilidad de imputación de rentas a ejercicios predeterminados, con independencia de cuál haya sido la fecha real de su generación o incluso de que pueden corresponder a obligaciones tributarias ya extinguidas por el transcurso del tiempo.

Y ello no se resuelve por el hecho de que se aparentemente se haya limitado temporalmente la retroactividad, al decirse que la imputación se efec-

⁵⁴ También si entendemos, como hacía FALCÓN Y TELLA, que no puede sancionarse a quien no presente declaración, ya que la obligación telemática no existe y tampoco hay modelo en papel para ello, se pone, quebrando aún más gravemente el principio de igualdad, en peor situación al que ha realizado una declaración defectuosa que a quien no la ha presentado en absoluto.

⁵⁵ En cuyas páginas hubiera tenido su ubicación idónea esta declaración de bienes en el extranjero, sin necesidad siquiera de alterar el ámbito de los obligados a presentarla.

tuará al último ejercicio no prescrito en el que ya estuviera en vigor dicha norma, pues la capacidad económica que se pretende gravar puede haberse generado, y de hecho normalmente lo habrá hecho, en un tiempo muy anterior a ese momento. Y aunque la sanción que derive de esta imputación no será retroactiva en sentido estricto, pues está cubierta por la norma, de hecho sí que lo es.

Como nos indica LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 31,

las leyes tributarias retroactivas están en principio admitidas por nuestra Ley fundamental y solo incurrirán en inconstitucionalidad cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución; fundamentalmente los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

Tras aludir a la postura del TC respecto a los grados de retroactividad, indicando que la entiende admisible cuando es de grado medio y la rechaza cuando es en grado máximo, califica el grado de la que presenta esta nueva medida «de lo que podríamos denominar *ultra*», pues «afecta, no ya a hechos consumados o perfeccionados, sino a obligaciones extinguidas de conformidad con lo establecido en el artículo 59 de la LGT».⁵⁶

Tampoco se respeta en absoluto la prescripción, cuyo objetivo último es precisamente la seguridad jurídica.⁵⁷

En palabras de SIMÓN ACOSTA (2015) p. 3,

si nos atenemos a lo preceptuado por el art. 10.2 de la Ley General Tributaria, «las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento». Tanto el IRPF como el IS son tributos periódicos y, por tanto, el art. 39.2 de la Ley del IRPF se aplica por primera vez en el periodo de 2013 y el art. 134.6 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se aplica por primera vez al período impositivo que se inicie después del 31/10/2012.

Es decir, las ganancias de patrimonio no justificadas reguladas por el art. 39.2 de la Ley del IRPF y las rentas presuntas previstas en el art. 134.6 del TR

⁵⁶ LÓPEZ LÓPEZ (2013), pp. 31 y 32.

⁵⁷ Así se deriva de las STS de 2 de diciembre de 1974 y 26 de julio de 1983.

de la Ley del IS se imputan temporalmente a un periodo impositivo en que todavía no son aplicables las consecuencias jurídicas en ellos previstas.⁵⁸

Como reiteradamente se ha señalado, la imprescriptibilidad solamente se admite para crímenes muy alejados del que aquí estamos examinando. Y, por si ello fuera poco, la vía elegida tampoco puede ser más opuesta al concepto de seguridad jurídica. Por ello no podemos estar más de acuerdo con GARCÍA CARACUEL (2104) p. 459, cuando nos indica que «la derogación, de facto de la prescripción por vía de presunción que no admite prueba en contrario atenta con la propia esencia de este instituto».

Finalmente, también compromete la seguridad jurídica el obligar a todos los llamados «titulares reales», concepto en muchas ocasiones muy difícil de determinar, sobre todo en los casos de figuras jurídicas complejas que no tienen equivalente en nuestro sistema.⁵⁹

3.8. *Compatibilidad con el principio de capacidad económica*

Como nos indica el magistrado ARAGONÉS BELTRÁN (2005) p.162,

El principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE impide que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.

Así pues, el principio de capacidad económica exige gravar rentas reales y no presuntas. Una cosa es que se admita la constitucionalidad de las presunciones «cuando se grava la titularidad de fuentes teóricas de ingresos obtenidos a causa de la conducta del sujeto», como en las normativas que prevén la apli-

⁵⁸ Expresivamente, ROZAS VALDÉS (2015), pp. 71 y 72 escribe que «la pirueta pretendida por el redactor de la norma de hacer creer que no se está ante la aplicación de una norma a hechos pretéritos, eventualmente prescritos, y que no tiene carácter retroactivo porque, en realidad, describe un nuevo hecho imponible que se devenga al momento de descubrirse la tenencia de los bienes radicados en el extranjero no deja de ser, ciertamente, tan original como endeble».

⁵⁹ FALCÓN y TELLA (2013) p.6. que concluye por ello que «difícilmente se podrá sancionar (si es que se puede sancionar a alguien) a personas que sean distintas de los titulares jurídicos, de los apoderados y, en el caso de las cuentas, de los autorizados».

cación de objetivos o de módulos, o cuando de una conducta de fraude se infiera la existencia real de una renta no gravada, como sucede con el primer apartado del artículo 39 LIRPF o los apartados 1 a 5 del artículo 121 LIS, y otra muy distinta que se haga aparecer una renta de circunstancias que, o hagan dudar de su existencia real, o bien directamente indiquen su inexistencia o su carácter de no tributable.

En este caso no solamente se efectúa una presunción en estas condiciones, sino que esta tiene prácticamente un carácter *iuris et de iure*, dada la extrema limitación de los medios que se permiten para destruirla.

En principio la consecuencia inmediata de la presunción es la aplicación de la escala de gravamen, lo cual parece respetuoso con la legalidad. Pero deja de serlo si entendemos, como creemos haber justificado sobradamente, que dicha presunción es radicalmente injusta, como en los casos notorios de bienes procedentes de rentas exentas, no sujetas o prescritas.

Además, en estos casos no solo se va a someter a tributación una capacidad económica por completo ajena a la tributable, sino que el juego de la progresividad hará que la capacidad real existente, que será la que se haya declarado en el ejercicio al que se sume la presunción, se someta a un tipo más alto del que en realidad debe corresponderle.

Ello supone una doble violación de este principio, convirtiendo también en inconstitucional la regulación en este punto.

3.9. Compatibilidad con el principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad no se puede predicar de las sanciones, sino de las obligaciones tributarias.⁶⁰ Sin embargo en este caso en concreto, dada la particular concatenación de consecuencias que se asocian al incumplimiento formal de la declaración de bienes, no es claro en cuál de las dos categorías nos movemos.

⁶⁰ Aunque la configuración concreta de algunas sanciones por incumplimiento formal puede llevar a imponer multas de 10.000 euros a sujetos con un patrimonio 10, 100 o 1.000 veces menor, la injusticia no se plasmaría en confiscatoriedad, sino en desproporcionalidad.

Parece que el legislador no ha querido otorgar a la presunción de generación de rentas un carácter sancionador, pues reconocerlo sería tanto como confirmar expresamente que se viola el principio de no concurrencia. Vamos, por tanto, a dar por buena su postura, a los solos efectos de entrar a examinar si esta consecuencia en particular puede ser confiscatoria o no.

Se podría discutir si su carácter indestructible en casos en los que es palmario que la renta no debe someterse a gravamen –cuando hubiera estado exenta o no sujeta, o si ya ha prescrito– implica en sí mismo una medida confiscatoria, pues puede considerarse que tiene tal carácter cualquier medida que se aplique sobre una capacidad inexistente o no gravable, por mínima que sea la fracción de la misma cuyo pago se exija.

Pero el caso es que una vez convertida en gravable esa renta inexistente, es ineludible que se le aplique la sanción del 150% y, por si ello fuera poco, sobre la renta presuntamente aflorada, sin minoración de cantidades pendientes de compensación o deducción. Así que en realidad la consecuencia de la presunción es tanto una cosa como otra, y si añadimos al tipo de gravamen un 150% adicional, entonces sí que entramos de lleno en el terreno de la confiscatoriedad, incluso con los discutibles criterios de nuestro Tribunal Constitucional de situar la frontera para ello en el 100% de la renta.

Así pues, se considere o no sanción tributaria, el establecimiento de la presunción en los términos en que se recoge no saldría airosa, con uno u otro fundamento, de un juicio de constitucionalidad.

4. COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA DE LAS CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

El artículo 3.2 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada)⁶¹ establece que

⁶¹ Diario Oficial de la Unión Europea C83, de 30 de marzo de 2010, pp. 13-45.

La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia.

Por su parte, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁶² dispone:

Artículo 63.1:

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.

Artículo 65:

1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros 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; 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.

Indudablemente la obligación de declarar los bienes en el extranjero compromete en alguna medida la libertad de circulación de capitales y, dado que en muchas ocasiones traerá causa de un cambio de residencia, también la libertad de circulación de personas. No obstante, esta circunstancia no puede hacernos sin más considerar esta medida contraria a los Tratados, pues para ello es necesario que exista una auténtica vulneración de estas libertades y, además, que la misma no sea excepcionada por considerarse preferente la protección de otro valor, que en el caso que nos ocupa no puede ser otro que la persecución del fraude fiscal.

⁶² Publicado a continuación del anterior, pp. 47-199.

En efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como luego veremos,⁶³ ha interpretado estos preceptos en el sentido de que una determinada normativa, incluso si es discriminatoria, puede estar justificada por las exigencias imperativas de interés general y, en particular, por la relativa a la prevención del fraude y el abuso fiscal,⁶⁴ pero exigiendo en todo caso que la norma sea proporcionada a los fines que pretende conseguir para que su compatibilidad con el TFUE pueda ser salvada. Y «debe establecerse una distinción entre las diferencias de trato autorizadas por el artículo 65, apartado 1, letra a) del TFUE y las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo».⁶⁵

Así pues, el estado español está facultado para establecer la obligación de cumplimentación del modelo 720. Sin embargo, ello debe hacerse en condiciones que no supongan ni discriminación, ni restricciones encubiertas a la libertad de circulación, siendo en caso contrario nulas las normas que regulen dicha obligación.

Las normas internas deben también respetar el principio de proporcionalidad tal y como ha sido definido por el TJUE, que, paralelamente a lo que sucede en el ámbito nacional, exige que la norma sea idónea para el objeto perseguido, que este no se pueda conseguir mediante otra disposición que produzca un perjuicio menor al ciudadano y que exista una relación de equilibrio razonable entre los costes y los beneficios de la medida puesta en cuestión.⁶⁶

Así pues, es necesario en primer lugar examinar si, en efecto, esta medida es contraria a los antedichos principios, en segundo lugar si, aun siéndolo, está amparada por ser proporcional a los fines que pretende conseguir y, en tercer lugar, si siendo en sí misma respetuosa con el Derecho de la UE, lo es también el sistema de sanciones que establece.

⁶³ Además de los tres pronunciamientos básicos a que después haremos referencia concreta por su mayor similitud con el caso español, LÓPEZ LÓPEZ (2013) invoca en este sentido, siguiendo al propio Tribunal, a las STJUE de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, asunto C-386/04; 11 de octubre de 2007, Elisa, asunto C-451/05; 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, y 27 de enero de 2009, Persche, asunto C-318/07.

⁶⁴ Estos son precisamente las dos razones que aduce la exposición de motivos de la Ley 7/2012 para la introducción de la nueva normativa española antifraude.

⁶⁵ COMISIÓN (2015) p.2.

⁶⁶ Tal sucede en las STJUE de 11 de junio de 2009 (asuntos C-155/08 y C-157/08, ap. 47), de 15 de septiembre de 2011 (asunto C-132-10, ap. 31) y 28 de octubre de 2010 (asunto C-72/09, ap. 33).

4.1. *Compatibilidad de la obligación de declarar el modelo 720 con las libertades de circulación*

Respecto a la libertad de circulación de capitales, que es la que primordialmente se ha estudiado al respecto, entendemos, con FALCÓN Y TELA (2013) p. 15, que esta medida tiene en general un claro efecto disuasorio respecto a la realización de inversiones en el extranjero, máxime dado su carácter desproporcionado e indiscriminado.⁶⁷ Y que, además, puede penalizar a las personas, tanto físicas como jurídicas, que haciendo uso de este derecho, como indica ORENA DOMÍNGUEZ (2014), pp. 259 y 260, han optado a lo largo de los años por desplazar su capital desde el país de su residencia a otros países.⁶⁸

En cuanto a la libertad de circulación de personas,⁶⁹ sí que la obligación en sí misma considerada puede ir más allá de ser meramente «un inconveniente» en los casos de cambio de residencia, pues en ellos se trata imponer a un ciudadano una obligación de declaración por el mero hecho de trasladarse a otro Estado miembro, más aún cuando el patrimonio a declarar haya sido generado en el país del que es nacional mientras era residente en el mismo. Y «quienes van a verse realmente perjudicados son los trabajadores desplazados a España por su empresa y que lleven viviendo en España más de 183 días».⁷⁰

Pero aun desde este punto de vista, estamos de acuerdo en que⁷¹

no habría ni discriminación ni restricción en el sentido del Derecho de la UE, ya que España aplica la misma normativa fiscal a todos los contribuyentes residentes en su territorio de acuerdo con criterios objetivos, con independencia del estado en el que se encuentren sus activos, y sin atender a su nacionalidad.

⁶⁷ Alude en concreto a las fuertes sanciones que se derivan de no declarar cantidades que, caso de estar depositadas en España, no darían lugar a su declaración en el Impuesto sobre el Patrimonio y quizás tampoco en el IRPF.

⁶⁸ A lo que añade, en particular (pp. 275 y 276), que tanto esta libertad como la de establecimiento están vulneradas por la imprescriptibilidad, medida que constituye una restricción encubierta de las mismas.

⁶⁹ PICH (2016) considera que el otro principio fundamental que puede verse afectado es, además de la libre circulación de capitales, «la libre prestación de servicios recogida en el artículo 56 del texto fundamental comunitario».

⁷⁰ GARCÍA CARACUEL (2104) p. 453.

⁷¹ COMISIÓN (2015) p.3.

También podría aducirse que contradice estos principios el limitar la forma de presentación a un modelo electrónico, y además tan extremadamente complicado como el previsto. Pero tampoco ello puede en sí mismo considerarse restrictivo, dado que se inscribe en el marco de la progresiva exigencia de nuestro legislador, que parece querer llegar en convertir en única esta forma de relación con la Administración tributaria.⁷²

Así pues, no creemos en principio que la mera obligación de declarar constituya una auténtica restricción, máxime dado el carácter tan genérico con que se aplica.⁷³ Este carácter que la salva, puede, sin embargo, condenarla si incorporamos al estudio las consecuencias del incumplimiento, pues en realidad no se fija la declaración como un simple método de conocer todos los activos en el extranjero, sino que tanto de la exposición de motivos⁷⁴ como del régimen de sanciones se deriva que se trata a *todos* los potenciales obligados como defraudadores.

Para dilucidar en qué medida la obligación española puede pasar de ser una mera molestia a constituir una verdadera restricción prohibida por el Derecho de la UE, conviene traer a colación la jurisprudencia del TJCE, en la que podemos encontrar tres casos en cierta medida similares al que nos ocupa. En ellos el alto Tribunal estudió, con carácter prejudicial, la posibilidad de que medidas que objetivamente, según su pronunciamiento, constituían restricciones o fueran discriminatorias, pudieran, no obstante, estar amparadas por los Tratados, dando lugar a las Sentencias de 11 de junio de 2009 (asuntos acumulados

⁷² Recordemos que la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria así lo estableció en particular para este tipo de declaraciones.

⁷³ En el mismo sentido, el documento de la COMISIÓN (2015) indica en su punto 3 que «las normas tributarias españolas se aplican a todos los residentes en España que posean activos situados en el extranjero, y cualquier inconveniente asociado a esta situación es una mera consecuencia de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales independientes en el seno de la UE».

⁷⁴ En sentido similar, aunque menos radical, el Preámbulo de 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, que introdujo idéntica obligación en el País Vasco, conforme al cual «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».

155/08 y 157/08) y de 15 de septiembre de 2011 (asunto 132/10), sobre una normativa belga que en presencia de bienes extranjeros ampliaba determinados plazos,⁷⁵ y a la Sentencia de 28 de octubre de 2010 (asunto 72/09), sobre una exención supeditada en Francia a la existencia de un convenio bilateral.

Son dos las condiciones necesarias para que ello suceda. En primer lugar, el objetivo de la medida debe situarse en la salvaguarda del sistema tributario del país y la persecución del fraude fiscal, garantizando la eficacia de los controles fiscales.⁷⁶

La declaración 720 se ha presentado sin tapujos como una medida anti-fraude, por lo que parece indudable a primera vista que concurre esta condición. El problema es que, teniendo como tiene carácter general, no en todos los casos de incumplimiento hay fraude. Evidentemente no lo habrá cuando los defectos sancionados son meramente formales, como los errores en la identificación de un domicilio. Y tampoco en muchos de carácter sustantivo, como en relación con la presunción de generación de renta de los bienes «ocultos» adquiridos con cargo a rentas que no se declararon por estar exentas.⁷⁷ Pero aun habiendo existido el mismo, la declaración voluntaria fuera de plazo debía indudablemente haberse acogido como excusa absoluta, igual que sucede con aquellas a las que, a veces con intereses económicos en juego mucho más relevantes, se les aplica esta en el ámbito interno.⁷⁸

⁷⁵ En la primera de ellas, el plazo de prescripción para comprobar y liquidar una obligación tributaria se ampliaba doce años desde los cinco previstos con carácter general cuando el impuesto objeto de comprobación afectase a un elemento poseído o producido en el extranjero; en la segunda, se subía de los dos años fijados para comprobar, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, el valor de las acciones nominativas de una sociedad cuya dirección efectiva estuviera en el interior del país –Bélgica, en este caso–, a diez cuando lo estuviera en otro Estado miembro. En ambos casos, el TJUE consideró que las medidas tenían efecto disuasorio respecto a obtener servicios financieros, invertir o mantener inversiones en otro Estado miembro, concluyendo por tal motivo que constituían una restricción a la libre circulación de capitales.

⁷⁶ Es claro en este sentido el apartado 30 de la STJUE 15/09/2011: «se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE, el objetivo de combatir el fraude fiscal y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véanse, en particular, por lo que se refiere a la lucha contra el fraude fiscal, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 32, y, por lo que se refiere a la eficacia de los controles fiscales, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 52)».

⁷⁷ En estos casos, en los que es la propia ley tributaria interna la que ha excluido la declaración, ¿cómo puede sustentarse la grave consecuencia de haber cumplido sus prescripciones?

⁷⁸ El documento de la AEDAF (2013) p.23 pone de manifiesto cómo la imposibilidad de presentar declaraciones complementarias que no conlleven sanción resulta en ocasiones contraria a toda justicia, como en el supuesto de adición de bienes a una herencia ya aceptada, declarada y liquidada, o el caso de un no residente fiscal en España que pase a serlo como consecuencia de la comprobación de un ejercicio anterior.

Así pues, sobre la voluntad de reprimir el fraude parece predominar la meramente recaudatoria, lo cual apoyaría su carácter restrictivo.⁷⁹

En segundo lugar, aun aceptando la existencia de la anterior condición, la medida discriminatoria debe superar el juicio de proporcionalidad, en sentido similar a como lo hemos estudiado en el derecho interno.⁸⁰

Como determinó la STJUE de 15 de septiembre de 2011,⁸¹

una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo [combatir el fraude fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscal] si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Entiende el Tribunal que la medida no es aceptable si va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, especificando en particular que⁸²

cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros,⁸³ por medio de

⁷⁹ Tal parece que la filosofía es: como somos conscientes de que los auténticos defraudadores no van a cumplir puntualmente con este deber, ingresemos todo lo posible de los pobres incautos que lo hagan equivocándose de alguna manera al interpretar y aplicar las confusas normas que les estamos proporcionando.

⁸⁰ Nos dice el ap. 47 de la STJUE de 11/06/2009 que «para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo», remitiéndose ya a la STJUE 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia (C-276/91).

⁸¹ Ap. 31, que remite en concreto a la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-0000, apartado 33.

⁸² Ap. 36.

⁸³ Aunque los casos surgidos lo hayan sido en el interior de la UE, la libertad de circulación de capitales amparada por los Tratados no se limita solo al territorio europeo, sino que, como indica ROZAS VALDÉS (2015) p. 83 [nota 27, en la que remite para ampliar este tema a PISTONE (2006)], «El Tribunal de Luxemburgo tiene declarado que las disposiciones comunitarias relativas a la preservación de la libertad de circulación de capitales (art. 63 TFUE) son aplicables –con los debidos matices– a aquellos terceros Estados cuyo régimen jurídico fuese parejo, a estos efectos, al de los Estados miembros de la UE. *Cfr.* por todas, las SSTJUE de 18 de diciembre de 2007, *Skatteverket* (C-101/05) y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04). El carácter desproporcionado del régimen especial aquí estudiado no vendría alterado, pues, por el hecho de que los bienes y derechos del contribuyente respecto de los que se hubiera incumplido la obligación de informar estuvieran ubicados en un tercer Estado con el que España tuviera suscritos acuerdos de intercambio de información tributaria». Y, en efecto, el ap. 27 de esa STJUE nos indica que «cuando se trata de movimientos de capitales entre Estados miembros y países terceros, puede invocarse ante los tribunales nacionales el artículo 56 CE, apartado 1, en relación con los artículos 57 CE y 58 CE, y dicha disposición puede implicar la inaplicabilidad de las normas na-

la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponible de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua (sentencia X y Passenheim-van Schoot, apartado 75).

Son dos los factores de comparabilidad con la situación española. Uno de ellos es la posibilidad de obtener la información por otra vía y otra la adecuación en la ampliación del plazo previsto.

En cuanto al primero, que se correspondería con el requisito de necesidad, parece claro que existen medidas de igual o posiblemente mayor eficacia para recabar los datos necesarios para luchar contra el fraude, dejando incluso aparte el hecho de que la información reflejada en el modelo 720 en muchas ocasiones es ya conocida de antemano por la Administración española⁸⁴ y de que las sanciones difícilmente se van a imponer a los defraudadores que no presenten voluntariamente, cosa extremadamente improbable, su declaración.

Con carácter general, existen diferentes normas de carácter internacional que permiten a la Administración tributaria española acceder a los datos tributarios que puedan poseer otras Administraciones con las que se haya acordado el intercambio de información.⁸⁵ Además de la multiplicidad de convenios bilaterales para evitar la doble imposición que tienen cláusula de intercambio de información, siguiendo lo establecido en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE en el que todos ellos se

cionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate». Las restricciones posibles serán, conforme a su ap. 23, las que «existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho comunitario en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales». Aunque también serán admisibles, como añade en el ap. 37, si el Estado puede justificar las circunstancias concretas que aconsejan su adopción.

⁸⁴ Tal sucederá cuando los propios bienes o sus rentas se hayan declarado en otro impuesto (Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, IRPF o IS), pues seguramente la inmensa mayoría de quienes hayan presentado la declaración fuera de plazo lo hayan hecho así precisamente por no ser defraudadores, igual que los que incurran en defectos formales. Y lo mismo ocurrirá cuando las cuentas abiertas en el extranjero han sido declaradas al Banco de España.

⁸⁵ Al respecto, FUSTER y LEDERMAN (2014) pp. 22 a 29, desgranar las múltiples vías de intercambio de información disponibles.

basan, con carácter genérico en el ámbito comunitario está la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011, sustitutiva de la Directiva 77/799/CEE en la que se regula el régimen jurídico de los intercambios de información entre los Estados miembros en relación con los tributos directos, a la que tras las referidas STJUE se ha sumado se ha sumado la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014. Y en el ámbito extracomunitario, el Convenio de 25 de enero de 1988, cuyo objeto es la regulación de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal y el modelo estandarizado de intercambio de información lanzado por la OCDE el 15 de julio de 2014 y adoptado por España, entre otros 51 países, el 29 de octubre de 2014.⁸⁶

Respecto al segundo, la legislación española no es que amplíe los plazos previstos para las situaciones internas similares, es que los elimina por completo instaurando *de facto* la imprescriptibilidad, incluso respecto a las declaraciones voluntarias si fueron efectuadas fuera de plazo. Sin embargo ello lo hace respecto a las consecuencias de incumplimiento, y no en relación con la configuración de la propia declaración, para la que fija un plazo de quince meses, superior en tres al habitual en nuestro sistema, por lo que no puede hacerse reproche alguno en este sentido.

Realmente de los requisitos necesarios para la validez de la medida creemos que falta uno fundamental, que es su necesidad.⁸⁷ Podría discutirse si cumple con el de idoneidad y, en sí misma considerada, no parece que tenga problema alguno

⁸⁶ En este sentido, ROZAS VALDÉS (2015) p. 89 especifica que «Aplicando la doctrina del Tribunal de Luxemburgo al caso español, es muy claro que las Directivas comunitarias aplicables en materia de intercambio de información permiten ya a la Administración española tener un conocimiento preciso del patrimonio de los residentes en España, sin necesidad de solicitud alguna ni de declaración específica por parte del contribuyente, a través del llamado intercambio automático, al menos en lo atinente a dos de las modalidades de bienes afectados por la normativa aquí examinada: Las cuentas corrientes y los activos financieros generadores de intereses. En ambos casos, por lo tanto, al menos, toda la normativa de obligaciones, consecuencias en materia de imprescriptibilidad y sanciones específicas es calificable como disposiciones que obstaculizan, son disuasorias, la libre circulación de capitales de forma desproporcionada. No con tanta, pero parecida, rotundidad se podría afirmar lo mismo en cuanto al resto de los bienes sujetos a obligación de información, a cuyo conocimiento tendría acceso la Administración tributaria merced a las disposiciones generales de asistencia mutua».

⁸⁷ El Abogado del Estado en el caso de la SAN de 24 de febrero de 2014 aducía, por el contrario, que «no se pretende sustituir un acuerdo de intercambio de información ni hacerlo ineficaz, sino que la petición de datos permitirá usar los mismos de forma más efectiva». Y añadía que ni siquiera es obligatorio acudir a los acuerdos de intercambio de información tributaria o a los mecanismos que brinda la Directiva de asistencia mutua, y que así lo recuerda la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de octubre de 2013 (C-276/12).

de proporcionalidad en sentido estricto. En estas condiciones, es posible que la fijación de la obligación pudiera, aunque con algunos inconvenientes, superar el juicio de legalidad europea. Pero si abrimos el estudio a la regulación completa, la conclusión sí que va a ser tajante y completamente distinta.

4.2. *Compatibilidad de las consecuencias del modelo 720 con las libertades de circulación*

Desde luego, es más que dudoso que las condiciones en las que la reiterada obligación de información se ha establecido respeten los límites impuestos por los Tratados. La obligación de declarar puede estar amparada por alguna norma comunitaria, pero en modo alguno puede estarlo el aplicar una sanción, tan grave además como las que se prevén, cuando de no haberse ejercido el derecho a la libre circulación, dicha obligación jamás hubiera existido.

En este sentido, en relación con otras normas antifraude se ha establecido que⁸⁸

Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente.

Entendemos que esta prescripción básica sería aquí también aplicable, no permitiendo la aparición de sanciones automáticas por no dar los datos que se requieren, con independencia de la dificultad que el «infractor» puede tener para que algunos de ellos en particular se le proporcionen en el país en donde radiquen sus bienes, de la transcendencia de los mismos, o de su presentación voluntaria fuera de plazo.

Todos los aspectos que atañen al régimen sancionador, desde la forma de establecimiento hasta su contenido concreto, pasando por su cuantía y gradua-

⁸⁸ Punto 7 del Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE), adoptado por Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 (2006/C 176/01).

ción, van mucho más allá de lo meramente necesario para el fin que el establecimiento de la declaración persigue, hasta el punto de resultar, como ya hemos señalado anteriormente, contraproducentes para él.

Aunque no vamos a reiterar las defectuosas condiciones de legalidad que ya hemos examinado, es necesario reseñar que la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, que aprobó el modelo de declaración 720, fue impugnada por vulnerar el derecho a la libre circulación de capitales y el fundamento básico de la demanda radicaba en la desproporción existente entre las sanciones aplicables para las infracciones relacionadas con esta declaración y las previstas para otras declaraciones informativas.⁸⁹

Lamentablemente, al ser el objeto de impugnación la orden, y no la ley sustantiva que desarrolla y «al no contener la Orden impugnada otras determinaciones que las ya previstas en normas de rango superior», la Audiencia Nacional, en dos sentencias de 24 de febrero de 2014, de contenido prácticamente idéntico, la rechaza básicamente por existir congruencia entre ambas, sin entrar a examinar si en su conjunto sí que pueda o no existir dicha vulneración, ni aceptar la petición de interponer cuestión prejudicial al respecto.

Respecto a las sanciones previstas, encontramos en ellas dos problemas fundamentales, cada uno de los cuales por sí solo las haría decaer.

El primero de ellos es la manifiesta discriminación con que se aplican.

La famosa Sentencia Schumacker (C-279/93), de 14 de febrero de 1995, construyó en su apartado 30 la definición de este concepto, que consistirá «en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes».

Pues bien, las normas sancionadoras establecidas para este deber de información en particular son desde luego, como ya hemos visto, muy diferentes a las previstas para todos los demás de la misma naturaleza –comunicación de datos sin transcendencia tributaria– de nuestro sistema.

⁸⁹ Argumento desde luego contestado por la Administración, que entendía dicha diferencia justificada «por razones de interés general», pues su objetivo es «combatir las conductas fraudulentas que se derivan de la globalización de la actividad económica, así como la libertad en la circulación de capitales». Quizás al redactor de la frase le traicionó su subconsciente, pues al no escribir «así como *de*» el significado real plasmado es que también se pretende combatir esa libertad de circulación.

Puede alegarse que ello es irrelevante, dado que se trata de situaciones no comparables. Pero ello no sería cierto pues, como hemos visto, la facilidad para conseguir los datos requeridos provoca su semejanza objetiva.

En particular, en el caso de que los bienes en el extranjero se hayan adquirido mientras se tenía la residencia en el lugar donde radiquen,⁹⁰ nos encontramos con que si su titular hubiera mantenido su residencia las sanciones previstas o no hubieran existido o hubieran sido más que sustancialmente menores. Así pues, a estos sujetos el traslado de su residencia les perjudica profundamente. Y es clara la jurisprudencia del TJUE en el sentido de que quienes hacen uso en el ámbito europeo de su libertad de circulación no pueden salir perjudicados en relación con quienes no lo utilizan.

Por otra parte, el sistema también sitúa en el mismo plano a quienes omiten la declaración y a quienes no lo hacen, en contra de lo indicado por el TJUE,⁹¹ que entiende necesario distinguir el caso en que hay ocultación de los bienes en otro Estado y las autoridades tributarias no disponen de indicio alguno sobre su existencia y aquella situación en la sí que disponen de estos indicios.⁹²

Efectúa esta afirmación a propósito de la otra cuestión que flagrantemente se incumple en nuestro caso, la variación de los plazos, en particular respecto al período de generación de la renta presunta, en relación con los previstos para las situaciones puramente internas.

El TJUE sí que permite aumentar el plazo para liquidar o comprobar, pero no de forma desproporcionada y arbitraria y únicamente cuando aquellos indicios no existan, pues en tales casos no sería posible dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado para que estas transmitieran la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto. Cuando, por el contrario, se

⁹⁰ Supuesto que excluiría la presunción de generación de renta, pero no las también graves sanciones por incumplimiento formal.

⁹¹ Ap. 63, 74 y 75 de la STJUE 11/06/2009.

⁹² Sin embargo, como señala LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 24, las ficciones previstas para los impuestos personales prescinden absolutamente de la existencia de cualquier indicio de los bienes y derechos situados en el extranjero, o incluso de la propia información proporcionada por el contribuyente, si lo hace fuera de plazo. También GARCÍA CARACUEL (2104) p. 453 ha destacado que resulta desproporcionado el hecho de que se califique la conducta consistente en no declarar los bienes o derechos situados en el extranjero como grave en todo caso, sin tener en cuenta las posibilidades reales de intercambio de información con el país o territorio de localización de los bienes.

dispone de ellos, podría recurrirse eficazmente a los mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros o a los previstos en los convenios bilaterales y tal ampliación resultaría una discriminación prohibida.⁹³

Podemos concluir, por tanto, con FALCÓN Y TELLA (2013) p. 18, que la ampliación de la prescripción únicamente estaría justificada respecto a bienes que se han ocultado, y únicamente en el tiempo que fuera necesario para solicitar la ayuda mutua entre estados.

En todo caso, como resalta LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 23,

resultaría incompatible con la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 63 del TFUE, por desproporcionado e injustificado la ampliación de facto o de iure del plazo de prescripción previsto con carácter general en el artículo 63 de la LGT cuando la Administración tuviera algún indicio acerca de la existencia de los bienes o derechos ocultos en el extranjero del obligado tributario.

El propio TJUE⁹⁴ indica como razonable, siempre «en caso de ocultación de elementos imponibles a la hacienda pública», una ampliación que tome «como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal».

Como reiteradamente se ha puesto ya de manifiesto, la imprescriptibilidad solo está prevista en nuestro Derecho⁹⁵ para los delitos de lesa humanidad y genocidio, los de conflicto armado y los actos de terrorismo con resultado de muerte, cuya gravedad resulta insultante comparar con una presentación voluntaria fuera de plazo de datos sin transcendencia tributaria.

Por ello LÓPEZ LÓPEZ (2013) p. 25, con quien estamos de acuerdo, aplica esta jurisprudencia para concluir que se podría ampliar el plazo de la Administración para comprobar la situación tributaria del obligado al máximo de

⁹³ Y añade que el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua.

⁹⁴ Apartado 69 STJUE de 11 de junio de 2009.

⁹⁵ Conforme al artículo 131.3 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, «Los delitos de lesa humanidad y de genocidio y los delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, salvo los castigados en el artículo 614, no prescribirán en ningún caso. Tampoco prescribirán los delitos de terrorismo, si hubieren causado la muerte de una persona».

diez años previsto en nuestro país para los delitos fiscales más graves,⁹⁶ pero no para extenderlo *ad infinitum*, como resulta del juego conjunto del incumplimiento del deber de información y la aparición de las ganancias patrimoniales no justificadas.⁹⁷

5. CONCLUSIONES

Creemos haber dejado ya patentes los numerosísimos problemas de legalidad, en todos los órdenes, de la regulación jurídica dada a la declaración de bienes en el extranjero a través del modelo 720.

También la Comisión Europea, a través de su Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, ha considerado la posible existencia de alguno de ellos y ha incoado un procedimiento de infracción contra España con referencia 2014/4330, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, mediante el envío de una carta de emplazamiento el 19 de noviembre de 2015. En concreto, entiende que tanto el establecimiento de un sistema de sanciones que no se corresponden «con sanciones similares impuestas en situaciones estrictamente internas relativas a las declaraciones del impuesto sobre la renta», así como el «gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas» (p.6), pueden suponer una restricción contraria al derecho comunitario.

⁹⁶ Cuestión distinta es la forma concreta en que pudiera arbitrar esta ampliación, pues el TJUE, en su Sentencia de 11 de junio de 2009 (ap. 39) consideró que «la aplicación a los contribuyentes que residen en los Países Bajos de un plazo ampliado para la liquidación complementaria, en lo que respecta a los activos que poseen fuera de este Estado miembro y a los rendimientos que de ellos obtienen, puede hacer menos atractivo para estos contribuyentes transferir activos a otro Estado miembro, con el fin de beneficiarse de los servicios financieros allí ofrecidos, que mantener dichos activos y obtener servicios financieros en los Países Bajos», concluyendo por ello que era una medida discriminatoria.

⁹⁷ Y con concluye (pp. 16 y 17) «que es fácil colegir que una medida como la que es objeto de nuestro estudio restringe claramente la libertad de movimientos de capitales en los términos en que la misma es interpretada por el propio TJUE porque, ante el incumplimiento de un deber de información de carácter formal, las facultades de comprobación de la Administración Tributaria se extienden de facto de manera ilimitada en el tiempo cuando se trata de bienes ubicados en el extranjero; mientras que si los bienes están situados en territorio nacional, la Administración tributaria solo dispone del plazo general de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT».

Frente a ello, el estado español ha manifestado, pese a no corresponderse con la realidad, que la imposición de sanciones se va a hacer depender de las circunstancias concretas del caso, como por ejemplo la disponibilidad de la información presentada. Y ha pedido una ampliación del plazo para justificar el sistema de sanciones establecido.

Entendemos que, aun siendo este infinito, no alcanzaría a juntar argumentos suficientes que convenciesen de la proporcionalidad de la medida.

Sí que es perfectamente admisible la pervivencia del modelo 720, aunque debería simplificarse tanto respecto al número de datos exigidos como en cuanto al soporte en que deben verterse, requiriéndose, además, una preparación específica en las delegaciones tributarias para poder atender al derecho del artículo 34.1.a) LGT de ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Aunque si de verdad únicamente se necesitan los datos para el control del fraude, también sería perfectamente aceptable una modificación en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, que después de todo por su carácter personal debe incluir el que los contribuyentes tengan en cualquier parte del mundo.

Con respecto a las consecuencias, evidentemente los incumplimientos de carácter formal deberían ser sometidos a las mismas sanciones ya existentes para el resto de obligaciones de idéntica naturaleza. Y lo mismo puede decirse del descubrimiento de renta oculta, que desde el principio debería haberse subsumido en los preceptos ya existentes.

El incardinar esta nueva información donde siempre debería haber estado puede empujar a quienes aún no la han presentado a hacerlo. De este modo, el objetivo de lucha contra el fraude se vería favorecido y quizás hasta se ampliarían realmente las bases imponibles. Eso sí, el justo gravamen que se pudiera aplicar sobre ellas nunca llegaría a compensar la falta de ingresos de las injustas multas que ahora se están aplicando.

6. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF (2013): *Modelo 720: Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero*. Disponible en http://www.atsa.es/FitxersWeb/39805/AEDAF_2014_RIA03_D_documento_resumen_modelo%20720.pdf.

- ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2005). Problemas destacados del IAE. Disponible en http://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/827/claves04_12_aragones.pdf?sequence=1.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2014): «La aplicación de la orden HAP/72/2013, de 30 de Enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas», *Quincena fiscal*, n.º 17, pp.157-170.
- CARBAJO VASCO, D. (2015): «Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional», *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n.º 88, (Ejemplar dedicado a: El sistema fiscal a debate. Competitividad, equidad y lucha contra el fraude), pp.146-175.
- COMISIÓN (2015): Documento EU Pilot 5652/13/TAXU (ex CHAP(2013)1826), de 15 de febrero. Disponible en <http://www.aedaf.es/plataforma/20150219%20Signed%20letter%20to%20Mr%20Duran-Sindreu%20Buxad%E9.pdf>.
- DGT (2012): Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial, de 27 de junio de 2012. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Informes/Informe_Regularizacion_Declaracion_Tributaria_Especial.pdf.
- ESCANDÓN RUBIO, I. y FERRIOLS LITA, E. (2012): «Controversias al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Actualidad Jurídica* (1578-956X). supplement, pp.121-136.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2013): «La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Revista Interactiva Actualidad*, AEDAF. Disponible en http://www.atsa.es/FitxersWeb/39247/AEDAF_RIA30_2013_D_Obligacion_informacion_de_terceros.pdf.
- FUSTER GÓMEZ, M. y LEDERMAN, A.S. (2014): «Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España en relación con la evasión fiscal y la reducción del déficit público», *Quincena Fiscal Aranzadi*, febrero II, pp. 19-56.
- GARCÍA CARACUEL, M. (2014): «La obligación de Información de Bienes y Derechos en el Extranjero Como Instrumento de Lucha contra el fraude Fiscal», *Derecho y Sociedad*, 43, pp. 449-460.
- GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y ANEIROS PEREIRA, J. (2013): «Extralimitaciones de las obligaciones incorporadas por la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación», *Primer@Lectur@*. Disponible en http://www.atsa.es/FitxersWeb/39248/APTTCB_244_0_extralimitaciones_TTMOD720.pdf.
- GONZÁLEZ ALBA, Á. y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J. (dir.) (2013): «Aspectos relevantes de la Declaración Tributaria Especial y obligaciones de información de bienes y derechos en el extranjero», *ROED: Revista online de estudiantes de Derecho*, n.º 3, (Ejemplar dedicado a: El Estado democrático actual: cambio y crisis), pp. 1-31.

- GONZÁLEZ CUERVO, Á. (2013): «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero configurada por el reciente Real Decreto 1558/2012», *Actualidad Jurídica* (1578-956X), Issue 34, pp. 114-118.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. (2013): «Nueva obligación de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 368, pp. 5-48. Disponible en http://citrab.ugr.es/pages/investigacion-y-post/catedra_broseta/articulo-porf-hugo-lopez-premio-cef-2013-tributacion/.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1992): *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons.
- MALVEZZI, I. (2014): «El marco de la normativa sobre la imposición de la renta de los jubilados extranjeros en España», *Revista jurídica de la Región de Murcia*, 20 pp.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2014): «Gipuzkoa ante los bienes y derechos no declarados en el extranjero», *Concierto económico y derecho de la Unión Europea*, coord. por MERINO JARA, I. y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J.I., pp. 257-287.
- PICH (2016): «Cabida del modelo 720 en la normativa europea», *newsletter marzo* <http://www.pich-asociados.com/cms/wp-content/uploads/2016/03/Cabida-del-modelo-720-en-la-normativa-europea.pdf>.
- PISTONE, P. (2006): «The impact of the European Law on the relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation», *Intertax*, vol. 34, n.º 5, pp. 236 y ss.
- ROCA TRÍAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.A. (2013): «Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española», Reunión de Tribunales Constitucionales de Italia, Portugal y España. Roma - octubre 2013. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.es/es/actividades/Documents/XV%20Trilateral/PONENCIA.pdf>.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (2015): «El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero», *Revista Técnica Tributaria*, abril-junio, pp. 65-95.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2015): «Declaración de bienes en el extranjero. Un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad», *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 898, p. 2.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2014): «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la declaración informativa de bienes en el extranjero», *Revista técnica tributaria*, n.º 107, pp. 39-78.

Una única norma en materia de intercambio automático de información en la Unión Europea

Isabel Gil Rodríguez
Universidad de Salamanca*

Resumen:

La Unión Europea lleva años trabajando en la lucha contra el fraude y evasión fiscal de inversores transfronterizos estableciendo mecanismos de control basados en el intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. La adopción de medidas de carácter global ha empujado el cambio de criterio de algunos Estados que, amparándose en el secreto bancario, se han empeñado en no facilitar información tributaria acerca de las inversiones realizadas por extranjeros en sus países. La Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, introduce en el ámbito comunitario el contenido de la norma internacional sobre el intercambio automático de información elaborada por la OCDE para convertirse en la única norma en materia de intercambio automático de información en la UE. La ampliación del intercambio automático de información que efectúa ha producido el solapamiento de sus disposiciones con las previstas en la Directiva del ahorro y la conveniente derogación coordinada de esta última norma comunitaria por la Directiva 2015/2060, de 10 de noviembre.

Abstract:

The European Union has been working for years against fraud and tax evasion of border investors establishing control mechanisms based on automatic exchange of information between Member State's tax Administrations. The adoption of global measures has encouraged a change of position of some States, which invoking banking secrecy, have determined to not provide tax information about the investments made in their countries by foreigners. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014, introduced at Community level, the content of the international rule on automatic exchange of information developed by the OECD to become the only one on automatic exchange information in the EU. The enlargement of automatic exchange of information created by it has developed a rule overlap with the Directive of saving income and a convenient and coordinated revocation of the last one by Council Directive 2015/2060 of 10 November 2015.

Palabras clave:

Intercambio automático de información.

Keywords:

Automatic exchange of information.

* Este trabajo está amparado por el I MÁS D «La reducción de la litigiosidad administrativa, financiera y tributaria», Der 2012-34413, del Ministerio de Economía y Competitividad del Gobierno de España, Investigador Principal Prof. Dr. José M^a Lago Montero. Incardinada en el ámbito de actuación del Instituto Multidisciplinar de Empresa, Universidad de Salamanca.

1. INTRODUCCIÓN

La Unión Europea lleva años trabajando en la lucha contra el fraude y evasión fiscal estableciendo mecanismos de control basados en el intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.¹ La Directiva comunitaria 2003/48/CE, del Consejo de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro percibidos por personas físicas en forma de pago de intereses ha sido pionera en el establecimiento de un sistema de estas características. Mediante la coordinación entre los Estados, su objetivo ha consistido en controlar que las personas físicas con cuentas abiertas en otros Estados miembros declarasen los intereses percibidos en el Estado de su residencia. Las ventajas de este sistema habrían sido indudables en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal si se hubieran producido dos circunstancias: una posición común de los Estados miembros y una regulación, sin grietas, del ámbito objetivo y subjetivo de aplicación de la citada norma comunitaria. En marzo de 2014, la Directiva del ahorro es modificada por la Directiva 2014/48/UE del Consejo, de 24 de marzo de 2014. Su objetivo principal es tapar las grietas de la Directiva 2003/48/UE y estrechar el círculo a las posibles vías de escape a que daba lugar su aplicación.²

¹ Es amplio el catálogo de *Comunicaciones y Resoluciones* adoptado, en los últimos años, en la UE para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Así, a título de ejemplo, cabe destacar: la Comunicación de la Comisión sobre la contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa (COM (2005) 532 final; 25-10-2005); la Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, dentro de la UE y en relación con terceros países (COM(2007) 785 final; 10-12-2007); la Comunicación de la Comisión sobre Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal (COM(2009) 201 final; 28-4-2009); la Comunicación de la Comisión sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (COM (2012) 722 final; 6-12-2012); la Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva (COM (2012) 8806 final; 6-12-2012); la Recomendación de la Comisión relativa a las medidas orientadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal (COM (2012) 8805 final; 6-12-2012); la Comunicación de la Comisión sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países (COM (2012) 0351 final). Vid. CORDÓN EZQUERRO (2013), pp. 2-10, que realiza un repaso de la estrategia de la Comisión en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal analizando el contenido de las anteriores Comunicaciones.

² Como ha podido apreciar TORREGOSA CARNÉ (2014), p. 1, «la lucha contra el fraude y la evasión fiscal constituye en la actualidad un objetivo primordial de los Estados miembros y un reto para la Unión Europea, habida cuenta, entre otras razones, la amenaza que supone para el funcionamiento del mercado interior, al provocar distorsiones de la competencia entre los contribuyentes. Por esta razón, desde las instituciones comunitarias se ha planteado y desarrollado una estrategia común y coordinada en la lucha contra el fraude fiscal, plasmada inicialmente en la Comunicación de la Comisión sobre la

El sistema de intercambio automático de información previsto en la Directiva del ahorro trasciende a otras *cinco categorías de renta y patrimonio, de carácter no financiero* (rendimientos del trabajo dependiente; honorarios de director; productos de seguros de vida no cubiertos por otros instrumentos; pensiones y propiedad de bienes inmuebles, y rendimientos inmobiliarios) gracias a la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, cuyo ámbito objetivo de aplicación incrementa más tarde la *Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014*, obligando a los Estados miembros a intercambiar de forma automática información financiera sobre intereses, dividendos y tipos similares de rentas, así como la relativa a saldos en cuentas y los ingresos derivados de la venta de activos financieros. El objetivo principal de la Directiva 2014/107/UE es introducir, en el ámbito comunitario, el contenido de la norma internacional sobre el intercambio automático de información elaborada por la OCDE y que, a su vez, en líneas generales, sigue los planteamientos de uno de los Modelos de acuerdo intergubernamental previstos para la aplicación de la normativa FATCA, concretamente, el Modelo IGA 1 A.³

Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa y secundada en la Comunicación de la Comisión relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal».

En la Contribución de la Comisión al Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013 «Combatir el fraude y la evasión fiscal» se indica, pág. 8, que

«el intercambio automático de información debe ser la nueva norma internacional. La UE debe acordar una posición ambiciosa y coordinada para que el intercambio automático de información sea una norma mundial que rijan la fiscalidad a nivel internacional. En particular, la UE debe hablar con una sola voz en el G8, el G20 y la OCDE para garantizar un compromiso firme con el desarrollo de nuevas normas internacionales que tengan en cuenta las disposiciones de la UE sobre intercambio automático de información existentes».

Advertía GARCÍA PRATS (2014), pág. 202, que

«las iniciativas puestas en marcha para el fortalecimiento de este nuevo estándar de intercambio automático de información ponen de manifiesto que la Unión Europea se encuentra en una posición retrasada en cuanto a la formulación de dicho estándar y, fundamentalmente, en la negociación y puesta en práctica de sus postulados, tanto en lo que respecta a la conformación de normas europeas como en lo que se refiere a la aprobación de instrumentos con terceros Estados y jurisdicciones no miembros».

³ La OCDE, impulsada por el G20 y por la normativa estadounidense «Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras» (*Foreign Account Tax Compliance Act*), conocida como normativa FATCA estadounidense, aprobada el 18 de marzo de 2010, realiza un nuevo giro en su política contra el fraude y la evasión fiscal adoptando una nueva norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras («*global standard for automatic exchange of financial account information*»), que es publicada en febrero de 2014 y en julio sus Comentarios. Como indica CRUZ AMORÓS (2005), págs. 55-68: «El papel catalítico de FATCA en el ámbito del G20, que venía trabajando en la transparencia fiscal desde la cumbre de Londres de 2 de abril de 2009, ha impulsado vertiginosamente los trabajos de la OCDE para la consecución de un estándar global de intercambio automático de información. En respuesta al mandato de la cumbre de San Petes-

La ampliación del intercambio automático de información por la Directiva de cooperación administrativa de 2014 ocasiona que sus disposiciones, en numerosas ocasiones, se solapan con las previstas en la Directiva del ahorro. Solapamiento que prevé la Directiva de cooperación del 2014 y pretende solucionar disponiendo expresamente la prevalencia de sus disposiciones sobre las contenidas en la Directiva del ahorro. Es aconsejable que exista una sola norma en materia de intercambio de información y que se eviten situaciones de aplicación paralela de dos normas distintas. De este modo, como las instituciones financieras están adaptando los sistemas de intercambio de información a la normativa FATCA y es necesario armonizar la legislación europea con la norma mundial de la OCDE sobre intercambio automático de información, se ha considerado oportuno derogar ahora la Directiva del ahorro. Así lo ha entendido el Consejo, aprobando la Directiva 2015/2060, de 10 de noviembre, por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE. No obstante, se prevén medidas transitorias, referidas especialmente a Austria que podrá aplicar la Directiva 2014/107/UE un año más tarde que el resto de Estados miembros. Con la derogación de la Directiva 2003/48/CE ya no será necesario transponer el contenido de la Directiva 2014/48/UE.

burgo del G20 de septiembre de 2013, la OCDE ha dado a conocer el pasado 13 de febrero, un nuevo estándar global único sobre el intercambio automático de información entre autoridades fiscales, que fue aprobado por los Ministros de Finanzas del G20 durante la reunión del 22-23 de febrero en Sidney». Apunta GARCÍA PRATS (2014), p. 193: «Si el 11 de septiembre de 2001 constituyó el punto de inflexión entre delito fiscal y blanqueo de capitales, la declaración del G-20 de abril de 2009 constituye a nuestro juicio el importante punto de inflexión que conduce a la formulación de un cambio de estándar internacional en los mecanismos de cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Con ser una declaración política, y en absoluto jurídica, tiene una trascendencia fundamental por cuanto sitúa en la agenda política internacional de los Estados líderes en la esfera mundial la lucha contra el fraude fiscal internacional. Y en dicha lucha contra el fraude fiscal internacional, se identifican como determinantes o causantes del cambio de escenario, un elemento subjetivo –las jurisdicciones no cooperativas, y en particular los paraísos fiscales- y un mecanismo objetivo –el secreto bancario–». Explica PINA MONTANER (2014), pp. 128-129: «Con el objeto de facilitar su implementación, la norma sobre intercambio automático de información de la OCDE ha sido elaborada sobre la base de uno de los Modelos de acuerdo intergubernamental para aplicar FATCA, firmado entre los EE.UU. y algunos países: el Modelo 1A (en total más de 30 países ya han firmado este tipo de acuerdo y se espera que los firmantes finales excedan el centenar). En este sentido, podemos decir que el contenido de la norma que nos ocupa es casi idéntico al Modelo 1A, en el que las instituciones financieras se obligan a comunicar la información exigida a las autoridades fiscales de su país de residencia para que estas a su vez suministren dicha información a las autoridades fiscales norteamericanas. Este hecho supone un indudable alivio para las instituciones financieras que se encuentran actualmente incorporando a sus procesos internos los procedimientos para el cumplimiento de FATCA, ya que pueden aprovechar los mismos para adaptarse a la norma de la OCDE. De igual forma que los Modelos 1A, la norma aprobada por la OCDE se compone de dos partes (...): (i) la que contiene el artículado que constituye el acuerdo alcanzado entre los países firmantes para permitir el intercambio recíproco de información (“*Model Competent Authority Agreement*” o “Modelo CAA”) y (ii) la que incluye los procedimientos de due diligence y comunicación (“*Common Reporting and Due Diligence Standard*” o “CRS”)).».

2. DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN UNIFORME DEL SISTEMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN DISEÑADO POR LA DIRECTIVA DEL AHORRO: GRIETAS EN SU ESTRUCTURA Y AUSENCIA DE UNA POSICIÓN COMÚN DE LOS ESTADOS MIEMBROS

Como ya se ha anunciado, la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio tiene el mérito de establecer un sistema de intercambio automático de información en el ámbito comunitario con el objetivo de controlar que las personas físicas, con cuentas abiertas en otros Estados miembros, declarasen los intereses percibidos en el Estado de su residencia.⁴ Lamentablemente, sin em-

⁴ Conviene señalar que el origen de la Directiva del ahorro se encuentra en la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, la cual, en desarrollo de los arts. 63-66, 75 y 215 TFUE, se encarga de establecer las bases jurídicas para la liberalización de los movimientos de capitales entre los Estados miembros y estos con terceros países. La liberalización de capitales, sin embargo, y pese a sus ventajas, supuso asumir amplios riesgos pues su movilidad no debía verse condicionada por la existencia de regímenes fiscales distintos que desplazaran a los inversores a Estados que contaban con una menor presión fiscal, provocando un riesgo de evasión e incremento del fraude fiscal. Surgió entonces el interrogante de verificar a quién debían atribuirse las rentas de capital obtenidas por inversores no residentes, al Estado de la residencia del contribuyente o al Estado de la fuente, donde se hubieran generado las rentas. La posibilidad de atribuir el rendimiento al Estado de la fuente, siendo este un paraíso fiscal, originaba efectos indeseables pues permitía a los inversores ocultar no solo las rentas obtenidas sino también su identidad. Y es que resulta delicado conciliar los objetivos de los Estados de la residencia (que pretende asegurarse una participación, aunque sea mínima, en las rentas del ahorro obtenidas por sus contribuyentes residentes) y los Estados de la fuente (cuyo objetivo es atraer inversionistas no residentes a sus entidades financieras premiándoles con una menor tributación) si no existe un verdadero ánimo de cooperación entre todos los Estados implicados. Cfr. ROZAS VALDÉS-VILLAR EZCURRA (2006), p. 73: «Uno de los ejes rectores de las Directivas 2003/48/CE y 2003/49/CE por las que se disciplina el espinoso equilibrio entre la libre circulación de capitales y el correcto funcionamiento de los sistemas tributarios de los Estados miembros es, precisamente, la colaboración entre las distintas Administraciones tributarias. Si no hay confianza, lealtad, cooperación real, entre quienes tienen la responsabilidad, en cada Estado miembro, de gestionar la aplicación de los tributos, difícilmente se podrá combatir la evasión fiscal en un entorno de libre circulación de capitales. Esto, que es elemental, y que explica lo complejo que ha resultado llegar a un acuerdo en esta materia, no es sencillo de concretar en las distancias cortas».

El artículo 6.5 Directiva 88/361/CEE, señaló que la Comisión presentaría al Consejo, a más tardar el 31 de diciembre de 1988, «las propuestas destinadas a suprimir o a atenuar riesgos de distorsiones, de evasión y de fraude fiscales vinculados a la diversidad de los regímenes nacionales referentes a la fiscalidad del ahorro y al control de su aplicación». Tras dos propuestas de Directiva en esta materia fallidas, -la primera de 10 de febrero de 1989 [COM (89) 60 final/3] y la segunda, de 20 de mayo de 1998-, y un arduo y largo recorrido se consigue aprobar la Directiva 2003/48/CE.

Como observa ESTEVE PARDO (2006), pág. 11, «los intereses contrapuestos de los diferentes Estados miembros y, también en gran medida, la oposición de los mercados financieros a las Propuestas que fue presentando la Comisión en los años siguientes a la aprobación de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio, impidieron combatir los efectos nocivos que la liberalización de los movimientos de capitales ha tenido sobre la fiscalidad del ahorro. En efecto, la posibilidad efectiva de que los capitales circularan libremente entre los Estados miembros y entre estos y terceros Estados, provocó que, con la finalidad de atraer inversiones hacia su territorio, los diferentes Estados miembros dejaran prácticamente exentos de tributación los intereses percibidos por no residentes en su territorio, lo que facilitaba extraordinariamente que éstos quedaran exonerados de todo gravamen».

bargo, la estructura de la Directiva del ahorro presentaba importantes fisuras, dejando un amplio margen a la evasión fiscal.⁵ En su *ámbito objetivo* de aplicación albergaba un amplio catálogo de productos financieros, catálogo éste que, sin embargo, y pese a las apariencias, no alcanzaba la entidad suficiente pues hacía posible eludir la aplicación de la Directiva Comunitaria mediante la inversión en instrumentos financieros «opacos».⁶ En su *ámbito subjetivo*, también se pudieron observar algunas vías de posible escape. Aquel se ceñía a los denominados «beneficiarios efectivos», es decir, exclusivamente a las *personas físicas* que recibían un pago de intereses o en cuyo beneficio se atribuía dicho pago en un Estado miembro distinto del de su residencia.⁷ Era fácil eludir la

⁵ Como señala MORENO GONZÁLEZ (2013), p. 207: «La Directiva del ahorro ha supuesto un avance significativo en el intercambio automático de información en relación con el pago de intereses a no residentes comunitarios, tanto dentro de la UE como en determinados territorios dependientes o asociados y en algunos terceros Estados europeos. Sin embargo, su estructura presenta importantes grietas por las que es posible escapar fácilmente de su aplicación: (1) la Directiva del ahorro solo 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; (2) su ámbito subjetivo de aplicación abarcará únicamente el pago de intereses efectuado a personas físicas, dejando al margen el pago de intereses a personas jurídicas y otro tipo de entidades o estructuras; (3) desde la perspectiva geográfica, la Directiva solo se aplica en los Estados miembros de la UE y en algunos territorios dependientes de estos y ciertos terceros países del entorno europeo; (4) la existencia de un régimen subsidiario que actualmente se sigue aplicando en dos Estados miembros de la UE, en algunos territorios dependientes o asociados y en los referidos terceros países europeos».

⁶ Como pudo advertir DELMAS GONZÁLEZ (2004), p. 135, «resulta evidente que hay instrumentos financieros que se encuentran privilegiados, al ser opacos fiscalmente, desde la perspectiva de la Directiva y, simplemente, con ese privilegio, ya cuentan con un valor añadido importante, desde el punto de vista de su comercialización, máxime cuando se está poniendo de manifiesto claramente que las alternativas de inversión de los diferentes instrumentos financieros, los que están en la Directiva y los que no, son perfectamente sustituibles entre sí, en la mayor parte de los supuestos. Por tanto resulta claro que la Directiva, al introducir un sesgo en la información de los instrumentos financieros, está privilegiando determinados instrumentos y está provocando distorsiones en el mercado, eso evidentemente es difícil de cuantificar, pero desde un punto de vista comercial es indudable esa ventaja comparativa. Ello además puede provocar distorsiones en la asignación de inversiones y que se hagan inversiones erróneas por causas de índole fiscal. Sería deseable por tanto un ensanchamiento del campo de aplicación de los instrumentos financieros objeto de aplicación de la Directiva para evitar esas distorsiones que son evidentes. Del mismo modo que en el caso anterior determinadas rentas, tales como las pensiones y los seguros de vida tampoco están en el campo de aplicación de la Directiva; del mismo modo sucede con determinados rendimientos procedentes de instituciones de inversión colectiva armonizadas que invierten con vocación mayoritaria en renta variable».

⁷ Expresamente se excluía del concepto de beneficiario efectivo a la persona física o intermediario que percibía los intereses por cuenta ajena, sujeto este que tenía que probar que dicho pago no se había efectuado en beneficio suyo por cuanto actuaba, bien en calidad de agente pagador de otra persona; bien por cuenta de una persona jurídica, de una entidad cuyos beneficios tributaran conforme a la normativa prevista para las empresas, de un Organismo de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios autorizado o de una entidad establecida en un Estado miembro a la cual se pagaban intereses o se atribuían para el disfrute

aplicación de la Directiva comunitaria mediante el uso de personas jurídicas, sociedades y/o entidades interpuestas.

Asimismo, desde un *punto de vista procedimental*, la Directiva del ahorro presentaba algún punto débil. Para evitar que los beneficiarios efectivos pudieran ocultar las rentas percibidas en forma de intereses en un Estado miembro distinto del de su residencia, la Directiva comunitaria apuesta por mejorar la coordinación tributaria entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros implicados, es decir, entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia del beneficiario efectivo.⁸ Diseña así un sistema de intercambio automático de información⁹ que exige la transmisión de la in-

del beneficiario efectivo; o bien, actuaba por cuenta de otra persona física que era la verdadera beneficiaria efectiva. Como señala CORDERO GONZÁLEZ (2004), pág. 48, «el intermediario que perciba intereses por cuenta ajena habrá de aportar pruebas de tal circunstancia identificando en su caso al destinatario final de los rendimientos».

⁸ LAMPREAVE MÁRQUEZ (2013), p. 32: «La Directiva está orientada a contribuir a una mejora en la coordinación tributaria de las administraciones fiscales de los EMs. Objetivo que se estima puede lograrse mediante el mecanismo de intercambio adoptado, por el cual el agente pagador pondrá en conocimiento a sus Autoridades fiscales el pago de los intereses y éste hará llegar la información a la administración tributaria del estado de residencia del beneficiario efectivo, el cual someterá los rendimientos al gravamen correspondiente. No cabe duda que de haberse utilizado la figura de agente deudor, en lugar de agente pagador, hubiera sido extremadamente sencillo deslocalizar y burlar la Directiva».

⁹ Pese a las apariencias, la aprobación de la Directiva del Ahorro no supuso un avance en materia de armonización fiscal, pues se optó por la coordinación. El establecimiento de un régimen común y armonizado sobre la tributación del ahorro habría exigido aproximar las legislaciones de los Estados miembros en algunos aspectos, como el concepto de rentas del ahorro, los tipos de gravamen a aplicar, la opción por tributar en la fuente o en el origen, así como el reparto de la recaudación entre los distintos Estados. No obstante, y aunque así fuera, es oportuno reconocer que los Estados miembros, al margen de la Directiva comunitaria, aproximaron los tipos de gravamen aplicables a las rentas del ahorro, al objeto de evitar, precisamente, que se produjera una fuga de capitales hacia países con menor tributación. Los Estados se han visto obligados a uniformar la tributación de este tipo de rentas, estableciendo para ellas tipos de gravamen más beneficiosos que los que soportan otras rentas más difíciles de deslocalizar, como los rendimientos del trabajo personal o del capital inmobiliario, e impedir de algún modo que sus residentes trasladaran sus inversiones financieras a otros Estados que pudieran beneficiarles con un menor gravamen. Como indica De PAZ CARBAJO (2007), pp. 173-174, «agotada la vía de la armonización puesto que no se obtenía los resultados deseados como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por ejemplo, se decide ir por el camino de la coordinación, mediante el cual, se establecería un sistema de intercambio de información con el objeto de que las rentas del ahorro tributen en el Estado miembro en el que tenga la residencia fiscal el beneficiario efectivo, es decir, la persona que percibe las rentas». Asimismo señala GUTIÉRREZ LOUSA (2006), p. 68, que «estamos, por tanto, ante una Directiva de coordinación fiscal que pretende evitar las distorsiones derivadas de la doble imposición internacional repartiendo las potestades tributarias entre el Estado de la residencia y el de la fuente de la renta y potenciando el intercambio de información como instrumento para hacer efectiva la tributación de la renta mundial en el Estado de residencia. Ahora bien, este resultado es muy parecido al previsto por los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición». Por ello, llega a la conclusión de que, p. 70, «no hemos dado un paso hacia la armo-

formación entre el agente pagador de las rentas y la autoridad competente del Estado miembro en que dicho agente estuviera establecido, autoridad esta, la del Estado de la fuente que, a su vez, debía transmitir la información recibida a la autoridad competente del Estado de la residencia del beneficiario efectivo del pago de intereses. De este modo, el agente pagador se convierte en pieza clave en el intercambio automático de información. La Directiva del ahorro, sin embargo, podía ser eludida en supuestos en los cuales el agente pagador, aunque establecido en un Estado miembro, actuaba a través de otro agente pagador situado en un tercer Estado o jurisdicción, a sabiendas de que el beneficiario efectivo residía en un Estado miembro. Conviene añadir, además, que la información debía ser transmitida por el Estado de la fuente de forma automática, con una periodicidad mínima anual y sistemáticamente a los 6 meses siguientes al ejercicio fiscal del Estado miembro del agente pagador. La información a transmitir era extensa y debía versar sobre el pago de intereses realizado a personas físicas no residentes, recogiendo un amplio abanico de aspectos, que previamente debía haber recabado el agente pagador y comunicado al Estado de la fuente. Es precisamente en este aspecto donde se ha podido observar una de las mayores dificultades a las que tuvo que enfrentarse la Directiva del ahorro, debido a la distinta capacidad de gestión de las Administraciones tributarias de los Estados encargados de suministrar información.¹⁰

nización fiscal sino hemos avanzado en la coordinación fiscal. No hemos aproximado las bases y los tipos de los impuestos europeos, simplemente hemos reforzado que las rentas del ahorro tributen en la residencia del inversor y se eviten los supuestos de doble imposición, todo ello gracias al intercambio de información». Como ha podido observar ESTEVE PARDO (2006), p. 18, «la única armonización que implica esta Directiva es, por así decirlo, una armonización “procedimental”, establece un sistema común sobre el contenido y el modo en que el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los intereses obtendrá la información necesaria para someter tales intereses a la tributación correspondiente».

¹⁰ LAMPREAVE MÁRQUEZ (2013, a), pp. 34-35: «En primera instancia una de las mayores dificultades en la aplicación de la Directiva fue la distinta capacidad de las administraciones tributarias de los EMs para gestionar la información que deben suministrar. Para aquellos Estados con administraciones altamente informatizadas y obligados tributarios acostumbrados a suministrar información, este mecanismo no supuso un grave problema. Sin embargo, para aquellos Estados en los que no era habitual el suministro de información y no disponía de los medios adecuados, el cumplimiento de los mandatos de la Directiva se ha tornado extremadamente complicado, al menos hasta que se han ido modernizando sus Administraciones tributarias. Otro de los principales problemas de la gestión del régimen previsto en la Directiva es la existencia de diferencias importantes, entre los distintos EMs, respecto de las obligaciones de identificación de los contribuyentes. Ejemplo de ello es que no todos los Estados tienen un número de identificación fiscal, y, algunos ni siquiera un DNI, para identificar a sus residentes. En estos casos, aunque se remita información al Estado de residencia, posiblemente ésta no será útil y los intereses quedarán sin gravar».

La Directiva del ahorro se aprobó el 3 de junio de 2003, estando prevista su entrada en vigor a los 20 días después de su publicación oficial. Aunque así fuera, la citada norma comunitaria no se consigue aplicar hasta julio de 2005, debido a los problemas que generó el establecimiento de un período transitorio. Y es que la *existencia de un régimen excepcional* impidió la aplicación uniforme del sistema de intercambio automático de información. Algunos Estados comunitarios, concretamente, *Austria, Bélgica y Luxemburgo*, amparándose en el derecho de secreto bancario, se negaron a aplicar dicho sistema consiguiendo, durante un *período transitorio*, la aplicación de un régimen excepcional, denominado *sistema de retención a cuenta o de retención en origen*. Finalizado ese período transitorio debían aplicar el sistema de intercambio automático de información como el resto de Estados miembros.¹¹

El anterior régimen excepcional permitía a los anteriores Estados practicar una retención a cuenta sobre las rentas del ahorro obtenidas por los inversores comunitarios en sus respectivos territorios, beneficiarios efectivos con residencia en otro Estado miembro. No obstante, parte de los ingresos que pudieron percibir por la aplicación de la citada retención, concretamente, el 75% de la cantidad retenida, debían transferirlos a los respectivos Estados de residencia de los beneficiarios efectivos, los cuales, a su vez, estaban obligados a eliminar la doble imposición que pudiera resultar por la aplicación del sistema. La trans-

¹¹ Según indica GARCÍA PRATS (2014), p. 203, «a pesar de contener un avance respecto de los estándares de la época, la Directiva sobre el ahorro 2003/48/CE encerraba en su propio contenido su principal debilidad: la ausencia de una posición común de los Estados miembros y la falta de determinación –regla de la unanimidad mediante– en apostar por el intercambio automático incluso como superación de las normas internas de algunos Estados miembros sobre el secreto bancario. Situación que únicamente ha revertido de forma reciente, como consecuencia de la presión internacional derivada de la formulación de los nuevos estándares internacionales. Por el contrario, la Directiva 2003/48/CE positivizaba y consolidaba la preferencia del secreto bancario de algunas jurisdicciones europeas frente a la posibilidad de efectuar un control tributario efectivo de las rentas transnacionales del ahorro afectadas por la Directiva, primando la efectividad e inmediatez en la recaudación tributaria frente al control tributario que permitiera una distribución equitativa de las cargas tributarias conforme a lo previsto unilateralmente por cada Estado miembro. Y con ello, abría paso a la negociación de Acuerdos con Estados y jurisdicciones terceros en *términos equivalentes*. La ausencia de una posición común en el seno de la Unión Europea debilitaba su posición negociadora con terceros Estados, como queda de manifiesto en la firma de los Acuerdos Rubik con Suiza, que hizo prevalecer sus intereses frente a los de la Unión Europea, en contraposición con la normativa americana sobre *qualified intermediaries*, predecesora de la actual FATCA y que originó el escándalo UBS en Estados Unidos, o la negociación de los Acuerdos Intergubernamentales de desarrollo de la Ley FATCA americana con los Estados Unidos».

ferencia de los anteriores ingresos la realizaron sin tener que informar a los Estados de residencia y sin condición de reciprocidad, pudiendo recibir los citados Estados de la fuente información sobre los pagos de intereses realizados a sus residentes en otros Estados comunitarios. Conviene matizar, no obstante, que *la aplicación de este régimen excepcional podía ser evitada por los propios beneficiarios efectivos*, bien autorizando expresamente al agente pagador a realizar el intercambio automático de información, bien presentando al agente pagador un certificado, expedido a su nombre por el Estado de la residencia, con validez para un período máximo de tres años.

El período transitorio debía concluir en la fecha en que *entrara en vigor el último de los acuerdos suscritos* entre la Comunidad Europea y alguno de los territorios siguientes. Por una parte, con EEUU y, por otra, con *cinco territorios europeos, aunque no pertenecientes a la Unión Europea: Suiza, Mónaco, Andorra, Liechtenstein y San Marino*. Por cuanto se refiere a EEUU, la Directiva del Ahorro exigía la adopción de un acuerdo formal, por unanimidad del Consejo, en el cual este país se comprometiera a realizar el intercambio de información previa petición. Pero, como pudo observar algún autor, en ese momento, las autoridades fiscales de EEUU se mostraron reticentes a suscribir un acuerdo en ese sentido.¹²

Los acuerdos suscritos entre la Comunidad Europea y los cinco territorios señalados se celebraron en 2004 y gozaron de características similares al régimen excepcional que pudieron aplicar Austria, Bélgica y Luxemburgo.¹³ Pero

¹² Cfr. ESTEVE PARDO (2006), pp. 20-21, «lo que requiere la directiva es un acuerdo “formal” por unanimidad del Consejo con los Estados Unidos por el que este país se comprometa a intercambiar información previa petición. Sin embargo, parece que las autoridades fiscales de los Estados Unidos se muestran reticentes a firmar un acuerdo formal en este sentido».

¹³ Los acuerdos suscritos entre la Comunidad Europea y los cinco países señalados se caracterizaron por adoptar las siguientes medidas: 1.- El establecimiento de un sistema de retención a cuenta en origen. 2.- Reparto de la retención aplicada con el Estado de la residencia. 3.- Eliminación, en su caso, de la doble imposición por el Estado de la residencia. 4.- Establecimiento de un procedimiento de información voluntario, sustitutivo del sistema de retención a cuenta, a petición del beneficiario al agente pagador ubicado en cada uno de estos territorios, según proceda. 5.- Intercambio de información, *previa petición*, exclusivamente en casos de fraude fiscal o de conductas constitutivas de delito de fraude fiscal en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses o infracción equivalente. 6.- Aplicación de los acuerdos, en cada supuesto, condicionada a su vez a la adopción de medidas idénticas o equivalentes en cada uno de estos 5 territorios –aunque europeos, no miembros de la UE–; en territorios dependientes o asociados de los Estados miembros, concretamente del Reino Unido y de los Países Bajos y en EEUU. 7.- Revisión de los acuerdos citados en atención a los acontecimientos internacionales. Cfr.

surge un nuevo inconveniente. Y es que la aplicación de estos acuerdos se condiciona, a su vez, a la *adopción de medidas idénticas o equivalentes* no sólo en cada uno de estos cinco territorios sino también en los diez territorios dependientes o asociados de los Estados miembros, concretamente del Reino Unido y de los Países Bajos y que, conviene matizar, tras la disolución de las Antillas Neerlandesas pasan a ser doce (Anguila, Aruba, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Curazao, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Montserrat, San Martín, Islas turcas y Caicos). Por tanto, desde el 1 de julio de 2005 –fecha de inicio de aplicación de la Directiva del ahorro de 2003–, cinco países no pertenecientes a la U.E. más diez territorios dependientes o asociados de los Estados miembros (que pasan a ser doce, tras la disolución de las Antillas Neerlandesas) vienen aplicando medidas equivalentes a las previstas en la citada norma comunitaria por cuanto se refiere a las rentas del ahorro pagadas en su territorio a personas físicas residentes en la UE.¹⁴

Otra de las dificultades añadidas con las que se encontró la aplicación de la Directiva del ahorro fueron los denominados «*Acuerdos Rubik*», cuya entrada en vigor se previó para el 1 de enero de 2012. Y es que resulta que, a nivel bilateral, algunos Estados miembros pudieron negociar con Suiza un mecanismo similar al sistema de retención a cuenta a través de estos acuerdos, los cuales permitían eliminar el intercambio de información sobre residentes de Estados miembros que los hubieran firmado y que realizaran inversiones en Suiza.¹⁵ Suponían una alternativa atractiva para algunos países que, de forma

Acuerdo de 7 de diciembre de 2004 entre la Comunidad Europea y San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio DOL 28 diciembre 2004, núm. 381, [p. 33, Núm. P. 12], Decisión 2004/903/CE, de 29 de noviembre (LCEur 2004/3659); Acuerdo de 7 de diciembre de 2004 entre la Comunidad Europea y San Mónaco (DOL 21 enero 2005, núm. 19, [p. 55, Núm. P. 15]); Acuerdo de 7 de diciembre de 2004 entre la Comunidad Europea y Liechtenstein (DOL 24 diciembre 2004, núm. 379, [p. 84, Núm. P. 12]); Acuerdo de 7 de diciembre de 2004 entre la Comunidad Europea y Suiza (DOL 29 diciembre 2004, núm. 385, [p. 30, Núm. P. 13]); Acuerdo de 7 de diciembre de 2004 entre la Comunidad Europea y Andorra (DOL 4 diciembre 2004, núm. 359, [p. 33, Núm. P. 13]).

¹⁴ Explica MARTÍNEZ POZO (2013), págs. 9-10: «La Directiva se aprobó en 2003, pero no se aplicó hasta julio de 2005, cuando se consiguió una “condicionalidad externa” a través de los acuerdos firmados para la extensión de las mismas o análogas medidas recogidas en la Directiva sobre fiscalidad del ahorro con los cinco países de Europa no miembros de la UE (Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino) y los diez territorios del Caribe, conocidos como los “socios del Tratado 5+10”. Así se creó la red de fiscalidad del ahorro, que establece condiciones equitativas entre los Estados miembros y los socios del Tratado 5+10. Estos acuerdos regulan un sistema similar al de Austria y Luxemburgo de retención en origen».

¹⁵ Como se ha señalado, este tipo de acuerdos constituían una forma de «*amnistía fiscal*» que permitía a los titulares de cuentas en entidades financieras suizas (tanto personas físicas que son titulares di-

urgente, necesitaban recursos extraordinarios para engrosar sus presupuestos. Tradicionalmente, como es sabido, Suiza ha constituido un importante escondite para ocultar patrimonio y renta, cuyo afloramiento no pasó desapercibido para algunos Estados que vieron una oportunidad para sanear sus deterioradas arcas públicas. Estos acuerdos, lamentablemente, fortalecían la posición de los Estados defensores del sistema de retención en origen y dificultaban la lucha contra el fraude y la evasión fiscal al permitir que los defraudadores siguieran escondidos sin tener que revelar su identidad.¹⁶ En definitiva, como

rectos como aquellas que actúan a través de sociedades o trusts) regularizar sus obligaciones tributarias sin que fuera desvelada su identidad por parte de Suiza, la cual quedaría garantizada por el derecho de secreto bancario. A través de estos acuerdos, los extranjeros titulares de fondos en bancos suizos podrían regularizar su situación tributaria, es decir, sus cuentas en Suiza no declaradas. Si las rentas se generaron con anterioridad al 1 de enero de 2013, podrían regularizar los ejercicios anteriores a la entrada en vigor de este acuerdo, mediante el *pago de un único impuesto anónimo*, de carácter liberatorio, consistente en la aplicación de un porcentaje que variaría en función de la antigüedad de los fondos, aplicable sobre el capital total obtenido en una señalada fecha. A partir del 1 de enero del 2013, sin embargo, se aplica otro sistema a los titulares de las cuentas. En este último supuesto, las entidades pagadoras ubicadas en Suiza aplicarían una *retención* sobre las rentas obtenidas por los titulares anónimos, cuya cuantía variaría en función del gravamen que esas mismas rentas soportaran en el Estado que, en su caso, hubiera firmado el acuerdo Rubik con Suiza. De la recaudación obtenida participaría Suiza y, en cada supuesto, el Estado que hubiera suscrito el acuerdo. Este sistema de retención, no obstante, podía ser evitado si el contribuyente informaba al Estado de su residencia sobre las rentas obtenidas en Suiza. Explica MORENO GONZÁLEZ (2013), pág. 210, que «el objetivo de estos acuerdos es mantener el anonimato de las cuentas en bancos suizos a cambio de que Suiza recaude ciertos impuestos sobre los depósitos de los extranjeros en bancos suizos y los transfiera al país de residencia del depositante. En otras palabras se garantiza el anonimato del titular de la cuenta al tiempo que se allegan importantes recursos económicos a las necesitadas arcas públicas del Estado miembro firmante del acuerdo. Para la consecución de este objetivo se establecen diferentes medidas. De un lado, se prevé un pago único anónimo a modo de regularización de rendimientos pasados no declarados por el valor de los activos que se posean por residentes en Alemania, Austria y Reino Unido en Suiza, que oscila entre el 21 y el 41 por 100 del capital total depositado en entidades suizas (en los acuerdos con Alemania y Reino Unido) y entre el 15 y el 38 por 100 en el caso de Austria, calculado en función de la antigüedad y volumen del capital situado en Suiza, manteniendo el anonimato de las cuentas y pudiendo el sujeto afectado optar por revelar la identidad de las cuentas si considera que ya regularizó anteriormente y que el origen de los fondos ya fue declarado. De otro lado, se establece una retención a cuenta sobre los rendimientos que provengan de tales activos cuya titularidad no se ha revelado. En el acuerdo con Alemania se prevé una retención única del 26,375 por 100, y en el caso de Austria la retención única es del 25 por 100. Sin embargo, el acuerdo con el Reino Unido prevé un tipo del 48 por 100 sobre los intereses, del 40 por 100 para los dividendos y del 27 por 100 para las ganancias del capital».

¹⁶ Afortunadamente, solamente suscribieron acuerdos Rubik con Suiza, el Reino Unido y Austria -el 6 de octubre de 2011, en el primer caso, y el 13 de abril del 2012, en el segundo-. Inicialmente, Alemania también se planteó la posibilidad de firmar un acuerdo de estas características con Suiza. La Comisión europea, sin embargo, no vio con buenos ojos la celebración de este tipo de acuerdos pues los consideró contrarios a la finalidad última de la Directiva del ahorro. Este hecho llevó a Alemania y a Reino Unido a revisar y enmendar los acuerdos iniciales para acomodarlos a la citada norma comunitaria. La Comisión

se puede observar, los Estados celosos de mantener el secreto bancario han complicado el avance en el intercambio automático de información, atrayendo a los inversionistas no residentes que querían ocultar su patrimonio. Cuando los países no están dispuestos a colaborar y justifican su secretismo y opacidad apuntando al modo de proceder de las jurisdicciones de al lado y éstas, a su vez, sitúan el punto de mira en otras de más allá, se entra en un círculo vicioso del que es difícil salir.¹⁷

3. MEJORAS INTRODUCIDAS EN LA DIRECTIVA DEL AHORRO POR LA DIRECTIVA 2014/48/UE DEL CONSEJO, DE 24 DE MARZO Y EL FIN DEL SISTEMA DE RETENCIÓN A CUENTA EN ORIGEN

Como se ha avanzado más arriba, la aplicación del sistema de intercambio de información diseñado en la Directiva del ahorro no ha resultado fácil. Y no solo porque esta presentara numerosas fisuras en su estructura, que permitían evadir su aplicación, sino también porque establecía un régimen excepcional para algunos Estados que se negaban a efectuar intercambios de información de forma automática. Desde que empezó a aplicarse la Directiva del ahorro se advirtió la conveniencia de incorporar mejoras en su regulación al objeto de in-

Europa consideró entonces que los acuerdos revisados no vulneraban la Directiva del ahorro por cuanto incidían sobre aspectos no cubiertos en la misma. De cualquier forma, conviene añadir que la aprobación final del acuerdo entre Alemania y Suiza fue rechazada por el senado alemán. Este hecho supuso un fracaso para Suiza, que tenía la esperanza de que un acuerdo con Alemania pudiera abrirle las puertas a la celebración de otros acuerdos con países europeos, como Italia, Grecia y España.

¹⁷ Vid. CHICO DE LA CÁMARA (2006), p. 5: «En efecto, la Directiva tiene un fin ciertamente ambicioso, pues pretende introducir medidas similares de control fiscal en terceros Estados (EEUU, Liechtenstein, San Marino, Suiza, Mónaco y Andorra). Nótese que la implementación en la Unión Europea de un sistema eficiente de intercambio de información será fútil hoy en día en una economía globalizada si no se consigue la colaboración de otros Estados extracomunitarios que son receptores de capital. El agente económico cambiará el destino de sus inversiones en función del grado de control fiscal existente en los países receptores de capital. Resulta por ello ciertamente elogiable la presión política que ha conseguido ejercer la Unión Europea sobre estas jurisdicciones llegando a acuerdos puntuales con dichos Estados extracomunitarios. No obstante, resulta criticable que la Unión Europea sólo haya conseguido un compromiso de acuerdo con estos terceros Estados enunciados en la Directiva. En efecto, el ahorro de las personas físicas residentes en la Unión Europea se canaliza también a través de otras jurisdicciones fiscales (v. gr. Panamá, Laos, Isla de Jersey, etc.) que, sin embargo, no están por ahora comprometidas a avanzar en este terrenos implementando en sus ordenamientos jurídicos medidas a favor de la transparencia en el movimiento de capitales».

troducir nuevos productos del ahorro así como evitar mecanismos de evasión ideados por los inversores.¹⁸ Tales mejoras fueron incorporadas en la Propuesta de Directiva del Consejo de 13 de noviembre de 2008 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses [COM(2008) 727 final],¹⁹ propuesta esta cuya aprobación, sin embargo, estuvo bloqueada durante casi seis años por Austria y Luxemburgo pues ambos Estados querían asegurarse de que Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino avanzaban en la misma dirección en materia de intercambio automático de información.²⁰ El 20 y 21 de marzo de 2014, Austria y Luxemburgo levantan su veto a la implantación del intercambio automático de información sobre el pago de intereses en la UE permitiendo que días después los veintiocho Estados miembros pudieran aprobar las mejoras técnicas que requería la Directiva del ahorro. Por fin, el 15 de abril de 2014 se publica en el DOUE la nueva Directiva 2014/48/UE del Consejo, de 24 de marzo de 2014, para ser aplicada a partir del 1 de enero de 2016, siendo su objetivo

¹⁸ El artículo 18 Directiva 2003/48/CE disponía literalmente: «La Comisión presentará *cada tres años* al Consejo *un informe* sobre la aplicación de la presente Directiva. Basándose en dichos informes, la Comisión propondrá al Consejo, en su caso, las modificaciones de la Directiva que resulten necesarias para garantizar una imposición efectiva más satisfactoria de los rendimientos del ahorro, así como la eliminación de toda distorsión indeseable de la competencia». Explica DELMAS GONZÁLEZ (2010) que con fecha 15 de septiembre de 2008 se elabora un primer informe sobre la aplicación de la Directiva del ahorro, que la Comisión remitió al Consejo [COM (2008) 552 final] donde se advirtió la necesidad de realizar cambios en la anterior norma comunitaria. Como señala MORENO GONZÁLEZ (2013), p. 207, «las deficiencias de la norma comunitaria, algunas de las cuales ya eran obvias en el momento de su aprobación, condujo a la Comisión a iniciar en 2008 un proceso de reforma de la Directiva centrado principalmente en la modificación de cuatro aspectos: ampliación de las rentas cubiertas por la norma; identidad del beneficiario efectivo de los pagos; definición del agente pagador y cuestiones de procedimiento».

¹⁹ Conviene precisar que la Propuesta de directiva del 2008 contó con el apoyo del Parlamento europeo (24 de abril de 2009) y del Comité Económico y Social Europeo (13 de mayo de 2009). Asimismo, la Comisión, el 17 de junio de 2011, adopta una recomendación para iniciar negociaciones con terceros países al objeto de modificar los Acuerdos suscritos. En marzo de 2012 la Comisión elabora un segundo informe trienal [COM (2012) 65 final], de conformidad al ya citado artículo 18 Directiva 2003/48/CE, en el que sigue insistiendo en la necesidad de modificar la Directiva del ahorro y de adoptar un mandato para negociar mejoras en los acuerdos sobre fiscalidad del ahorro.

²⁰ Indica MARTÍNEZ POZO (2013), p. 10, que «el elemento más conflictivo y que ha paralizado durante estos últimos años la negociación ha sido, de nuevo, la “condicionalidad externa”, ya que Austria y Luxemburgo condicionan la aprobación de la nueva directiva a repetir el esquema de acuerdos con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino, para que alcancen unas obligaciones de intercambio de información similares a las de los Estados miembros con el nuevo contenido de la Directiva manteniendo la red de fiscalidad del ahorro. Para el inicio de las negociaciones de estos acuerdos es necesario que el Consejo, por unanimidad, conceda a la Comisión un mandato de negociación».

principal tapar las grietas de la Directiva 2003/48/UE y, en definitiva, estrechar el círculo a las posibles vías de escape a que daba lugar su aplicación.²¹

De este modo, la Directiva 2014/48/UE se encarga de mejorar algunos aspectos de la Directiva del Ahorro de 2003: 1.- *Incrementa su ámbito objetivo de aplicación*, ampliando el paquete de productos financieros sometidos al intercambio automático de información y, en definitiva, poniendo freno a las posibilidades de defraudación. 2.- *Desde un punto de vista subjetivo*, establece un *enfoque de transparencia en la definición del beneficiario efectivo* con el objeto de desvelar la identidad de las personas físicas residentes de un Estado miembro que pudieran ocultarse a través de estructuras intermedias, entidades o instrumentos jurídicos establecidos en *terceros países o jurisdicciones*, fuera del ámbito territorial de aplicación de la Directiva (*trust*, de Derecho nacional o extranjero; *International Business Company*; *foundation*, etc.) y a través de las cuales percibían el pago de intereses procedentes de un Estado miembro. En estos supuestos, se entiende que el pago ha sido percibido o atribuido en beneficio inmediato de la citada persona física, en calidad de beneficiario efectivo de la citada entidad o instrumento jurídico. La Directiva comunitaria exige a los agentes pagadores la aplicación de ese «enfoque de transparencia» en virtud del cual deberán informar sobre los pagos de intereses realizados a los beneficiarios efectivos que se ocultan a través de ese tipo de entidades o instrumentos jurídicos establecidos fuera del ámbito de aplicación territorial de la Directiva.²²

²¹ Como pudo apreciar CALDERÓN (2014), «tal movimiento enlaza con las actuales tendencias internacionales de lucha contra el fraude fiscal internacional de mecanismos de transparencia y asistencia mutua, superando los antiguos estándares de confidencialidad y secreto bancario frente a las autoridades fiscales. En cierta medida, el acuerdo del ECOFIN refleja un nuevo hito histórico a nivel europeo que supera la tradicional oposición de algunos centros financieros europeos de ceder determinadas parcelas de su soberanía fiscal, lo cual debe ser contextualizado en el marco de los últimos acuerdos del G20 y la OCDE por desarrollar el nuevo estándar global de información sobre cuentas financieras».

²² Los agentes pagadores debían utilizar toda la información de la que dispusieran sobre los beneficiarios e instrumentos jurídicos interpuestos y que hubieran obtenido con base en la normativa contra el blanqueo de capitales. En este sentido, se requería que la participación de la persona física en el capital de la entidad o instrumento jurídico alcanzara el 25% o más o que ejerciera el control en la gestión de la entidad jurídica. Cfr. la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo, que incorpora, en su artículo 3, una definición de «titular real» en determinadas transacciones o inversiones. Como explica CALDERÓN (2014), p. 2, «frente al problema de la interposición de entidades y acuerdos legales de fiducia (v.gr. trusts) en terceros países que no gravan tal renta, a efectos de evitar la aplicación de la Directiva se modifica la definición de beneficiario

Plausiblemente se consigue extender la dimensión territorial de la Directiva comunitaria a centros financieros de todo el mundo²³ 3.- Se establecen *medidas procedimentales, aclarando la responsabilidad del agente pagador y mejorando la calidad de la información*.²⁴

efectivo adoptándose un enfoque de transparencia/*look-through*, de manera que si un residente comunitario participa en el 25% o más del capital de dichas entidades o acuerdos, el agente pagador suministrará a las autoridades de su Estado de residencia la información relevante. Tal enfoque se desarrolla a partir de la información obtenida en aplicación de normativa que establece obligaciones de diligencia debida sobre clientes (blanqueo) a efectos de que los agentes pagadores comunitarios usen tal información para determinar el beneficiario efectivo de cualquier vehículo interpuesto (fundación, entidad, trust) situado en un país tercero que no grave la renta del ahorro satisfecha. Se establece, asimismo, una lista que comprende cierto tipo de entidades y fiducias establecidas o gestionadas en jurisdicciones no UE que no gravan la renta del ahorro obtenida por tales entidades, a los efectos de aplicar este mecanismo de transparencia». Para facilitar a los agentes pagadores la identificación de este tipo de entidades e instrumentos jurídicos establecidos en esos terceros países y jurisdicciones y en definitiva, mitigar las cargas administrativas que podía conllevar el cumplimiento de ese enfoque de transparencia, la Directiva del 2014 recoge en su Anexo I, con acierto, a nuestro juicio, una lista identificativa de las distintas categorías de entidades e instrumentos jurídicos de cada territorio.

²³ Como explicó DELMAS GONZÁLEZ (2006), p. 130: «La Comisión durante el proceso de negociación llevado a cabo con los terceros países signatarios de medidas equivalentes, así como con las negociaciones llevadas a cabo con los territorios dependientes ya puso de manifiesto la conveniencia de iniciar de manera inmediata un proceso de negociación con otros importantes centros financieros en el mundo. En una primera etapa los centros financieros elegidos se encontraban fundamentalmente en Europa, ahora en una segunda etapa se tiene intención de extender el marco de aplicación de las medidas equivalentes de manera más general, desplazando la discusión a otros territorios geográficos como Asia, todo ello con vistas a ensanchar el efecto político que se pretende con la Directiva, que no es otro que mejorar la gestión tributaria de los Estados miembros y evitar desplazamientos masivos del ahorro a plazas o territorios a los que no alcanzan los efectos de la Directiva o de las medidas equivalentes adoptadas por los países terceros signatarios de los acuerdos con la Unión Europea».

²⁴ Con carácter general, se considera agente pagador al *operador económico* que está establecido en un Estado miembro y efectúa un pago de intereses o atribuye dicho pago para el disfrute inmediato del beneficiario efectivo. La Directiva del ahorro del 2014 *establece algunas cautelas*, considerando también agente pagador al *operador económico* que, aunque también establecido en un Estado miembro, no efectúa o atribuye directamente el pago de intereses al beneficiario efectivo, sino *que procede a través de otro operador económico* (que puede ser una sucursal, filial, sociedad asociada del primer operador) que está *establecido fuera del ámbito de aplicación territorial de la Directiva comunitaria* o, en su caso, de los acuerdos que establecen medidas equivalentes. Es necesario, no obstante, que el primer operador, el establecido en un Estado miembro, tenga razones (por la información de la que dispone) para suponer que el segundo operador económico efectuará o atribuirá el pago de intereses a una persona física residente en otro Estado miembro. En tal supuesto, se considera que el pago que efectuó o atribuyó el primer operador económico se realizó para el disfrute inmediato del beneficiario efectivo. Si el pago de intereses lo percibe una *entidad o instrumento jurídico que tiene su lugar de administración efectiva en un Estado miembro* y que *no esté sujeto a tributación efectiva* en aplicación de las normas generales en materia de fiscalidad directa (ni en dicho Estado miembro; ni en el Estado miembro en que esté establecido; ni en el país o jurisdicción en el que sea residente a efectos fiscales), dicho pago se entenderá revertido o realizado a favor de las personas físicas que se ocultan mediante la citada entidad o instrumento. Se considera agente pagador a la entidad o instrumento jurídico a la que se le pagan o atribuyen intereses para el disfrute del beneficiario efectivo. En estos

Pero la efectividad del sistema de intercambio automático de información de cuentas financieras en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal requería no solo que se realizasen algunas mejoras técnicas en la Directiva del ahorro, sino también que su aplicación fuera uniforme. En el 2009 se produce un hecho trascendental, que lleva a los países que aplicaban el sistema de retención en origen a replantearse su postura. Como es sabido, en la cumbre del G 20 celebrada en Londres, el 2 de abril de 2009, se acuerda publicar un listado de paraísos fiscales o de paraísos y jurisdicciones no cooperantes para tomar medidas contra ellos. Listado este que publica poco después la OCDE, incluyendo a Bélgica, Luxemburgo, Austria y Suiza en una denominada «lista gris» de paraísos fiscales y que impulsa a que estos países levantaran las reservas que tenían planteadas al artículo 26.5 MCOODE comprometiéndose a respetar los estándares internacionales en materia de intercambio de información.²⁵ Bélgica no tardó en renunciar a la aplicación del sistema de retención a cuenta y desde el 1 de enero de 2010 acoge el sistema común de intercambio automático de información. Luxemburgo, por su parte, aunque tarda un poco más, desde el 1 de enero de 2015 también acepta su aplicación. Y Austria anuncia públicamente su intención de abandonar el secreto bancario y se compromete a realizar el intercambio automático de información.

Conviene añadir que las negociaciones con los cinco países terceros (Suiza, Liechtenstein, San Marino, Andorra y Mónaco), aunque lentamente, han avanzado en línea con el nuevo estándar global de la OCDE para el intercambio automático de información. En el año 2011, concretamente, el 17 de junio, la Comisión adopta una recomendación de mandato para que se estableciesen negociaciones con los cinco territorios citados al objeto de actualizar los acuerdos sobre la fiscalidad del ahorro celebrados en 2004. Casi dos años más tarde, el 14 de mayo de 2013, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN)

supuestos, la citada entidad o instrumento será considerada agente pagador en el momento de la percepción del pago de intereses o de la atribución de dicho pago. Como novedad, el Anexo II Directiva del 2014 se encarga de identificar este tipo de entidades e instrumentos jurídicos, quizá con el objeto de eliminar las dificultades, detectadas por CORDERO GONZÁLEZ (2004), p. 50, con las que se podría encontrar el agente pagador a la hora de calificar a una determinada entidad extranjera como ente sin personalidad jurídica sometida a reglas de atribución de rentas. En este sentido, se debe tener presente que, ante la ausencia de armonización en este aspecto, los distintos Estados miembros han utilizado distintas denominaciones para referirse a este tipo de entidades.

²⁵ Sobre el estado de la cuestión, *vid.* MARTÍNEZ GINER (2014), pp. 291-294.

aprueba el mandato de negociación para la ampliación de los acuerdos sobre la fiscalidad del ahorro,²⁶ indicando que, en su negociación, se debía seguir la tendencia internacional en materia de intercambio automático de información y la eliminación del secreto bancario.²⁷ A partir de ese momento, se aceleran las negociaciones con estos cinco países. Afortunadamente, la UE ha conseguido suscribir los correspondientes acuerdos con cada uno de estos países en los que se comprometen a intercambiar automáticamente información sobre las cuentas financieras de sus respectivos residentes. *Suiza* firma el acuerdo el 27 de mayo de 2015²⁸ y le siguen, por orden cronológico, *Liechtenstein* (el 28 de octubre de 2015),²⁹ *San Marino* (el 8 de diciembre de 2015),³⁰ *Andorra* (el 12 de febrero de 2016)³¹ y finalmente, *Mónaco* (el 22 de febrero de 2016).³² Conviene matizar, no obstante, que Liechtenstein y San Marino se comprometen a realizar el intercambio automático de información a partir de 2017, mientras que Suiza, Andorra y Mónaco, lo realizarán a partir de 2018. De forma positiva, a nuestro juicio, con la suscripción de estos acuerdos se persigue poner fin al secreto bancario para los residentes de la UE.

Queda, sin embargo, aún un tema pendiente, la suscripción de nuevos acuerdos con los doce territorios de ultramar. Lamentablemente, en el Informe

²⁶ Cfr. http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdate/en/ecofin/137122.pdf.

²⁷ Cfr. el Comunicado de prensa del Consejo de la UE de 8 de julio de 2014, Sección n.º 3327 del Consejo, Asuntos Económicos y Financieros, pág. 10, en el que, bajo la rúbrica «FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL AHORRO - ACUERDOS CON TERCEROS PAÍSES», se indica: «La Comisión ha informado al Consejo acerca de la situación de las negociaciones con Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino sobre la actualización de sus acuerdos con la UE relativos a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro. En mayo de 2013, el Consejo encomendó a la Comisión que negociase la modificación de estos acuerdos, cuya finalidad es que los Estados miembros puedan tomar medidas drásticas contra el fraude y la evasión fiscales. El objetivo es garantizar que estos cinco países sigan aplicando medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva de la UE relativa al intercambio de información sobre los rendimientos del ahorro, que fue actualizada en marzo, teniendo en cuenta la evolución de la situación internacional en este ámbito. El Consejo Europeo instó en marzo a Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino a cumplir plenamente la aplicación del nuevo estándar único mundial para el intercambio automático de información, elaborado por la OCDE y refrendado por el G-20. Pidió a la Comisión que concluya las negociaciones a finales de este año. El Consejo seguirá supervisando con atención los avances registrados en las negociaciones». Cfr. <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/NewsWord/es/ecofin/144165.doc>.

²⁸ Vid. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5043_es.htm.

²⁹ Cfr. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5929_es.htm.

³⁰ Cfr. http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-15-6275_es.htm.

³¹ Vid. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-288_es.htm.

³² <http://www.elperiodico.com/es/noticias/economia/monaco-cierran-acuerdo-para-intercambio-informacion-contra-evasion-fiscal-4917017>.

sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se deroga la Directiva del ahorro, de 16 de octubre de 2015, se indica que la negociación entre los Estados miembros y estos doce territorios aún no ha comenzado. La Comisión no ha recibido mandato de negociación con los doce territorios de ultramar, motivo por el cual la aplicación de la norma internacional de la OCDE en materia de intercambio automático de información entre cada uno de estos territorios y cada Estado miembro deberá realizarse mediante la suscripción de acuerdos bilaterales que posiblemente tardarán en celebrarse y no estarán listos para el 1 de enero de 2017.³³

4. LA AMPLIACIÓN DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN EN LA DIRECTIVA DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

Como venimos observando, en un contexto de globalización, mundialización, incremento de la movilidad de los sujetos, aumento de las transacciones transfronterizas y, consecuentemente, mayores posibilidades de los contribuyentes de ocultar sus rentas en países distintos al de su residencia, es inevitable instaurar un sistema común de cooperación administrativa e intercambio de datos entre los Estados miembros para reaccionar ante un panorama que invita fácilmente a la evasión de impuestos y al fraude fiscal.³⁴ Bajo esta premisa, y en coherencia con el estándar internacional en materia de intercambio de información desarrollado por la OCDE, se aprueba la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que deroga la anterior Directiva 77/799/CEE, al objeto de establecer normas y procedimientos adecuados para la cooperación e intercambio de

³³ Cfr. http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015_0299+0+DOC+XML+Vo//ES#title1.

³⁴ Como señala MORENO GONZÁLEZ (2013), p. 194, «en el escenario actual, caracterizado por la globalización de la economía, la internalización de las relaciones económicas, los adelantos tecnológicos y la enorme movilidad de la actividad económica y el capital, la lucha contra las complejas estructuras de fraude y evasión fiscal internacionales –apoyadas en paraísos fiscales o centros financieros offshore– no puede realizarse satisfactoriamente de forma aislada, siendo indispensable la articulación de mecanismos eficaces de asistencia mutua e intercambio de información entre tales Administraciones».

información entre los Estados miembros de la UE.³⁵ Contiene, por tanto, la Directiva de cooperación administrativa un conjunto de normas y procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros deben cooperar entre sí con vistas a intercambiar información. Su *alcance* es general por cuanto se aplica a todos los impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales, incluidas las administraciones locales. No obstante, la norma comunitaria excluye expresamente de su ámbito de aplicación al IVA, aranceles e IIEE que cuentan con sus propias normas singulares en materia de cooperación; cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social; tasas por expedición de documentos por las autoridades públicas (certificados) y derechos de carácter contractual (pago de servicios públicos). Con relación a su *ámbito subjetivo* de aplicación, cabe apreciar que este se extiende tanto a personas físicas como jurídicas, asociaciones de personas y cualquier otra disposición legal. Por cuanto ahora interesa, conviene señalar que la Directiva 2011/16/UE establece *distintos mecanismos de intercambio de información* entre las autoridades tributarias de los distintos países de la UE, siguiendo las pautas marcadas por la OCDE en esta materia. De este modo, junto al sistema de intercambio de información *previa solicitud*³⁶ y al sistema de intercambio *espontáneo* de infor-

³⁵ En la obra colectiva, coordinada por MARTÍNEZ RICO (2010), explican que la Directiva 77/799/CEE ya no era suficiente para asegurar la cooperación administrativa y el intercambio de información eficaz entre los Estados miembros. Se requería un nuevo marco general en materia de intercambio de información. Así, indican, p. 15, que el objeto era «lograr una Directiva en la línea del Modelo de Acuerdo de la OCDE, para el intercambio de información en materia fiscal (recoge el estándar OCDE asumido por el G 20), eliminando el secreto bancario y el denominado “principio de interés doméstico” (supone el intercambio de información por parte del Estado requerido, aun en el caso de que esta información no sea de su interés a efectos fiscales), y previendo tres tipos de intercambio de información: previa solicitud, automático y espontáneo». Igualmente, cfr. TORREGOSA CARNÉ (2014), pp. 1-13, que señala que «la Directiva 2011/16/UE incorpora las modificaciones operadas en el mencionado artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE y se inspira, en gran parte, en las normas contenidas en el Modelo de Acuerdo de intercambio de información en materia fiscal de la OCDE, aluminado el 18 de abril de 2002».

³⁶ En aplicación del *sistema de intercambio de información previa solicitud* previsto en la Directiva de cooperación administrativa, la autoridad requirente podrá solicitar a la autoridad requerida toda la información referente a impuestos incluidos en el ámbito de aplicación de la directiva comunitaria, que obren en su poder o que esta última obtenga en investigaciones administrativas (cfr. arts. 5-7 Directiva 2011/16, UE). Según TORREGOSA CARNÉ (2014), p. 3, «ante una petición de información por parte de un Estado miembro, el Estado destinatario está obligado, no sólo a facilitar la información que obre en su poder y sea previsiblemente relevante en los términos de la Directiva, sino que también queda obligado a realizar las investigaciones administrativas pertinentes previstas por su propio ordenamiento jurídico para la obtención de información. Por tanto, la solicitud de infor-

mación,³⁷ establece un *sistema obligatorio de intercambio automático de información tributaria* entre Estados miembros, siguiendo la línea de la Directiva del ahorro.³⁸

El sistema de intercambio automático de información de la Directiva del ahorro trasciende, por tanto, a otros tipos de renta gracias a la Directiva 2011/16/UE, que establece la obligación de las autoridades competentes de los Estados miembros de proporcionarse, *siempre que esté disponible*, información relativa a *cinco categorías de renta y patrimonio tasadas* en la propia norma comunitaria y *que no tienen carácter financiero* (rendimientos del trabajo dependiente; honorarios de director; productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos; pensiones y propiedad de bienes inmuebles, y rendimientos inmobiliarios). Transmisión de información que la Comisión pretendía extender a partir del 1/01/2017 a otras tres categorías de renta (dividendos, ganancias de capital y cánones).³⁹ La *Directiva sobre cooperación administrativa* debía ser traspuesta al ordenamiento jurídico interno el 1 de enero de 2013. No obstante, para el intercambio automático de información *no surte efectos hasta el 1 de enero de 2015*.

Un aspecto de interés que se desprende de la Directiva de cooperación del 2011 es el establecimiento de la *cláusula de la nación más favorecida*, en su artículo 19, que hace posible que asomen aquí los tentáculos de FATCA. Como es sabido, la cláusula de la nación más favorecida implica que un Estado miembro debe cooperar con otro en las mismas condiciones que, en su caso, se hubiera comprometido con un tercer país. De este modo, la celebración de acuerdos entre los distintos Estados y EEUU, por cuanto se refiere a la normativa estadounidense, implica que tales Estados están ofreciendo, o se disponen a ofrecer,

mación habilita al Estado requerido para iniciar un procedimiento de comprobación u otro que su normativa prevea». El artículo 5.2 Directiva 2011/16/UE, establece un plazo máximo de 6 meses para atender a la petición de información, que se puede reducir a dos meses en supuestos en los que no sea necesario realizar investigaciones administrativas.

³⁷ Recoge la Directiva 2011/16/UE un *sistema de intercambio espontáneo de información* para los supuestos previstos en su artículo 9 que consiste, tal y como señala el artículo 3.10 Directiva 2011/16/UE en «la comunicación no sistemática de información a otro Estado miembro en cualquier momento y solicitud previa».

³⁸ Cfr. artículo 3.9 y artículo 8 Directiva 2011/16/UE.

³⁹ Cfr. la Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE (COM (2013) 348 final de 12 de junio de 2013).

una cooperación más amplia que la prevista en la Directiva 2011/16/UE. Como la celebración de este tipo de acuerdos, con base en el citado precepto, de forma paralela y descoordinada, podría originar distorsiones perjudiciales para el correcto funcionamiento del mercado interior, parece razonable que se amplíe el ámbito del intercambio automático de información a nivel comunitario y se elimine, ante la ausencia de la pertinente normativa comunitaria, la necesidad de los Estados miembros de acudir a dicho precepto para celebrar acuerdos bilaterales o multilaterales al respecto. Sobre la base de estas consideraciones, de forma positiva a nuestro juicio, se aprueba la *Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014*, encargándose de ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información previsto en la Directiva 2011/16/UE y de introducir, en el ámbito comunitario, el contenido de la norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras elaborada por la OCDE, norma internacional esta que como ya señalamos, en líneas generales, sigue a su vez los planteamientos del Modelo IGA 1 A de FATCA. La tarea principal de la Directiva 2014/107/UE consistirá, por tanto, en adaptar la normativa europea a la nueva norma internacional elaborada por la OCDE en materia de Intercambio Automático de Información.⁴⁰

La extensión del intercambio automático de información entre los Estados miembros que realiza la Directiva 2014/107/UE *alcanza así a elementos cubiertos por FATCA y los acuerdos conexos celebrados por los Estados miembros*. De este modo, con base en la Directiva 2014/107/UE, los Estados miembros deberán intercambiar, de forma automática, información financiera sobre *intereses, dividendos y tipos similares de rentas*, así como la relativa a *saldos en cuentas y los ingresos derivados de la venta de activos financieros*.⁴¹

⁴⁰ Conviene recordar que el 21/03/2014, el Consejo Europeo ya había llegado a la conclusión de que la norma internacional que estaba elaborando la OCDE debía convertirse en el futuro método de intercambio automático de información a aplicar en el ámbito territorial de la UE. Cfr. http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/.../es/ec/141755.pdf.

⁴¹ La Directiva 2011/16/UE establecía, en su artículo 8.1, que la autoridad competente de cada Estado miembro debía comunicar, mediante intercambio automático, a la autoridad competente de otro Estado miembro *la información de la que dispusiera* con relación a las cinco categorías de renta señaladas más arriba. En su artículo 1.1., la Directiva 2014/107/UE modifica el artículo 3.9 Directiva 2011/16/UE, señalando que, en el contexto del artículo 8 de la norma comunitaria, se entiende por *información disponible* aquella información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con sus propios procedimientos internos para recabar y tratar la información. Conviene matizar, no obstante, que la Directiva 2014/107/UE establece que dicha condición

La *periodicidad en el intercambio automático de información* en las cinco categorías iniciales de rentas se debe realizar, como mínimo, una vez al año, en los seis meses siguientes al final del ejercicio fiscal del Estado miembro durante el cual se recabó la información. En el caso de los nuevos elementos, dicha comunicación se deberá producir también una vez al año, pero en los nueve meses siguientes al final del año civil o de otro período de referencia pertinente al que se refiera la información.⁴²

Como la ampliación del intercambio automático de información en el ámbito de la Unión Europea se realiza siguiendo la tendencia internacional, resulta necesario que los Estados miembros obliguen a sus instituciones financieras a aplicar *normas de comunicación de información y diligencia debida*, compatibles con el Estándar común de comunicación elaborado por la OCDE, normas estas que incorpora en su contenido la Directiva 2014/107/UE. De hecho, obliga a los Estados miembros a utilizar como fuente de interpretación los Comentarios al citado Modelo de la OCDE. Además, cada Estado miembro debe contar con una lista única, definida internamente, de instituciones financieras no obligadas a comunicar información y de cuentas excluidas, la cual podrá utilizar tanto en el marco de ejecución de la norma comunitaria como para otros acuerdos que apliquen la norma internacional.⁴³ *En líneas generales, la Directiva*

de disponibilidad de la información solicitada no es aplicable ahora a los nuevos elementos objeto de intercambio automático de información. La Comisión debe presentar un informe, antes del 1 de julio de 2017, exponiendo el panorama general y la evaluación de las estadísticas e información recibida acerca de los gastos, costes y ventajas del intercambio automático de información y aspectos prácticos concretos. Y si procede, la Comisión presentará una propuesta al Consejo en relación con las cinco categorías de renta, inicialmente incluidas en el ámbito de aplicación de la norma comunitaria, y la condición de la disponibilidad de la información o en relación a los nuevos elementos, o con ambos. Tras la propuesta, el Consejo evaluará la posibilidad de seguir reforzando el intercambio automático de información, al objeto de asegurar que la información que se está intercambiando corresponde a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017 y recae sobre todas y cada una de las cinco categorías de renta enumeradas más arriba. Se debe observar que la Directiva 2011/16/UE estableció que esta comunicación se produjese con relación «al menos de tres de las categorías específicas». También el Consejo deberá analizar si las listas de categorías de rentas y los elementos sometidos a intercambio automático de información pudieran ser ampliadas, haciéndose extensivas a otras categorías y elementos, incluidos los cánones.

⁴² Cfr. artículo 1.2.d Directiva 2014/107/UE que modifica el artículo 8.6 Directiva 2011/16/UE.

⁴³ La Directiva 2014/107/UE toma la precaución de suprimir referencias relativas a umbrales por debajo de los cuales los Estados miembros podrían no desear recibir información procedente de otros Estados miembros. Se considera que dichos umbrales no resultan manejables en la práctica. Según indica la Directiva 2014/107/UE, en su Considerando 10, «por lo general, en la presente Directiva no deben incluirse umbrales, ya que se pueden eludir con facilidad dividiendo las cuentas en diferentes instituciones financieras». Se obliga a los Estados a adoptar medidas necesarias para exigir que sus «instituciones financieras

2014/107/UE, comenzará a aplicarse a partir del 1/01/2016, lo que supone que el intercambio automático de información sobre los nuevos productos financieros ha de comenzar antes de septiembre de 2017. No obstante, como excepción, Austria podrá iniciar la aplicación de la norma comunitaria un año más tarde.

En consonancia con los trabajos de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, se ha aprobado recientemente la *Directiva UE 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015*, para modificar la Directiva 2011/16/UE al objeto de exigir a los Estados miembros, a partir del 1 de enero de 2017, la aplicación del sistema de intercambio automático de información sobre «acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo» y los «acuerdos previos sobre precios de transferencia».

5. LA CONVENIENTE DEROGACIÓN COORDINADA DE LA DIRECTIVA DEL AHORRO: DIRECTIVA 2015/2060 DEL CONSEJO, DE 10 DE NOVIEMBRE

Para que la Directiva de cooperación de 2014 consiguiera su objetivo, garantizando un enfoque homogéneo, coordinado y global del intercambio automático de información, era preciso resolver un frente abierto. Y es que resulta que la incidencia de FATCA en la Directiva de cooperación administrativa y la adaptación de esta última a la norma elaborada por la OCDE, salpicaron de lleno a la Directiva del ahorro. La ampliación del intercambio automático de información por la Directiva de cooperación administrativa de 2014 ocasionó que sus disposiciones, en numerosas ocasiones, se solaparan con las previstas

obligadas a comunicar información» apliquen las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en sus anexos I y II. Algunos de los preceptos incluidos *ex novo* o modificados por la Directiva del 2014 (artículo 8.3 bis y 7 bis; artículo 21.2; artículo 25.2 y 3) incluyen términos entrecomillados cuya definición se precisa en el anexo I de la norma comunitaria, Sección VIII, siguiendo el esquema del Modelo de Acuerdo de la OCDE: «institución financiera obligada a comunicar información»; «institución financiera no obligada a comunicar información»; «cuenta financiera»; «cuenta sujeta a comunicación de información», «disposiciones diversas». Por otra parte, se establece la *obligación de todos los Estados miembros de comunicar a la Comisión*, antes del 31 de julio de 2015, *una lista de entidades y cuentas* que reúnan la consideración de «instituciones financieras no obligadas a comunicar información» y de «cuentas excluidas», según se definen en la sección VIII del anexo I, y de los cambios, lista que será publicada en el DOUE y actualizada cuando sea necesario.

en la Directiva del ahorro. Solapamiento este del que se percata la propia Directiva de cooperación del 2014 y que resuelve disponiendo, expresamente, la prevalencia de sus disposiciones sobre las contenidas en la Directiva del ahorro. Dadas las circunstancias, se considera *aconsejable la existencia de una sola norma en materia de intercambio de información, al objeto de evitar situaciones de aplicación paralela de dos normas distintas*. Como las instituciones financieras están adaptando los sistemas de intercambio de información a la normativa FATCA y es necesario armonizar la legislación europea con la norma mundial de la OCDE sobre intercambio automático de información, se entiende que lo más oportuno es derogar ahora la Directiva del ahorro, tarea esta que ha llevado a cabo, recientemente, la *Directiva 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015, por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses*.⁴⁴

Como se puede intuir, la *finalidad principal* de la Directiva 2015/2060 es evitar la duplicidad de obligaciones en materia de transmisión de la información y, en definitiva, ahorrar costes, en beneficio de las Administraciones tributarias y de los operadores económicos. Esta loable intención requiere, sin embargo, que se proceda con cautela. Se debe impedir cualquier intermitencia en el intercambio de información, motivo por el cual la derogación de la Directiva del ahorro se ha *coordinado*, de forma conveniente, con el calendario de aplicación de la Directiva de cooperación administrativa, sin perder de vista las excepciones temporales necesarias para proteger los derechos adquiridos ni la excepción concedida a Austria para la aplicación de la Directiva 2014/117/UE, que obligará a este Estado a aplicar la Directiva del ahorro durante un año más.

En este sentido, conviene recordar que la aplicación de la Directiva 2014/48/UE del ahorro estaba prevista para el 1/01/2016, lo que suponía que sus disposiciones sobre intercambio automático de información debían entrar en juego a partir del 1 de enero de 2017. Sin embargo, la derogación de la Directiva del ahorro hace innecesario ahora la transposición de la Directiva 2014/48/UE. No obstante, para garantizar que la comunicación de información sobre cuentas financieras se realiza sin interrupción, se ha estimado *conve-*

⁴⁴ La derogación de la Directiva del ahorro forma parte de un conjunto de medidas de transparencia fiscal presentado por la Comisión Europea en marzo de 2015. Cfr. <http://ec.europa.eu/spain/pdf/2015/ip1803-2.pdf>.

niente hacer coincidir la fecha de entrada en vigor de la derogación de la Directiva del ahorro con la fecha de aplicación de la Directiva 2014/107/UE, de cooperación administrativa. Es decir, la derogación de la Directiva del ahorro produce efectos a partir del 1 de enero de 2016, fecha esta a partir de la cual entrará en juego la Directiva de cooperación administrativa de 2014. Y ello sin perjuicio de que hasta la fecha de la derogación, la información obtenida por los agentes pagadores, los operadores económicos y los Estados miembros debe ser procesada y transferida conforme a su previsión inicial, debiéndose cumplir las obligaciones contraídas hasta entonces.

No se olvida la Directiva de derogación de proteger los derechos adquiridos por los beneficiarios efectivos afectados por el sistema de retención a cuenta del período transitorio. Por ello, los Estados miembros deben seguir concediendo un crédito de impuesto o efectuando devoluciones tal como se había previsto inicialmente, así como expedir los certificados que, en su caso, les soliciten los beneficiarios efectivos en los que se acredite que no se ha realizado una retención a cuenta. Por otra parte, también se ha tenido en cuenta la excepción concedida a Austria en la Directiva de cooperación de 2014 y que le permite prorrogar su aplicación a un año más tarde (artículo 2.2 Directiva 2014/117/UE). Parece que cuando se adoptó la Directiva, Austria ya comunicó que sólo se acogería parcialmente a dicha excepción y que, con relación a un número limitado de cuentas, comenzaría a realizar el intercambio de información antes de septiembre de 2017. Se pretende por ello establecer las disposiciones oportunas que permitan garantizar a Austria y a los distintos agentes y operadores allí establecidos la aplicación de la Directiva del ahorro durante el período de excepción, salvo en relación a las cuenta sujetas a la Directiva de cooperación del 2014.⁴⁵

⁴⁵ De este modo, cabe señalar que la Directiva 2015/2060 por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE, consta de tres preceptos, el primero de ellos, a su vez, con tres apartados. En su artículo 1.1. deroga la Directiva del ahorro con efectos a partir del 1 de enero de 2016, salvo algunas obligaciones que enumera en el artículo 1.2, las cuales seguirán en vigor hasta una determinada fecha (así, las obligaciones del artículo 4.2. párrafo 2º Directiva ahorro, hasta el 5 de octubre de 2016 o hasta que sean satisfechas; las obligaciones de los arts. 8 y 9 Directiva del ahorro, hasta el 5 de octubre de 2016, o hasta que sean satisfechas; las obligaciones del artículo 13.2 Directiva del ahorro, hasta el 31 de diciembre de 2016, y las obligaciones del artículo 14 Directiva ahorro, en lo que se refiere a la retención a cuenta practicada en 2016 y en años anteriores, hasta que sean satisfechas). El artículo 1.3 Directiva 2015/2060 se refiere a la excepción de Austria, que deberá seguir aplicando la Directiva del ahorro hasta el 31 de diciembre de 2016 con algunas

6. REFLEXIÓN FINAL

La crisis financiera de los últimos años ha obligado a los Estados a agudizar su ingenio en la búsqueda de nuevos recursos que les permitieran, de algún modo, engrosar sus deteriorados presupuestos públicos. Los Estados son conscientes de que muchos de sus contribuyentes se han convertido en verdaderos expertos en la ocultación de rentas, que esconden y rentabilizan en territorios y jurisdicciones distintos al de su residencia, sin necesidad de tributar por ellas y con el añadido de no tener que asumir demasiados riesgos ante las autoridades tributarias de sus respectivos países. Se considera, por ello, de extrema prioridad la instrumentación de medidas de control, de carácter global, que permitan aflorar las rentas no declaradas de aquellos sujetos que realizan inversiones más allá de las fronteras de sus propios Estados. En este contexto, juega un papel esencial la aplicación coordinada de un sistema de intercambio automático y recíproco de información entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados, pues sin información no puede existir un efectivo control.⁴⁶

Actualmente, se ha conseguido que un total de 132 jurisdicciones de todo el mundo se comprometan a realizar intercambios de información de forma automática sobre cuentas financieras, de acuerdo con las directrices de la OCDE y que 96 de ellas lo realicen a partir de 2017 o 2018, según los casos.⁴⁷ Cabe reconocer, por tanto, que la adopción de medidas de carácter global ha empujado

excepciones (las obligaciones del artículo 12 Directiva ahorro, seguirán vigentes hasta el 30 de junio de 2017 o hasta que sean satisfechas; las obligaciones del artículo 4.2.2. Directiva ahorro, seguirán vigentes hasta el 30 de junio de 2017, o hasta que sean satisfechas), y las obligaciones del artículo 13 Directiva ahorro, seguirán vigentes hasta el 30 de junio de 2017 o hasta que sean satisfechas). Y añade que, sin perjuicio de la excepción de Austria, la Directiva del ahorro no se aplicará a partir del 1 de octubre de 2016 a los pagos de intereses por lo que se refiere a cuentas con respecto a las cuales se hayan cumplido las obligaciones de comunicación y diligencia debida incluidas en los anexos I y II Directiva 2011/16/ UE y con relación a las cuales Austria haya comunicado mediante un intercambio automático la información del artículo 8.3 bis Directiva de Cooperación, en el plazo establecido en el artículo 8.6b Directiva 2011/16/UE.

⁴⁶ Como señala CRUZ AMORÓS (2005), p. 173, «la información es la clave de una actuación eficiente en muchos aspectos de la vida, en la política, en la gestión empresarial en general, en la toma de decisiones y, por supuesto, en la aplicación de los tributos y en la lucha contra el fraude fiscal y contra el delito en general». MERINO ESPINOSA -NOCETE CORREA (2011), pp. 139-163, destacan la importancia del intercambio de información desde distintos puntos de vista: 1.- Su utilidad instrumental. 2.- Como criterios de diferenciación entre jurisdicciones tradicionales y paraísos fiscales. 3.- Como mecanismo de lucha contra actividades delictivas.

⁴⁷ Cfr. <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/declaracion-del-sg-ocde-sobre-los-panama-papers.htm>.

con fuerza el cambio de criterio de Estados que, tradicionalmente, se habían resistido a cooperar en la lucha contra el fraude y evasión fiscal, empeñados, amparándose en el secreto bancario, en no facilitar información tributaria sobre las inversiones financieras realizadas por extranjeros en sus países.

Las recientes medidas adoptadas por la UE están consiguiendo, de forma positiva, a nuestro juicio, estrechar el círculo a los inversores transfronterizos comunitarios que quieren ocultar sus rentas en otros Estados miembros distintos del de su residencia.⁴⁸ De hecho, cabe admitir que se han alcanzado importantes avances en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Se debe destacar, en este sentido, la aprobación de una única norma en materia de intercambio de información, la Directiva de cooperación administrativa, que, de forma positiva a nuestro juicio, ha ampliado su inicial ámbito de aplicación para alcanzar elementos cubiertos por FATCA y los acuerdos conexos celebrados por los Estados miembros. De este modo, la Directiva de cooperación administrativa introduce en la esfera comunitaria, el contenido de la norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras elaborada por la OCDE, absorbiendo el ámbito objetivo de la Directiva del ahorro y exigiendo la conveniente derogación coordinada de esta última norma comunitaria.⁴⁹

Un logro importante ha sido convencer a los países de la UE que aplicaban el sistema de retención a cuenta en origen de la Directiva del ahorro (*Bélgica, Luxemburgo y Austria*) para que lo sustituyeran por el sistema de intercambio automático de información.⁵⁰ Asimismo, se ha conseguido que los *cinco países*

⁴⁸ Advierte MARTÍNEZ GINER (2014), pp. 277-296, que «aspectos tales como el intercambio de información tributaria entre Estados, la asistencia mutua en notificaciones y recaudación de deudas tributarias, el declive del secreto bancario, el cerco a los paraísos fiscales o la consolidación de la cooperación administrativa en materia de rendimientos del ahorro conforman los pilares fundamentales sobre los que se asienta la labor que desde la Unión Europea se está llevando a cabo para luchar contra el fraude fiscal».

⁴⁹ El Consejo Europeo, el 21 de marzo de 2014, concluyó que el Modelo de la OCDE en materia de intercambio automático de información debía constituir el futuro método aplicable por la UE: «El Consejo Europeo invita al Consejo a garantizar que, con la adopción a finales de 2014 de la Directiva relativa a la cooperación administrativa, la legislación de la UE se ajuste plenamente al nuevo estándar mundial». Cfr. <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ES&f=ST%207977%202014%20INIT>.

⁵⁰ Como pudo apreciar LAMPREAVE MÁRQUEZ (2013, b), «es de lamentar que se concediera un período transitorio a Luxemburgo, Bélgica y Austria, respecto a la obligación de intercambiar automáticamente información entre las autoridades fiscales. Esto ha hecho que se haya tenido que aplicar en contraprestación una retención en la fuente con arreglo a un tipo que ha ido aumentando progresivamente hasta el 35%

Europeos, no miembros de la UE, que adoptaron medidas equivalentes en 2004 (Suiza, Liechtenstein, San Marino, Andorra, Mónaco) suscribieran nuevos Acuerdos en los que se comprometen a intercambiar automáticamente información en coherencia con el nuevo estándar global de la OCDE, unos a partir de 2017 y otros, a partir de 2018.

No obstante, aún quedan fisuras. Como indicamos más arriba, la negociación entre los Estados miembros y los doce territorios de ultramar a fecha de 16 de octubre de 2015 aún no había comenzado. Y es que ni siquiera la Comisión ha recibido mandato de negociación con los doce. De este modo, la aplicación de la norma internacional de la OCDE entre cada territorio de ultramar y cada Estado miembro deberá realizarse mediante la suscripción de acuerdos bilaterales que difícilmente podrán aplicarse a partir de uno de enero de 2017.

Por otra parte, los últimos acontecimientos sucedidos en Panamá han puesto en evidencia algunos de los esfuerzos realizados a nivel global. Como es sabido, recientemente se ha producido un escándalo internacional por la filtración que realiza el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación de los denominados «Papeles de Panamá», pertenecientes a un bufete de abogados de este país (Mossack Fonseca) especializado, según parece, en la constitución de sociedades *offshore*. Este tipo de entidades permite ocultar la identidad de sus titulares, circunstancia esta que, junto con el derecho de secreto bancario protegido constitucionalmente en este y otros países, es aprovechada por algunos no solo para no tributar en sus respectivos Estado de residencia sino también para el blanqueo de capitales. No sorprende que muchas de estas sociedades se constituyeran en los territorios británicos de ultramar. Resulta lamentable que en ese listado estén incluidos políticos y funcionarios de numerosos países, máxime si se observa que algunos de ellos cuentan con una presencia significativa en organismos internacionales que apuestan por el intercambio automático de información como sistema para erradicar el fraude y la evasión fiscal. A pesar de los avances conseguidos por la OCDE en materia de intercambio automático de información, Panamá siempre ha mostrado sus

actual –el 75% de lo retenido irá al Estado de residencia del perceptor de las rentas-. No deja de ser sorprendente que los citados Estados hayan optado por mantener el anonimato y someter a un sobrecoste económico a los ahorradores en forma de retención, por encima de los tipos de gravámenes que coexistían en la UE».

reticencias a participar en dicho sistema. Su cooperación se ha ceñido a transmitir información en supuestos en que esta fuera solicitada en el desarrollo de un proceso judicial. No obstante, el escándalo provocado ha obligado al gobierno panameño a reaccionar. Según ha asegurado en recientes declaraciones realizadas en prensa, aplicará el intercambio automático de información de forma bilateral y conforme a un modelo que garantice la confidencialidad, protección y uso de la información. Parece que de momento Panamá sólo está dispuesta a celebrar acuerdos bilaterales que incorporen el estándar de la OCDE. No descarta, no obstante, y tras la insistencia de este organismo, que en un futuro pueda negociar un acuerdo multilateral en materia de intercambio automático de información.

El pasado mes de abril, tras la divulgación de los «papeles de Panamá», se han anunciado públicamente varias propuestas coordinadas para intensificar la lucha contra el fraude y evasión fiscal. En este sentido, el G5 ha solicitado al G20 la elaboración de un listado negro de paraísos fiscales que permita sancionar a aquellos países que no colaboran en la prevención del fraude fiscal, la financiación del terrorismo y el blanqueo de capitales. Asimismo, ha puesto en marcha un proyecto piloto con el objeto de poner en marcha un sistema automatizado de información sobre la propiedad efectiva de sociedades. Coincidiendo con las anteriores acciones, la Comisión Europea ha anunciado varias iniciativas: la de crear una lista europea de paraísos fiscales, su intención de unirse al proyecto piloto del G5, así como la propuesta de introducir obligaciones de divulgación de información para las grandes empresas que operan en la UE.⁵¹

El problema de la evasión de impuestos y de la ocultación de rentas es un problema global que deben asumir todos los Estados, sin fisuras posibles. No habrá concluido mientras exista algún lugar opaco donde se puedan ocultar las rentas, sin riesgo de ser descubierto.

⁵¹ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_es.htm.

7. BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN, J.M. (2014): «El ECOFIN aprueba la modificación de la Directiva de Fiscalidad del Ahorro: un paso más en la lucha contra el fraude fiscal internacional», *Análisis Gómez-Acebo&Pombo*, marzo 2014.
- CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2004): «El intercambio de información sobre rentas del capital en la Unión Europea (1) », *Carta Tributaria* n.º 111.
- CORDÓN EZQUERRO, T. (2013): «La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla», *CT Boletín Actualidad* 7.
- CRUZ AMORÓS, M. (2005): «El intercambio de información y el fraude fiscal», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, ICE*, N.º 825, Septiembre-octubre.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2006): «Los agujeros negros de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro», *NUE*. n.º 254.
- DE PAZ CARBAJO, J.A. (2007): «La Directiva 2003/48/CE y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea», *Cuadernos de Formación CEF*, n.º 3.
- DELMAS GONZÁLEZ, F.J. (2004): «Directiva del ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio: ¿un proceso finalizado? », *Tribuna Fiscal*, n.º 170.
- DELMAS GONZÁLEZ, F.J. (2010): «Análisis de la propuesta de modificación de la Directiva del Ahorro», *CT* n.º 135.
- ESTEVE PARDO, M.L. (2006): «La Directiva sobre el Ahorro ¿contiene medidas contrarias a la libre circulación de capitales?», *NUE* n.º 254.
- GARCÍA PRATS, F.A. (2014): «Los nuevos estándares internacionales de intercambio de información: FATCA o el fin del secreto bancario», en *VVAA Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, I.E.F., Madrid.
- GIL SORIANO, A. (2014): «Diez desafíos del intercambio automático de información», *VVAA* (coords. MARTÍN DÉGANO, I.-HERRERA MOLINA, P.M.) *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP)*, I.E.F., Madrid.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2006): «La Directiva 48/2003, CE sobre fiscalidad del ahorro: la coordinación fiscal del capital en la Comunidad Europea», *NUE*, n.º 254.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2013, a): «Diferentes enfoques para el intercambio automático de información», *QF* 15-16, Septiembre I-II-2013.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2013, b): «La Directiva del ahorro a debate», 21 de mayo de 2013, http://cincodias.com/cincodias/2013/05/21/economia/1369148827_563642.html.
- MARTÍNEZ GINER, L.A. (2014): «Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea», *VV.AA.* (Dir. GARCÍA PRATS, F.A.) *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Madrid.
- MARTÍNEZ POZO, E. (2013): «Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y evasión fiscal. El intercambio automático de información», *Boletín Económico de ICE* n.º 3046.
- MERINO ESPINOSA, M.P.-NOCETE CORREA, F.J. (2011): «El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses», *C.T.* n.º 139.

- MORENO GONZÁLEZ, S. (2013): «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», *CT* n.º 146.
- PINA MONTANER, V. (2014): «La Norma Internacional sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* 37.
- ROMERO FLOR, L.M. (2014): «Las diferentes etapas normativas del intercambio de información entre Administraciones Tributarias», *VVAA* (Dir. GARCÍA PRATS, F.A.) *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Madrid.
- ROZAS VALDÉS, J.A.-VILLAR EZCURRA, M. (2006): «La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad», *NUE* n.º 254.
- TORREGROSA CARNÉ, M.D. (2014): «El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea», *Impuestos* nº 5, *La Ley*, Sección Doctrina.
- V.V.A.A. (Coord. MARTÍNEZ RICO, J.) (2010): «Fiscalidad en la Unión Europea durante la presidencia española del Consejo de la U.E. », Dirección General de Tributos, Ministerio de Economía y Hacienda, *Boletín Económico de ICE* n.º 2996.

La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información en el seno de la Unión Europea

María Esther Sánchez López
UCLM. CIEF

Resumen:

En el actual escenario de mundialización de la economía adquieren una siempre renovada importancia los mecanismos de colaboración e intercambio de información tributaria, orientados fundamentalmente a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Función junto a la cual, y fruto esencialmente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (así como también de las Directivas más recientes en la materia), los instrumentos de intercambio de información vienen adquiriendo también un papel cada vez más destacado en la armonización o coordinación de algunos aspectos relevantes de la fiscalidad internacional. Jurisprudencia que se ha erigido en un importante instrumento de soft law en la difícil labor de lograr el acercamiento de la fiscalidad de los Estados supliendo, hasta cierto punto, la necesaria armonización material en el ámbito de la Unión Europea.

Abstract:

In the actual context of economic globalization, information exchanges have taken on renew importance, in order to attack tax evasion on an international level. In addition, these instruments have acquired gradually a major role in the tax harmonization related to important areas of international tax as a result of the jurisprudence of European Court of Justice (as well as the more recent Directives). In this regard, these instruments of soft law are making possible the rapprochement among Member States' taxation, supplying, to a certain extent, the necessary «material» endeavours in the European Union.

Palabras clave:

Intercambio de información tributaria, armonización fiscal, *soft law*, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Keywords:

Tax information exchange, tax harmonization, soft law, European Court of Justice.

1. INTRODUCCIÓN

En el escenario actual de internacionalización de la economía en que nos hallamos inmersos, no solamente a nivel internacional sino, en particular, en el ámbito comunitario son cada vez más frecuentes las actuaciones de deslocalización de actividades y rentas, siendo consecuencia de ello el hecho de que el *fraude* también se haya globalizado habiendo superado las fronteras de los Estados. Situación que aparece como resultado de las *limitaciones* a que se ven sometidos los Estados en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación y recaudación tributaria.

Pues bien, es en este contexto donde adquieren una siempre *renovada importancia* los mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información, cuya función se dirige, esencialmente, y sin perjuicio de lo que se señalará más adelante, a la consecución de una correcta aplicación de los tributos y, por consiguiente, a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal más allá de las fronteras de los Estados.

Instrumentos en relación con los cuales nos parece conveniente señalar, en estas primeras líneas introductorias, algunas ideas que serán objeto de desarrollo a lo largo de nuestro trabajo. Así, en primer lugar, y partiendo de que la lucha contra el fraude fiscal exige una *actuación estatal de carácter comunitario*, que supere los intereses particulares de los Estados, debe dejarse constancia del *impulso* dado a la aplicación del intercambio de datos entre Administraciones tributarias por parte de las instituciones de la Unión Europea (en adelante, UE) durante los últimos años y, fundamentalmente, a partir de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (recientemente modificada por la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad).¹

¹ Directivas, en relación con las cuales, ha indicado, GARCÍA VALERA (2010) p. 565, que «[E]n el seno de la Unión Europea son diversos los instrumentos que se están definiendo en estos momentos, con un enfoque innovador, que confieren a los Estados Miembros atribuciones para cooperar eficientemente y atacar los efectos negativos de la creciente mundialización sobre el mercado dentro de nuestro territorio».

En segundo término, y en conexión directa con nuestro tema de estudio, es preciso aludir al creciente interés mostrado por los Estados por la vía de la coordinación relacionándose la misma con diversos instrumentos de *soft law*, en el ámbito concreto de la Unión Europea, «los cuales permiten identificar aspectos clave en los que pueden focalizarse los trabajos tendentes a la colaboración entre Estados y que, en un momento posterior, puedan resultar en modificaciones normativas». Perspectiva desde la cual «la cooperación sería una alternativa (provisional) ante las dificultades de armonización, sin renunciar a ésta en el futuro». En definitiva, los Estados están más dispuestos a hacer uso de instrumentos de este tipo, probablemente porque su *soberanía* se compromete en menor medida.²

Idea esta última respecto a la que debemos añadir dos consideraciones con la finalidad de sentar adecuadamente las bases de nuestro estudio. Por un lado, la «aproximación» de los procedimientos de comprobación e investigación de los distintos ordenamientos a que están dando lugar las disposiciones contenidas en las nuevas disposiciones sobre asistencia e intercambio de información debiendo *destacar*, en este sentido, la *importante labor que viene realizando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea* (en adelante, TJUE), cuya jurisprudencia está llegando a «condicionar» la labor de los legisladores estatales.³ Construcción que, según sea analizará, viene realizando el Tribunal de Luxemburgo a partir de la utilización del mecanismo de intercambio de información entre Estados al servicio de las libertades comunitarias. Y, por otra parte, la necesidad de encontrar el *equilibrio* (difícil) entre la autonomía procedimental (lo que *no obsta* para intentar lograr la uniformización de los aspectos básicos en este ámbito), y el respeto, al mismo tiempo, de los derechos de los contribuyentes y la preservación de las libertades comunitarias.

2. ARMONIZACIÓN VERSUS COORDINACIÓN FISCAL

Entre las cuestiones que, a nivel europeo, requieren urgente atención se ha destacado por parte de la doctrina la necesidad de centrar los esfuerzos en la

² Vid. SANZ GÓMEZ (2012) p. 236.

³ Vid. LASARTE ALVAREZ (2010, a) p. 244.

armonización y coordinación fiscal de los sistemas fiscales de los Estados Miembros siendo cierto, en este sentido, que la *construcción* del mercado interior pasa, ineludiblemente, por la consecución de ambos fines.⁴ En definitiva, los *procesos de integración económica* deben ir acompañados de *normas de armonización y coordinación fiscal* entre los países involucrados.

Pues bien, no siendo nuestro propósito en este estudio entrar en el examen de las diversas teorías que, desde distintas perspectivas, pretenden *definir* y *delimitar* los complejos términos de armonización y coordinación fiscal y que, junto a MATA SIERRA, entendemos que deben ser considerados como *diferentes*⁵ (aunque en cierta medida *complementarios*⁶), sí queremos realizar, sin embargo, algunos apuntes en relación con dicho tema. Y ello, con la finalidad de fijar las bases de nuestro estudio posterior en referencia a la labor realizada en materia de «armonización y coordinación» fiscal por el TJUE a raíz, concretamente, de la doctrina que dicho Tribunal ha ido sentando en los distintos pronunciamientos en que ha tenido ocasión de pronunciarse acerca de la aplicación de los mecanismos de intercambio de información tributaria entre Estados Miembros.

Así, en primer lugar, y tras definir la *armonización fiscal*, con carácter general, como la actividad supranacional de aproximación de los ordenamientos jurídicos estatales para hacerlos coherentes con los principios y reglas del Derecho de la Unión Europea, operando la misma a través de instrumentos atribuidos a distintos órganos que obligan a los Estados miembros a modificar su normativa,⁷ debemos realizar inmediata referencia a la diferenciación doctrinal entre *armonización positiva* y *armonización negativa o indirecta*. De este

⁴ Es interesante aludir, en este sentido, a las palabras de RUIZ-HUERTAS CARBONELL (2011) p. 75, con las que destaca que «en Europa, el proceso de armonización ha servido para intensificar las dinámicas de convergencia (...) ante la preocupación por garantizar el cumplimiento de los principios y libertades defendidos desde el comienzo del proceso de integración». Línea en la que señala LASARTE ALVAREZ (2011), que los problemas que padece Europa «son particularmente visibles en el ámbito de la armonización y coordinación fiscal».

⁵ Vid. MATA SIERRA (1993) p. 59.

⁶ Sentido en que indica significativamente MATA SIERRA (1993) p. 61, que «cualquier armonización de legislaciones implica una cierta coordinación de las mismas...»

⁷ Vid. SANZ GÓMEZ (2012) p. 224. Sentido en que ha indicado MATA SIERRA (1993) p. 60, que la armonización constituye el fenómeno tendente «hacia la unificación o integración de los sistemas fiscales», constituyéndose en el medio más adecuado, sino el único, para conseguir una auténtica Unión Europea.

modo, y mientras la primera se implementa a través de actos legislativos que, en materia tributaria, corresponden al Consejo a iniciativa de la Comisión, la armonización negativa o «de segundo grado» es la realizada por el Tribunal de Justicia habiéndose indicado, en relación con lo anterior, que «en ambos casos puede hablarse de armonización en sentido estricto, que opera a través de herramientas de carácter vinculante».⁸ Afirmación esta última sobre la que volveremos más adelante.

De otro lado, la *cooperación* podría definirse o «delimitarse», más bien, a nuestro juicio, con carácter general, como la *aptitud de colaboración* entre las Administraciones tributarias de diversos Estados en orden a la consecución de una correcta aplicación de los tributos, encontrando su principal plasmación jurídica en los mecanismos de intercambio de información. En efecto, y siguiendo a MATA SIERRA, debe indicarse que la misma «no implica modificación alguna del contenido de las normas internas, sino, únicamente “un mecanismo de organización de actuación conjunta”».⁹

Ideas tras las cuales creemos necesario apuntar algunas *consideraciones* más, con el objetivo de llevar a cabo un adecuado basamento de nuestro posterior estudio.

En primer lugar, debe hacerse hincapié en el hecho de que, en la Unión Europea, con carácter general, *no se ha avanzado prácticamente nada en materia de armonización fiscal*.¹⁰ Situación que responde a razones de gran complejidad en muchos casos pero que cabría resumir, entre las más relevantes, en la rigurosa *regla de la unanimidad* que requiere la conformidad de todos los Estados miembros en el seno del Consejo a la hora de adoptar decisiones en materia fiscal (arts. 113 y 115 TFUE)¹¹ así como en la vigencia de una fuerte *soberanía fiscal*

⁸ SANZ GÓMEZ (2012) p. 227.

⁹ Cfr. MATA SIERRA (1993) p. 61. Sentido en que también ha señalado LASARTE ALVAREZ (2010 a), p. 209, que «el ejercicio de la coordinación, a diferencia de la armonización (que implica sistemas fiscales idénticos en los EEMM), supone, partiendo de los sistemas de tributación establecidos unilateralmente por los EEMM, hacerlos compatibles con el mercado único. El objetivo de la coordinación no es, por tanto, reemplazar los actuales sistemas de los EEMM, sino hacer que estos puedan operar juntos». (El subrayado es nuestro).

¹⁰ Vid., en este sentido, PÉREZ-PRAT DUBRAN (2011).

¹¹ Afirma, en relación con esta idea, LASARTE ALVAREZ (2011), que el Capítulo dos del Título VII del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, bajo la rúbrica «Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones no avanza ni un ápice en armonización y coordinación fiscal», añadiendo que, conforme a la letra del artículo 113 TFUE, «estamos donde estábamos: armonización del IVA y de los IIEE».

que preside la actuación de los Estados Miembros y que, junto a la idea anterior, se configura como uno de los *obstáculos fundamentales a la integración del mercado* a que, en definitiva, se dirige la armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea. Consideraciones que, a la postre, quizá encuentran «una posible explicación», la cual trasciende el marco estrictamente jurídico, y que radica en el hecho de que los Estados Miembros «no participan de la misma concepción relativa a la armonización fiscal»¹² encontrando, asimismo, la dificultad de llegar a una auténtica armonización de los sistemas fiscales un *fuerte escollo* en razones de carácter político.

Ideas, pues, en relación con las cuales, creemos importante resaltar el carácter *instrumental* de la armonización tributaria así como de la coordinación fiscal, tal como se indicará más adelante, encontrándose ambos mecanismos encaminados a la realización de las libertades comunitarias y, en definitiva, a la consecución del buen funcionamiento del mercado interior.

En segundo término, y constatados los *obstáculos* anteriores, la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema así como las propias instituciones comunitarias, han puesto el acento en la necesidad de *avanzar* en la *colaboración y coordinación* interestatal. Ámbito, en efecto, en que si bien es cierto que se ha «progresado» bastante, sobre todo a raíz de la aprobación de las nuevas Directivas en materia de comprobación y recaudación de los tributos (a las que se ha aludido más arriba), pensamos que todavía resta mucho camino por recorrer debiendo someter a *reflexión*, por otra parte, si es posible conseguir por vía de la coordinación y cooperación entre Administraciones tributarias lo que no se ha logrado mediante el mecanismo de la armonización fiscal. Idea, en efecto, que simplemente queremos dejar apuntada debido a que, en ocasiones, parece que esta es la finalidad perseguida con el recurso a los instrumentos de colaboración interadministrativa llegándose así, a lo que se ha denominado por parte de la doctrina «redimensionamiento» de los mecanismos de intercambio de información.

¹² Vid., en este sentido, entre otros, LASARTE ALVAREZ (2011).

2.1. La necesidad de coordinación fiscal entre las Administraciones Tributarias en el seno de la Unión Europea

La idea, unánimemente defendida a nivel doctrinal, de que, ante la falta o insuficiencia de armonización fiscal se hace imprescindible el establecimiento de normas de asistencia mutua y colaboración entre los Estados Miembros, ha sido plasmada significativamente en la Exposición de Motivos de la Directiva 2011/16/UE en la que se afirma que «En la era de la mundialización, la *necesidad de los Estados miembros de asistencia mutua en el ámbito de la fiscalidad se hace cada vez más imperiosa*. El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta una estimación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados. Esta creciente dificultad afecta al *funcionamiento de los sistemas fiscales* y lleva aparejada la doble imposición, fenómeno que incita a la *evasión y fraude fiscal*, mientras las atribuciones de control siguen ejerciéndose a nivel nacional. Como consecuencia de ello se ve *amenazado el funcionamiento del mercado interior*» (1).¹³ Línea en que se ha situado también la Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, relativa al Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal [COM(2012) 722 final].

Coordinación fiscal, en efecto, que, como se ha indicado ya, ha sido objeto de un *fuerte impulso* recientemente en el ámbito de la Unión Europea (así como en el seno de la OCDE), con la finalidad, por una parte, y a nuestro modo de ver, de «superar» las dificultades que conlleva la armonización de los sistemas fiscales y, por consiguiente, *frenar el creciente fraude fiscal* que se produce a través de las fronteras de los Estados Miembros y, de otro lado, como vía que «respete» y «protege» *ab initio* la soberanía fiscal de los distintos países¹⁴ debiendo ser, no obstante, esta última idea matizada, tal como se verá seguidamente.

Nos parece importante destacar algunas cuestiones directamente relacionadas con estas consideraciones en orden a una mejor comprensión y profundización en cada una de ellas.

¹³ El subrayado es nuestro.

¹⁴ Sentido en que ha indicado GARCÍA VALERA (2010) p. 571, que la línea marcada por las nuevas Directivas «refuerzan, sin duda, la soberanía fiscal interna de los respectivos países, al ofrecer nuevos instrumentos para gestionar de manera más real y efectiva sus propios recursos fiscales».

Así, y siguiendo a LASARTE ÁLVAREZ, cabe *partir de la idea* de que «la conversión de un amplio territorio estatal en un *mercado único*, con la consiguiente supresión de las fronteras económicas manteniéndose al mismo tiempo la *identidad nacional* de los Estados Miembros», tal como proclama expresamente el artículo 4.2 del TFUE, es algo ciertamente muy complicado.¹⁵

Complejidad que se acrecienta desde la consideración, también doctrinalmente apuntada, de que la construcción del mercado único se ha llevado a cabo sin la puesta en marcha de las medidas adecuadas que aseguren la colaboración y cooperación entre los Estado Miembros habiendo señalado, hace ya algún tiempo, BUSTAMANTE ESQUIVIAS que la desaparición de las fronteras en el seno de la Unión Europea supuso un desafío formidable para las Administraciones fiscales basándose su respuesta en la necesidad de una cooperación administrativa intensa en orden a la consecución de un desarrollo eficaz de las funciones de la Administración tributaria.¹⁶ Más aún, la puesta en marcha del mercado único en el territorio comunitario y el proceso de ampliación del número de Estados miembros, han acentuado «la necesidad de poner en orden las decisiones tributarias nacionales para evitar distorsiones inadmisibles en un espacio económico común que introducían, o podrían introducir, indebidas ventajas o comportamientos desleales en el complejo mecanismo de libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas».¹⁷

Es, precisamente por ello que, ante el fracaso de la armonización, se han centrado todos los esfuerzos en el fomento y avance de la cooperación entre las distintas Administraciones tributarias con la finalidad esencial *de atajar los comportamientos de evasión y fraude fiscal*, propiciados, fundamentalmente, por la supresión de las «fronteras fiscales» en el seno de la Unión Europea. Muestra de ello es la declaración contenida en la Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA (refundición),¹⁸ en la que se afirma que la práctica del fraude fiscal «tiene graves consecuencias para los presupuestos nacionales, conduce a la vulneración del principio de equidad fiscal y puede ocasionar distorsiones de

¹⁵ LASARTE ÁLVAREZ (2011). El subrayado es nuestro.

¹⁶ Cfr. Bustamante Esquivias (2002) p. 487.

¹⁷ Vid. LASARTE ALVAREZ (2014) p. 60.

¹⁸ (COM (2009) 0427).

la competencia, afectando al funcionamiento del mercado interior». Propuesta que añade la necesidad de dar «una mayor prioridad a la cooperación administrativa, tanto con respecto al intercambio de información operativa como a su gestión administrativa»; y ello, añadimos nosotros, para convertir la *asistencia mutua en herramienta cotidiana de control fiscal* para lo que es preciso *insuflar* en las administraciones fiscales una *verdadera cultura comunitaria* en todos los niveles. Sentido en que se ha manifestado también el Reglamento UE 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA indicando, en su Exposición de Motivos, que «...la práctica de la evasión y de la elusión fiscal a través de las fronteras de los Estados Miembros no solo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal» (3).

Cooperación interadministrativa que, siguiendo con el análisis de las ideas enunciadas, pensamos que no puede desarrollarse *eficazmente* a nivel comunitario si no se supera el *estatalismo* que domina la actuación de los Estados Miembros, debiendo entender esta idea, a nuestro juicio, como una primera «matización» a la consideración de que la cooperación fiscal «respete» la *soberanía* de los Estados en el seno de la Unión Europea. En efecto, y como ha indicado LASARTE ÁLVAREZ, en el Preámbulo del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se declara expresamente que los Estados Miembros están preocupados por «reforzar la unidad de sus economías y asegurar un desarrollo armonioso» y «aunque parece que derivan esa preocupación hacia la corrección de las diferencias económicas internas de los territorios de la Unión, es evidente que ese objetivo *obliga* también a una *homologación de los poderosos sistemas fiscales y de su aplicación efectiva*», añadiendo dicho autor que «no creemos que pueda alcanzarse esa “unidad de sus economías” con *notorias disparidades* de las obligaciones de los contribuyentes de los Estados Miembros *sin un alto grado de coordinación y colaboración de las Administraciones nacionales* que impida que cada uno de ellos se convierta de hecho en un *compartimento estanco en el contexto de un espacio común abierto*».¹⁹

Respecto a esta consideración son significativas, asimismo, las palabras de HINOJOSA TORRALVO cuando señala que «es difícil interpretar el comporta-

¹⁹ LASARTE ÁLVAREZ (2011). El subrayado es nuestro.

miento de los Estados lejos de la idea de soberanía». Esto es, el *estatalismo* como forma organizativa y operativa de la Unión Europea se deja sentir en toda su actividad y en toda su producción normativa. «[S]on los Estados los que aplican sus propios criterios de decisión, los que intentan limitar la efectividad de las normas comunitarias, los que fomentan las negativas al intercambio de información oponiendo al Estado requirente su propio derecho o sus propios procedimientos tributarios».²⁰ Situación que, suponiendo un «freno» a la *eficacia* del intercambio de información tributaria entre Estados, ha sido detectada, asimismo, por buena parte de la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema.²¹

Circunstancia, de otro lado, que también viene siendo puesta de relieve desde hace tiempo por parte de las instituciones europeas, tal como demuestra el Informe Especial del Tribunal de Cuentas núm. 9/1998, sobre Protección de los intereses financieros de la Unión Europea en materia de IVA aplicable a los intereses intracomunitarios acompañado de las respuestas de la Comisión, en el cual se declara que «la lucha contra el fraude denota por lo general una *ausencia de estrategia integrada*, a riesgo de ofrecer una *visión limitada al marco nacional*, que puede traducirse en una *dispersión de esfuerzos y en el empleo ineficaz de los recursos disponibles...*».²² Línea en la que se incardinaba, asimismo, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas, la cual se refería al obstáculo que representa «la actitud de los Estados miembros que se dedican por entero a buscar sus propias soluciones a sus propios problemas».

²⁰ Vid. HINOJOSA TORRALVO, Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN (2006) pp. 25 y 26.

²¹ Se han pronunciado, en relación con esta idea, entre otros autores, CALVO VÉRGEZ (2002) p. 86, quien indica que «los fines perseguidos no reflejan la existencia de un interés común ya que el interés general solo cobra sentido en el marco nacional», DI PIETRO, Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN (2006) p. 16, quien señala de modo significativo cómo la «soberanía impositiva nacional» se impone también en relación con los impuestos armonizados y GARCÍA VALERA (2010) p. 564, autor que afirma que «el ejercicio de un control tributario con alcance nacional (...) debe superarse incrementando las técnicas de coordinación, creando instrumentos que aseguren resultados positivos en la lucha contra el fraude», añadiendo más adelante que «solo puede conseguirse una evaluación correcta de los impuestos, o luchar de forma más efectiva contra el fraude fiscal transnacional y la evasión fiscal mediante el establecimiento de medidas de coordinación».

²² El subrayado es nuestro.

En definitiva, y en palabras de LASARTE ÁLVAREZ, «la realidad de las cosas se viene ocupando reiteradamente de demostrar que las *carencias de la armonización y de la coordinación fiscal* son fuentes de conflicto y obstáculos en el correcto funcionamiento del mercado interior». ²³

Pues bien, centrándonos en la coordinación fiscal y en los mecanismos de asistencia mutua, en conexión con las ideas que se acaban de señalar, es cierto que «ante la falta de armonización fiscal, el establecimiento de unas normas de cooperación y de asistencia mutua entre los Estados miembros se hace imprescindible». ²⁴ Y ello, sin perjuicio de insistir, de un lado, tanto en el *diferente papel* desempeñado por ambos mecanismos como, a su vez, en el carácter *complementario* de ambos tipos de instrumentos.

2.2. El papel de la jurisprudencia del TJUE

Se ha indicado ya el papel fundamental que han asumido las nuevas normas aprobadas a nivel comunitario en materia de intercambio de información tributaria con motivo del *impulso* recibido a raíz de las últimas modificaciones realizadas en las mismas. Sin embargo, dicho *avance* no podría comprenderse en toda su extensión sin hacer referencia a la importante labor que, en este ámbito, viene realizando desde hace algunos años el TJUE. ²⁵

En efecto, y antes de entrar en un breve análisis jurisprudencial, el cual muestra con contundencia la labor del Tribunal de Luxemburgo en materia de coordinación fiscal y colaboración entre Estados Miembros a partir, concretamente, de la aplicación del mecanismo de intercambio de información como medio de realización de las libertades comunitarias, creemos importante dejar apuntadas una serie de *ideas* previas.

Así, en primer lugar, cabe comenzar señalando que la regulación de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos se encuentra presidida por el *principio de autonomía procedimental*. Esto es, se trata de una materia que

²³ LASARTE ÁLVAREZ (2011). El subrayado es nuestro.

²⁴ Vid. LASARTE LÓPEZ (2012) p. 456.

²⁵ Idea en relación con la que ha indicado VILLAR EZCURRA (2011), que «la jurisprudencia comunitaria es parámetro de la interpretación de nuestro Derecho tributario y pieza clave para la interpretación de muchas de sus normas».

se atribuye a la competencia de cada Estado, sin perjuicio del deber de respetar las exigencias del Derecho comunitario; a lo que debe añadirse la ausencia de competencias de la Comisión en materia de armonización procedimental.

En segundo término, nos parece una cuestión basilar, en orden sobre todo al entendimiento de la línea jurisprudencial mantenida por el Tribunal de Luxemburgo, aludir al *fundamento* de los mecanismos de intercambio de información en el seno de la Unión Europea y, a partir de ello, y en último término, a la *justificación* de la necesidad de coordinación de los mismos.

Fundamento que, entre otros autores, aportan acertadamente, a nuestro juicio, tanto FERNÁNDEZ MARÍN como HINOJOSA TORRALVO, señalando el primer autor citado, que, por sí misma, «la correcta aplicación del tributo no sería un fundamento suficiente para la regulación comunitaria de la asistencia, sino en relación con el carácter basilar de los tributos en el *funcionamiento del mercado único*, que es lo que, en definitiva, justifica la existencia de la normativa comunitaria en esta materia», encontrándose, por ello, el *fundamento* de dichas obligaciones de asistencia mutua en «la necesidad del correcto funcionamiento del mercado».²⁶

Queda claro, por consiguiente, el *carácter instrumental* de las normas reguladoras del intercambio de información que, del mismo modo que las dirigidas a la *armonización* «positiva», se orientan a la consecución de las libertades comunitarias y, por consiguiente, al correcto funcionamiento del mercado común.

Pues bien, sentado lo anterior, y antes de entrar en el análisis de algunos pronunciamientos del TJUE, que nos darán pie para extraer algunas consideraciones en relación con el tema objeto de estudio, queremos destacar el importante papel desempeñado por dicho Tribunal a la hora de elaborar «un cuerpo de doctrina legal» que obligue a los Estados a acomodarse a ella en el futuro sentando, de este modo, las bases para la importante *armonización* del Derecho tributario formal. Objetivo que conlleva, a su vez, la consideración de las Administraciones tributarias nacionales como auténticas Administraciones «europeas» *incidiendo*, por tanto, de un modo directo sobre las relaciones existentes entre las Administraciones tributarias de los Estados Miembros.²⁷

²⁶ FERNÁNDEZ MARÍN (2006) p. 146. El subrayado es nuestro.

²⁷ DI PIETRO, Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN (2006) p. 17. Línea en que se sitúan algunos pronunciamientos del TJUE; así, entre otros, la STJUE de 1 de julio de 2010, Asunto C-233/09, Dijkman contra Bélgica.

Afirmación que, de otro lado, no impide destacar, según se examinará más adelante, las *consecuencias* que se derivan de que las actuaciones de asistencia mutua se encuentren reguladas en Directivas y Reglamentos. Esto es, la *eficacia* de los mismos afecta a todos los Estados Miembros superando, de este modo, «los límites tradicionalmente bilaterales que acompañan en el ámbito internacional al intercambio de información» cumpliendo una función *instrumental* para la realización de los objetivos comunitarios y *no de los intereses recíprocos* de los Estados contratantes. Eficacia que se basa en la primacía del derecho comunitario sin estar condicionada por la reciprocidad, de la que depende, como sabemos, la aplicación de las normas convencionales en el ámbito internacional». ²⁸

Más aún, y en lo que afecta estrictamente al *procedimiento*, tiene razón FERNÁNDEZ MARÍN cuando afirma que «la autonomía procedimental de los Estados miembros juega allí donde no haya una regulación de la Unión que se refiera al procedimiento». ²⁹

Por consiguiente, y siendo muchos los pronunciamientos que podríamos traer a estas páginas, nos centraremos, por cuestiones de espacio, en el examen de un pequeño ramillete de ellos con la finalidad de poner de manifiesto la relevancia de la intervención del TJUE, a través de la aplicación en estos casos del mecanismo de intercambio de información, cuando la *soberanía impositiva nacional* pueda ser un *obstáculo* a la plena realización de las *libertades comunitarias* o *provocar otros efectos que distorsionen el funcionamiento del mercado*. ³⁰

2.2.1. Sentencia de 11 de octubre de 2007, Asunto C-451/05

Comenzando, pues, con la STJCE, de 11 de octubre de 2007, Caso Elisa, C-451/05, la cuestión que se plantea en el mismo se refiere al análisis de la posibilidad de otorgar determinada exención, contemplada en la legislación francesa, para las entidades establecidas allí (así como a aquéllas que pertene-

²⁸ Vid., en relación con esta idea, DI PIETRO (2006) p. 18. El subrayado es nuestro.

²⁹ FERNÁNDEZ MARÍN (2015), p. 280.

³⁰ Vid., en este sentido, DI PIETRO (2006) p. 16.

ciesen a un Estado con el que Francia hubiese firmado un Convenio o Tratado con cláusula de intercambio de información), a las sociedades no residentes que poseían bienes inmuebles en Francia y, en concreto, a una sociedad *holding* luxemburguesa. Juicio que el TJCE lleva a cabo *partiendo* del examen de la *premis*a relativa a si las disposiciones del Tratado sobre *libertad de establecimiento y libre circulación de capitales* se oponen a una normativa nacional como la que se discute en el litigio principal.

A partir de aquí, y tras la interpretación llevada a cabo por el Tribunal, este concluye que nos encontramos ante una *restricción a los movimientos de capitales*, debido, fundamentalmente, a que los requisitos requeridos por las autoridades francesas para disfrutar la exención «hacen menos atractiva la inversión inmobiliaria en Francia para las sociedades no residentes, tales como las entidades *holding* luxemburguesas» (77) dado que somete a dichos sujetos «a una imposición más gravosa que la que se aplica a las sociedades establecidas en Francia» (84). Posición, de otro lado, que fundamentan las autoridades francesas en la *exclusión*, en base a un canje de notas entre los gobiernos de Francia y Luxemburgo, del intercambio de datos relativos a las *holding* luxemburguesas respecto de las cuales tampoco las autoridades de este último Estado se encuentran autorizadas a obtener información debido a la aplicación, en este caso, de la limitación que preveía el artículo 8 de la derogada Directiva 77/799/CEE.³¹

Situación ante la cual, y sobre la base de las exigencias mencionadas, el Tribunal de Luxemburgo concluye, por una parte, que nada impediría que las autoridades francesas exigieran directamente (a las entidades *holding*) las pruebas que estimasen necesarias para la correcta liquidación de los impuestos de que se trate y, en su caso, denegaran la exención solicitada, en el supuesto de no aportar tales pruebas señalando, de otro lado, que la exigencia de la existencia

³¹ Precepto en relación con el cual declara el TJCE, en el Asunto mencionado que «la directiva 77/799 (...) y, en particular, su artículo 8, apartado 1, no se oponen a que dos Estados miembros estén vinculados por un convenio internacional, destinado a evitar la doble imposición y establecer reglas de asistencia administrativa mutua en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, que *excluye de su ámbito de aplicación*, en un Estado miembro, *una categoría de contribuyentes* sometida a un Impuesto contemplado en dicha Directiva, en la medida en que la *legislación o la práctica administrativa* del Estado miembro que debe suministrar las informaciones no autoricen a la autoridad competente a recoger o a utilizar estas informaciones para las propias necesidades del Estado miembro, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente» (55). El subrayado es nuestro.

de un Convenio de asistencia administrativa entre dos Estados se *opone al principio de libre circulación de capitales*.

Pronunciamiento, en efecto, del que se deduce nítidamente, a partir de la argumentación del TJCE, la posición del mismo en relación con el *carácter instrumental* del intercambio de información, no solamente en referencia a su función en cuanto medio de lucha frente al fraude fiscal sino, en último término, como medio de *garantía de realización de las libertades comunitarias* hasta el punto de admitir la posibilidad de obtener la información tributaria directamente de los sujetos afectados. Dicho en otros términos, se trata de garantizar en todo caso las libertades comunitarias a través del intercambio de información superándose, de otro lado, la imposibilidad de aplicar la Directiva 77/799/CEE a través de la apertura del cauce de la obtención de los datos tributarios *directamente* del contribuyente afectado. Posibilidad esta última que cabe considerar como una de las grandes aportaciones del TJUE en relación con las distintas *funciones* asignadas al intercambio de información, siendo así que la circunstancia de que sea el propio contribuyente el que aporte los datos necesarios para evitar la situación de discriminación constituye un importante elemento de *garantía de los intereses* del mismo.

Sentencia que, a nuestro juicio, ha sido determinante de la regulación vigente en el ordenamiento tributario español. En efecto, y como es conocido, hasta la reforma llevada a cabo por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR) recogía un precepto similar al contenido en la mencionada normativa francesa. Previsión que señalaba, en relación al denominado «gravamen especial sobre bienes inmuebles» de entidades no residentes, que las mismas podrán disfrutar de la *exención*, regulada en el artículo 42 de dicho Impuesto, «...siempre que exista un convenio para evitar la doble imposición internacional», *cuando el convenio aplicable contenga cláusula de intercambio de información* (la cual debe resultar aplicable tanto a la entidad propietaria de los inmuebles situados en territorio español como a la persona física que resulte finalmente titular de ese bien). Disposición, en efecto, a la que, a todas luces, se entendía aplicable la doctrina del TJCE.

Quizá por ello, y como se acaba de indicar, el precepto ha sido objeto de reforma a través de la citada Ley 16/2012 estableciéndose, en concreto, en la Disposición Final Quinta, que se modifica el artículo 42 del TRLIRNR previéndose, en lo que en estos momentos nos interesa, que el gravamen especial sobre bienes inmuebles solo será exigible a «Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal...» (artículo 40 TRLIRNR). Precepto, en efecto, que *suprime* la exigencia de la existencia de un Convenio con cláusula de intercambio de información como condición para otorgar la exención a las entidades no residentes que posean bienes en España, *incorporando*, por tanto y a nuestro modo de ver (y aunque no se señale expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley mencionada), la doctrina del TJUE que se acaba de analizar.

Análisis que demuestra, en relación con la idea que en estos momentos nos proponemos destacar, que el importante papel que viene desempeñando el TJUE a la hora de *armonizar* los procedimientos de intercambio de información en muchos casos se traduce en la *armonización* también de las denominadas *normas de derecho tributario material* creándose, en este sentido, un «cuerpo de doctrina» de gran relevancia.

2.2.2. Sentencia de 27 de enero de 2009, Asunto C-318/07

Cabría referirse, en segundo lugar, a la STJCE de 27 de enero de 2009, Caso Hein Persche, C-318/07, en la que se plantea la concesión o no al Sr. Persche de la *deducción* en Alemania (país de residencia) de una donación en especie realizada a favor de un Centro de ancianos al que se encontraba vinculado un hogar infantil establecido en Portugal (Centro Popular de Lagoa), país en que el Sr. Persche poseía, además, un inmueble que utilizaba todos los años.

Deducción, en efecto, que fue denegada por el Finanzamt debido, precisamente, a que, por una parte, el beneficiario de la donación no estaba establecido en Alemania (sino en Portugal) y, por otra, el contribuyente no había presentado ningún comprobante de dicha donación en debida forma.³²

³² Apartados 6 y 7.

Siendo, por tanto, los hechos mencionados los que el TJUE debe entrar a valorar, son dos las cuestiones prejudiciales que se plantean, en lo que en estos momentos nos interesa.

La primera, teniendo en cuenta la obligación de las autoridades fiscales de verificar las declaraciones del contribuyente así como la realización del principio de proporcionalidad se cuestiona si «*¿es contrario al principio de libre circulación de capitales (artículo 56) el que, según el Derecho de un Estado miembro, solamente gocen de beneficios fiscales las donaciones efectuadas a favor de organismos de utilidad pública si éstos están domiciliados en este Estado miembro?*»,³³ *conectándose* la segunda cuestión con el mecanismo de intercambio de información tributaria entre Estados. De este modo, se señala si, «en caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, *¿obliga* la Directiva 77/799 a las autoridades fiscales de un Estado miembro a reclamar la ayuda de otro Estado miembro para aclarar hechos acaecidos en este último o es posible imponer al contribuyente, según las normas de procedimiento de su Estado miembro la carga de la prueba de los hechos sucedidos en el extranjero?» (apartado 19).

Pues bien, más allá de las conclusiones a que llega el Tribunal de Luxemburgo en el presente pronunciamiento, a las que nos referiremos más adelante, nos interesa *destacar* en estos momentos la importante afirmación de dicho Órgano en virtud de la cual *ambas cuestiones deben examinarse conjuntamente*³⁴ teniendo en cuenta que la cuestión controvertida afecta al principio de libre circulación de capitales, artículo 56 CE, siendo así que una legislación como la alemana puede disuadir la realización de donaciones por parte de donantes alemanes.

En efecto, y partiendo del hecho de que para que una normativa fiscal como la controvertida «pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que *no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general*, como la necesidad de preservar los controles fiscales»,³⁵ el Tribunal afirma, sin embargo, que «... un

³³ El subrayado es nuestro.

³⁴ Apartado 31.

³⁵ Apartado 41. El subrayado es nuestro.

organismo establecido en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos a tal fin por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra, con respecto a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de utilidad pública de que se trate, *en una situación comparable* a la de los organismos de utilidad pública reconocida que se hallen establecidos en el Estado miembro mencionado en último lugar».³⁶

Momento, pues, en que constatada efectivamente la *vulneración del principio de libre circulación de capitales*, el TJUE acude al mecanismo de intercambio de información entre Estados Miembros, regulado en aquellos momentos por la Directiva 77/799/CEE, a fin de obtener la información necesaria, en relación con la donación llevada a cabo por el contribuyente alemán en Portugal, bien a través de la transmisión de la información por parte de las propias autoridades de este país,³⁷ bien por parte del propio contribuyente que ha llevado a cabo la donación.³⁸

Por consiguiente, y del razonamiento seguido por el TJUE en el presente asunto, pensamos que cabe deducir de modo nítido, tal como se viene avanzando, la *función* del intercambio de información tributaria como medio de garantía de la realización de las libertades comunitarias, *más allá* de la consecución de la correcta aplicación de los sistemas tributarios de los Estados Miembros. En efecto, y sin perjuicio de que el Tribunal no deja claro en este caso el *criterio* que determina cuándo se debe acudir al cauce de la Directiva 77/799/CEE y cuándo a la petición de información directamente al contribuyente afectado, dejando con ello en evidencia la dificultad de conciliar los intereses de los Estados miembros y de los contribuyentes,³⁹ sí se refiere nítidamente, sin embargo, a la idea expuesta cuando declara que «aunque, de por sí, la Directiva 77/799 no obliga a ningún Estado miembro a reclamar la

³⁶ Apartado 50. El subrayado es nuestro.

³⁷ Se indica en el apartado 61 que «... en virtud de la Directiva 77/799, las autoridades fiscales competentes pueden dirigirse a las autoridades de otro Estado miembro para obtener toda información que resulte necesaria para la correcta liquidación de un impuesto del contribuyente».

³⁸ Se afirma en concreto, en el apartado 53, que «... el Tribunal de Justicia ha considerado que no puede excluirse *a priori* que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos realizados en otros Estados miembros».

³⁹ Vid., en relación con esta idea, LASARTE LÓPEZ (2014), p. 403.

ayuda de otro Estado miembro para informarle sobre un hecho cuyos elementos están sujetos en ese otro Estado miembro, dicho primer Estado estará *obligado, en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE*, a utilizar las posibilidades que ofrece la referida Directiva para excluir que las actuaciones transfronterizas reciban un trato diferente que el reservado a las actuaciones puramente nacionales». ⁴⁰

2.2.3. Sentencia de 25 de octubre de 2007, Asunto 464/05

Finalmente, el tercer asunto que queríamos traer a estas páginas es el resuelto en la STJCE de 25 de octubre de 2007, Caso Geurts-Vogten, C-464/05.

Supuesto en que los hechos, resumidamente expuestos, tienen como premisa la circunstancia de que el Gobierno belga concedía la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las empresas familiares que emplearan, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, al menos cinco trabajadores en dicho Estado miembro. Siendo el Sr. Vogten ciudadano belga, posee, sin embargo dos empresas familiares en territorio neerlandés (con domicilio social en Maastricht –Países Bajos-), siendo el mismo titular de la mayoría de las participaciones en el momento de su fallecimiento. Pues bien, cumpliéndose los requisitos para la aplicación de la exención contemplada en la normativa belga en relación con la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares, concretamente en el artículo 60 del Código del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la misma es *denegada* por no cumplirse uno de los requisitos que dicha disposición establece, cual es que los trabajadores de dichas entidades se encontrasen empleados en la Región Flamenca, en lugar de en territorio neerlandés.

A partir de aquí, y albergando dudas el Tribunal competente acerca de la *compatibilidad* del supuesto mencionado con el Derecho comunitario, se plantea al TJCE la siguiente cuestión prejudicial: «¿Debe interpretarse el Derecho comunitario, en particular los artículos 43 CE y 56 CE, en el sentido de que es incompatible con estos artículos una restricción resultante de una disposición

⁴⁰ Apartado 36. El subrayado es nuestro.

en materia del impuesto sobre sucesiones y donaciones de (...) un Estado miembro (...) que exime al causahabiente del difunto, esto es, al heredero, del impuesto de sucesiones que grava las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo siempre que la sociedad haya empleado un mínimo de cinco trabajadores durante los tres años anteriores al fallecimiento, pero que limita esta exención al supuesto en que se haya empleado a (estos) trabajadores en una zona determinada de este Estado miembro (en particular, la Región flamenca)?» (11).

Situación que conduce al Tribunal de Luxemburgo a afirmar tajantemente que esta norma introduce, para conceder la ventaja fiscal, «una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos basada en el lugar en el que hayan empleado a un determinado número de trabajadores durante un determinado período, discriminación que puede *obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento* de dichos sujetos pasivos»,⁴¹ solicitando, en consecuencia, al gobierno belga la aplicación del mecanismo de intercambio de información de la Directiva 77/799/CEE.

Cuestión, de otro lado, y en relación con la cual, el Gobierno belga aduce distintas razones en favor de la aplicación del distinto tratamiento, tales como el mantenimiento de los puestos de trabajo, la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas o la eficacia de los controles fiscales,⁴² los cuales son descartados con escasa motivación por parte del TJCE.⁴³

Argumentos entre los cuales debe destacarse, en lo que interesa al presente estudio, el hecho de que la Directiva 77/799/CEE «no se aplica al ISD»,⁴⁴ argumentando, sin embargo, el TJUE que esta circunstancia no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, «ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden solo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos en el Derecho belga» (28).

⁴¹ Apartados 21 y 22. El subrayado es nuestro.

⁴² Apartado 26.

⁴³ Idea, en relación con la cual, es interesante la opinión vertida por MORENO GONZÁLEZ, S. (2008) p. 847.

⁴⁴ Apartado 28.

Supuesto que, como cabe apreciar, continúa la línea de los Asuntos anteriormente expuestos debiendo destacar de nuevo el hecho de que, siendo la finalidad principal del intercambio de información la garantía de las libertades comunitarias (al mismo tiempo que la lucha y prevención del fraude fiscal), el TJUE *no encuentra obstáculo* alguno a que sea el *propio contribuyente* el que aporte la información necesaria para evitar la situación de discriminación y de vulneración, en consecuencia, de las libertades comunitarias. Y ello, ante la imposibilidad de aplicar la Directiva 77/799, debido a que «no cubre» la petición de datos en relación con el ISD.⁴⁵ Posición, de otro lado, que si bien continúa la mantenida en otros pronunciamientos nos parece que peca tal vez de escasa motivación echándose de menos, a nuestro juicio, la alusión por parte del Tribunal de Luxemburgo al principio de proporcionalidad tratándose, además, según apunta LASARTE LÓPEZ, de una «discriminación directa y manifiesta» y no meramente de una *discriminación directa*, según manifestación del Tribunal en la Sentencia comentada.⁴⁶

2.3. Consecuencias de la jurisprudencia del TJUE en relación con el avance del mecanismo de la colaboración entre Estados Miembros

El examen jurisprudencial que se acaba de realizar se sitúa como *premisa* necesaria en relación con la aportación de una serie de consideraciones relativas a la labor que viene realizando el TJUE en su papel de «legislador negativo», a partir, concretamente, de la aplicación de los mecanismos de intercambio de información.

Antes de ello, nos parece relevante, sin embargo, hacer referencia a una serie de ideas preliminares.

En este sentido, y frente a la denominada «esquizofrenia o dicotomía procedimental» (consecuencia, precisamente, del principio de autonomía proce-

⁴⁵ Sentido en que se pronuncia también el TJUE, entre otras, en la Sentencia de 19 de julio de 2012, C-154/11, Asunto Scheunemann.

Idea, en relación con la cual opina LASARTE LÓPEZ (2014), p. 329, que se trata «de una salida a la compleja situación de la aplicación de los tributos que no están directamente protegidos por las normas comunitarias sobre colaboración administrativa e intercambio de información interestatal, aunque ello implique la consiguiente carga de la prueba sobre dichos contribuyentes».

⁴⁶ Vid. LASARTE LÓPEZ (2014) p. 328.

dimental), que domina las respuestas de los Estados Miembros frente a las peticiones de intercambio de información tributaria, nos parece que las últimas Directivas aprobadas y, en particular, la Directiva 2011/16/UE ha dado un *importante paso adelante uniformizando* aspectos fundamentales del procedimiento, tales como los relativos a los plazos, la «abolição» definitiva del conocido «principio de interés doméstico» (que, como es sabido, ya había sido suprimido por la Directiva 77/799 así como en el ámbito de la OCDE), el «intento de derogación» del *secreto bancario* o el reconocimiento de algunas garantías del contribuyente, como la referente a la obligación de notificación, entre otras previsiones. Línea en que se ha indicado con acierto que dicha Directiva «tiene por objeto uniformizar los instrumentos a emplear, establecer normas comunes de procedimiento, obligaciones y derechos para todos los Estados miembros, como fórmula para que puedan intercambiar información correcta y eficaz, tomando como experiencia la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro»⁴⁷ siendo cierto, en este sentido, que «por el camino difícil de la armonización, coordinación y colaboración fiscal no se avanza con grandes declaraciones sino mediante normas de obligado cumplimiento que contengan mandatos de actuaciones técnicas a través de las correspondientes directivas y reglamentos comunitarios».⁴⁸

Parece que caminamos, en efecto, hacia un «procedimiento común» en materia de intercambio de información tributaria a nivel comunitario a cuya *necesidad* se ha referido la Comisión, en la citada Recomendación de 6 de diciembre de 2012⁴⁹ y que, si bien aún pensamos que nos encontramos lejos de

⁴⁷ Vid. LASARTE LÓPEZ (2012) p. 246. Cuestión en relación con la cual nos parecen significativas las palabras pronunciadas por MONDINI hace algún tiempo con las que señalaba (haciéndose eco del pensamiento de FEDELE) cómo «los Reglamentos y las Directivas sobre intercambio de información y asistencia mutua entre Administraciones Tributarias ofrecen puntos interesantes de reflexión sobre el procedimiento, ya que esbozan los «primeros perfiles de una disciplina integral del ejercicio de las potestades de comprobación e investigación (en sentido amplio) en función de los sistemas tributarios de otros Estados miembros o de la comunidad supranacional» (vid. MONDINI (2010) p. 151).

⁴⁸ LASARTE ÁLVAREZ (2014) p. 62.

⁴⁹ Recomendación en la que se indica, en concreto, que «resulta necesario establecer de forma precisa normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, tanto por lo que respecta a la transparencia e intercambio de información como a las medidas fiscales perniciosas, y adoptar una serie de medidas con respecto a los terceros países que promuevan el cumplimiento de las normas establecidas por parte de estos». También encontramos propuestas en este sentido en la Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a la Cooperación Administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, que completa y modifica el Reglamento (CE) núm. 1798/2003, del Consejo COM/2009, (el cual derogó el Reglamento (CEE)

conseguir, se erige, a nuestro modo de ver, en *condición* indispensable del funcionamiento *eficaz y eficiente* del mecanismo de intercambio de información tributaria a nivel comunitario y de realización, por ende, de las libertades comunitarias. Dicho en otros términos, son precisas soluciones armonizadas para los procedimientos de control y de comprobación, esto es, la «aspiración» a la existencia de un espacio jurídico europeo que, en el campo de la fiscalidad, haga posible la libre circulación de los actos de comprobación de las administraciones tributarias de los Estados miembro.⁵⁰

Situación tras la cual cabe detectar, a nuestro juicio, un *difícil equilibrio* entre el interés europeo a la asistencia entre Administraciones tributarias y la soberanía estatal, manifestada en la «tendencia» existente a considerar el intercambio de datos tributarios entre Estados Miembros como un *instrumento de garantía del interés tributario del propio Estado* y que conlleva, asimismo, una *difícil armonización u uniformización* de los mecanismos de intercambio de información vigentes en los diversos Estados que conforman la Unión Europea.⁵¹ Asistimos, de este modo, y a la postre, a una «pugna entre los objetivos comunitarios y los procedimientos estatales».⁵²

En definitiva, y aun detectando avances firmes en materia de «coordinación» de los procedimientos de intercambio de información, pensamos que el «*escollo fundamental* a la misma se encuentra representado por la ausencia de lo que hemos denominado «cultura de la cooperación»⁵³ o consciencia

218/92), en el que se alude a la conveniencia de «incluir en las medidas de armonización fiscal tomadas para completar el mercado interior el establecimiento de *un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros*, en el marco del cual las autoridades administrativas de éstos estén obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar con la Comisión», con la finalidad de garantizar, en este caso concreto, la correcta aplicación del IVA. (El subrayado es nuestro).

Con anterioridad, también encontramos referencias a esta cuestión en la Comunicación de la Comisión sobre «La contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa», de 25 de octubre de 2005 –COM (2005)–, en la que se señala que «...la Comisión considera que, *para incentivar a los Estados Miembros a que luchan contra el fraude fiscal* y ayudarlos en esta tarea, serían útiles estrategias más concertadas y mejor coordinadas...».

⁵⁰ Se ha pronunciado en relación con dicha idea, DI PIETRO, Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN (2006) p. 16.

⁵¹ En esta línea, nos parece que ilustra perfectamente la situación mencionada el hecho, apuntado por A. DI PIETRO, de que «el único resultado obtenido con la *homogeneidad del régimen aduanero*, se explica perfectamente por la *falta de interés financiero nacional en los aranceles aduaneros*, destinados a recursos de la Unión», (vid. DI PIETRO (2006) p. 15 –el subrayado es nuestro–).

⁵² Cfr. HINOJOSA TORRALVO, Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN (2006) p. 26.

⁵³ Vid., en relación con dicha idea, SÁNCHEZ LÓPEZ (2011) pp. 7 y ss.

de la existencia de un *interés fiscal supranacional*. Por consiguiente, se trata de aspirar a la instauración de una *cultura administrativa internacional* basada en la existencia de una *comunidad de intereses* que, concretamente en el ámbito de la fiscalidad, suponga la superación de «la inercia de otorgar mayor prioridad a los expedientes internos que a las solicitudes de información y asistencia de otros Estados Miembros»⁵⁴ y a cuya consecución ayudaría, indiscutiblemente, la asunción por parte de todos los Estados Miembros de la «identidad funcional» del mecanismo del intercambio de información que, como afirma DI PIETRO, «contribuye a superar las diferencias nacionales de los procedimientos de control y de sus actos»; identidad funcional, asimismo, «que exalta, siempre por motivo de los objetivos comunitarios, la autonomía de las administraciones para seleccionar, valorar o utilizar, íntegra o parcialmente, los elementos informativos obtenidos del circuito comunitario».⁵⁵

Sentadas, pues, las consideraciones anteriores, pensamos que es el momento de indicar, a partir de todo lo expuesto, algunas ideas o reflexiones en relación con la «función armonizadora» llevada a cabo por el TJUE.

Así, en primer lugar, mantenemos, junto a VILLAR EZCURRA, que «el TJUE ha conducido a la integración europea allí donde las instituciones europeas no han querido o no han podido llegar».⁵⁶

Afirmación a partir de la cual, nos parece interesante resaltar algunas cuestiones en relación a la labor realizada por el TJUE con motivo de la aplicación del mecanismo del intercambio de información, según se ha tenido ocasión de ver en las Sentencias examinadas más arriba. Y ello desde la premisa, indicada por diversos autores, de que el intercambio de información lleva a cabo una importante función de *soft law* en relación con la *integración* del Derecho comunitario en los ordenamientos internos, siendo expresivas de dicha idea las palabras de CALDERÓN CARRERO con las que señala que «parece difícil negar que las disposiciones comunitarias reguladoras de la asistencia mutua e intercambio de información no constituyan *normas de armonización fiscal*, por más que no sean normas de armonización *material* de los impuestos sobre

⁵⁴ Vid. PÉREZ RODILLA (2001) p. 562.

⁵⁵ DI PIETRO, Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F. (2006) p. 20.

⁵⁶ Vid. Villar Ezcurra (2011).

los que se proyectan». Idea en la que profundiza también DI PIETRO destacando el papel cada vez más importante desempeñado por las normas sobre intercambio de información, «nacidas para ofrecer un apoyo a la armonización fiscal o a la aplicación del derecho derivado», representando, a día de hoy, «la más importante, si no incluso la única, garantía jurídica del equilibrio entre la plena eficacia de las normas nacionales y el respeto de los objetivos del Tratado de la Unión Europea». ⁵⁷

Pues bien, sentado lo anterior, pensamos que VILLAR EZCURRA resume a la perfección la labor llevada a cabo en relación con la aplicación del intercambio de información al servicio de las libertades comunitarias. Jurisprudencia, efectivamente, que, a su juicio, «tiene un efecto limitador de la soberanía fiscal, debido fundamentalmente a la ausencia de armonización fiscal normativa y a la expansión creciente de las libertades comunitarias, que ha permitido un acercamiento de la fiscalidad de los Estados desde la afirmación de la comparabilidad entre residentes y no residentes». ⁵⁸

De este modo, y «desmenuzando» mínimamente esta afirmación, nos parece importante resaltar algunas ideas:

1. La circunstancia de que las medidas de cooperación (bajo la interpretación del TJUE así como a partir de su inclusión en las Normas comunitarias) tienen *efectos limitadores de la soberanía fiscal*.
2. La consideración, puesta explícitamente de manifiesto como clave argumentativa en los diversos pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo, del mecanismo de intercambio de información, al *servicio de las libertades comunitarias*.
3. Finalmente, la «armonización negativa» o de *soft law* que se desprende de los pronunciamientos del TJUE relativas a la aplicación de los instrumentos de intercambio de información tributaria, en conexión con las medidas «discriminatorias» o «desproporcionadas» en

⁵⁷ DI PIETRO, Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN (2006), p. 16. Línea en que se sitúa también LASARTE LÓPEZ (2014), p. 39, al afirmar que la normas sobre intercambio de información son «disposiciones fiscales armonizadoras. Armonización, si se quiere «indirecta» en tanto que se llega a la armonización definitiva tanto en impuestos directos como indirectos».

⁵⁸ Vid. VILLAR EZCURRA (2011).

relación con la tributación de residentes y no residentes⁵⁹ y que, desde luego, inciden en cuestiones de Derecho Tributario *material*.⁶⁰ Consideración que nos conduce, de otra parte, a aludir a la cuestión de la *conexión* existente entre el denominado *derecho tributario material* y *derecho tributario formal*. Y ello porque la adecuada regulación y aplicación de los procedimientos de asistencia mutua entre Estados y, más aún, la «pretendida y necesaria» *unificación* o *armonización* de los mismos (al margen de los problemas que plantea el principio de autonomía procedimental, respecto del cual realizaremos a continuación un pequeño apunte) conducen a la *efectividad*, también, de los principios «materiales» de justicia tributaria.⁶¹

Ideas que no obstan, en último lugar, para realizar una breve alusión, en referencia a las voces que se han levantado en este sentido en el seno de la doctrina, a las posibles «desventajas» o «inconvenientes» de esta clase de armonización.

Ámbito en que se ha incidido, especialmente, en dos cuestiones. En primer lugar, el hecho de que el TJUE lleva a cabo una armonización fiscal «asis-

⁵⁹ Línea en que ha señalado LASARTE ÁLVAREZ (2010 b) p. 201, que «las limitaciones más importantes en los últimos años son sin duda las relativas a los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) por las infracciones de las libertades del Tratado. Efectivamente, las barreras fiscales a las actividades e inversiones transfronterizas han sido objeto últimamente de numerosos litigios. Cada vez hay más Sentencias que están obligando a los EEMM a modificar sus legislaciones». Influencia de la jurisprudencia comunitaria en las legislaciones tributarias de los Estados Miembros a que también se ha referido VILLAR EZCURRA (2011) p. 92, indicando que «los Estados miembros tienen obligación de adaptarse a la jurisprudencia comunitaria y a su doctrina del caso a caso, lo que ha provocado *seguramente más revisiones y reformas tributarias que con motivo de la necesidad de transponer las Directivas de armonización fiscal, pero también un acercamiento de facto de los sistemas fiscales europeos*». El subrayado es nuestro.

⁶⁰ Sentido en que indica VILLAR EZCURRA (2011) pp. 96 y 100, que «La jurisprudencia fiscal –del TJUE– ha sido especialmente agresiva cuando ha tenido ante sí normas fiscales internas que han sido enjuiciadas como obstáculo a las libertades comunitarias y ha provocado, de hecho, reformas tributarias que han optado por la supresión de los beneficios fiscales reservados para los residentes o por su extensión a los ciudadanos comunitarios, incidiendo en esta misma idea más adelante señalando que «la armonización fiscal indirecta –o de segundo grado– del TJUE está provocando en nuestros días la eliminación de ventajas fiscales tradicionalmente sentadas o su ampliación a los no residentes, siendo los ámbitos más afectados la lucha contra las prácticas abusivas, los impuestos de salida, los gastos deducibles y los beneficios fiscales».

⁶¹ Cuestión a la que se han referido, entre otros autores, MARCHESSOU (2010) p. 112, indicando que «en la práctica, es difícil establecer la frontera entre el Derecho material y los procedimientos», aludiendo significativamente MELLADO RUIZ (2010) p. 49, a la «forzada distinción actual entre los planos de creación y aplicación del derecho».

temática», por efecto del «caso por caso».⁶² Efectivamente, y si bien es cierto que lo anterior puede ser origen de fragmentación en algunos ámbitos entendemos que, en otros, como el relativo a la aplicación de los instrumentos de intercambio de información, cabe encontrar, con carácter general, una doctrina bastante consolidada en la que destaca el papel asignado al principio de proporcionalidad.⁶³

Se ha indicado, de otro lado, que el TJUE «no puede reemplazar las decisiones políticas necesariamente inherentes a la configuración de todo sistema tributario» y, si lo hiciera, estaría violando el reparto de competencias entre los Tratados.⁶⁴

3. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

1. El proceso de armonización europeo debe entenderse como un proceso abierto y en marcha que, fundamentalmente en los últimos años, se ha visto acompañado por un buen número de iniciativas destinadas a favorecer la colaboración y asistencia entre Administraciones tributarias, con la finalidad de mejorar el cumplimiento fiscal voluntario y profundizar en las estrategias de

⁶² Vid., en este sentido, entre otros, VILLAR EZCURRA (2011) p. 100 y SANZ GÓMEZ (2012) p. 234.

⁶³ Principio de proporcionalidad cuya presencia es constante en la jurisprudencia vertida por parte del TJCE en los pronunciamientos objeto de comentario (así como en otros en que se dilucidan controversias de similares características) y que, como se ha indicado, adquiere un carácter fundamental a la hora de «valorar» las actuaciones de cualquier Administración pública exigiendo que las mismas guarden la debida *coherencia o utilidad* con el *fin* perseguido. Siendo esto así, pensamos, siguiendo a RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN (2012) p. 12, que la importancia del mismo radica, al menos, en dos razones, basadas en el *carácter probatorio de la información* que conduce a que el principio de proporcionalidad resulte «imprescindible como criterio modulador de la actividad probatoria en los procedimientos tributarios». La primera, se refiere a que es dicho principio el que debe servir de *límite y guía* a la actividad investigadora de la Administración tributaria aludiendo, la segunda, al papel desempeñado por el principio de proporcionalidad a la hora de medir «la equivalencia de los riesgos probatorios asignados a través de la distribución de la carga de la prueba».

Y ello porque, como ha declarado el TJUE, «corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta la información relativa a las transacciones efectuadas a los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si dichos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro» (STJUE, de 27 de septiembre de 2007, caso Twwo International BV, C-184/05), no pudiendo escudarse en «posibles inconvenientes administrativos» para justificar la negativa a conceder una exención o beneficio fiscal (STJUE Hein Persche). Además, y por otra parte, es el principio de proporcionalidad el que debe *guiar y limitar*, a su vez, y a nuestro juicio, la *opción* de acudir al sujeto pasivo para que sea él mismo el que aporte la información necesaria.

⁶⁴ SANZ GÓMEZ (2012) p. 234.

lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, y a pesar del significativo *avance* que han experimentado los instrumentos de cooperación entre Estados Miembros en el seno de la Unión Europea, es todavía largo el camino que todavía queda por recorrer.

2. No parece, por otro lado, que pueda dejarse *únicamente* en manos de los mecanismos de colaboración y asistencia entre Estados Miembros (y, en particular, en el intercambio de información entre Administraciones), la consecución de los fines que no pueden realizarse a través de una adecuada armonización de los ordenamientos tributarios en el seno de la Unión Europea siendo cierto que, a día de hoy, es la única vía que permite el *avance* de la UE en este ámbito.

Por consiguiente, y sin perjuicio de entender que armonización y colaboración actúan de modo *complementario*, parece que ello no debe conducir a *confundir* la finalidad asignada a cada uno de dichos mecanismos en orden a la consecución y garantía del mercado interior.

3. Sin perjuicio de considerar que los mecanismos de colaboración *respetan* la soberanía de los Estados, ello no puede hacer olvidar, por un lado, que una *adecuada aplicación* y *eficacia* de los instrumentos de cooperación entre Estados Miembros requiere un auténtico *espíritu de colaboración* por parte de estos, lo que *exige* la armonización o unificación de los *aspectos básicos* de la aplicación de los tributos. Y ello desde la consciencia de la necesaria realización de los objetivos de la EU, lo que impide la consideración de los ordenamientos de los diversos Estados como compartimentos estancos. Cuestión en relación con la cual está resultado de gran relevancia la regulación contenida en las últimas Directivas aprobadas en materia de asistencia mutua debido al importante *efecto armonizador* que están propiciando en materia procedimental a nivel de los Estados que conforman la Unión Europea.

De otra parte, la labor de «armonización negativa» llevada a cabo por el TJUE a través de su jurisprudencia, además de influir en la coordinación de los aspectos procedimentales, está teniendo un enorme influjo en la armonización de algunos elementos materiales relativos a la aplicación de los tributos. Pronunciamientos que, como se ha afirmado, han llegado a convertirse «en documentos de trabajo imprescindibles para el estudio del magma sobre el que

debemos construir la fiscalidad europea» y que, en algunas ocasiones, ha supuesto la elaboración de una doctrina jurisprudencial que no ha dudado en dar pasos atrevidos con la finalidad de sentar «reglas sólidas a favor de la racionalidad fiscal del espacio común». ⁶⁵

4. BIBLIOGRAFIA

- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., (2002): «Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos directos e IVA), *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 23.
- CALVO VÉRGEZ, J., (2002): «El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho Internacional Tributario: algunas consideraciones», *Revista Nueva Fiscalidad*, n.º 10.
- DI PIETRO, A., (2006): Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F., (2015): «El principio leal de cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros», en *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Di Pietro, A. y Tassani, T. (Dirs.), Ed. Atelier, Barcelona.
- GARCÍA VALERA, A., (2010): «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea», en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J., (2006): Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- LASARTE ALVAREZ, R., (2010, a): «La armonización en la aplicación de los tributos», en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid.
- LASARTE ALVAREZ, J., (2010, b): «La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, n.º 137.
- LASARTE ALVAREZ, J., (2011): «Limitaciones a las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea», en *Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, LASARTE ÁLVAREZ, J. (Dir.), ADAME MARTINEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coords.), Universidad Pablo Olavide (Sevilla) y Scuola Europea di Alti Studi Tributari (Bologna). Disponible en http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324329611453_ponencias.pdf.

⁶⁵ Vid. LASARTE ÁLVAREZ (2014) pp. 72 y 73.

- LASARTE ALVAREZ, J., (2014): «La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal», en *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, RAMOS PRIETO, J. (Dir.), Thomson-Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- LASARTE LOPEZ, R., (2012): «Nuevas bases para la cooperación administrativa en el ámbito de la Unión Europea: un impulso al intercambio internacional de información», en *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, LASARTE, J. y ADAME, F. (Coords.), Aranzadi.
- LASARTE LÓPEZ, R., (2014): El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de los tributos. La doctrina del TJUE en los años 2003-2012, CEF, Madrid.
- MATA SIERRA, M.T., (1993): «La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea», *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid.
- MARCHESSOU, P., (2010): «Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente», en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona.
- MELLADO RUIZ, L., (2010): «Los principios comunitarios de eficacia directa y primacía frente a la funcionalidad del principio de autonomía procedimental: proceso de convergencia y estatuto de ciudadanía», en *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*, FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona.
- MONDINI, A., (2010): «El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos? », en *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, FERNÁNDEZ MARÍN, F., (Dir.), Ed. Atelier, Barcelona.
- MORENO GONZÁLEZ, S., (2008): «STJCE 25.10.2007, *Geurts y Vogten/Beelgische Staat*, As. C-464/05: Impuesto sobre Sucesiones. Libertad de establecimiento y exención de la transmisión *mortis causa* de participaciones en empresas familiares condicionada al empleo de un número de trabajadores en el Estado miembro», en *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, HERRERA MOLINA, P.M. (Dir.), GARCÍA CARRETERO, B. (Coord.), Instituto de Estudios Fiscales.
- PÉREZ-PRAT DUBRAN, L., (2011): «Tratados de la Unión Europea y coordinación fiscal», en *Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, LASARTE ÁLVAREZ, J. (Dir.), ADAME MARTINEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coords.), Universidad Pablo Olavide (Sevilla) y Scuola Europea di Alti Studi Tributari (Bologna). Disponible en http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324329611453_ponencias.pdf.
- PÉREZ RODILLA, G., (2001): «La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, CORDON EZQUERRO, T. (Dir.), IEF, Madrid.
- RODRÍGUEZ-BERELJO LEÓN, M., (2012): «El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria», *InDret*, n.º 3.
- RUIZ-HUERTAS CARBONELL, J., (2011): «Tendencias de la fiscalidad en Europa: la armonización fiscal y el futuro de la armonización», *ICE*, n.º 863.

- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., (2011) *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Ed. Bosch, Barcelona.
- SANZ GÓMEZ, R.J., (2012): «Las cláusulas antielusión entre coordinación y armonización fiscal. Influencia de la armonización positiva en el margen de acción de los Estados miembros», en *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, LASARTE, J. y ADAME, F. (Coords.), Aranzadi, Pamplona.
- VILLAR EZCURRA, M., (2011): «El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal», en *Unión Europea, armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, LASARTE ÁLVAREZ, J. (Dir.), ADAME MARTINEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coords.), Universidad Pablo Olavide (Sevilla) y Scuola Europea di Alti Studi Tributari (Bologna). Disponible en http://www.upo.es/export/portal/com/bin/portal/upo/profesores/jrampri/profesor/1324329611453_ponencias.pdf.

El llamado «Anti Tax Avoidance Package» aprobado por la Comisión Europea en enero de 2016 y sus consecuencias en el marco comunitario

Juan Calvo Vérguez
Universidad de Extremadura

Resumen:

Con fecha 28 de enero de 2016 la Comisión Europea presentó un paquete de actuaciones denominado Anti Tax Avoidance Package que incluía, entre otras medidas, una Propuesta de Directiva a través de la cual se reformaría nuevamente la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito fiscal (Directiva 2011/16/UE).

En este trabajo se pretende analizar el contenido y alcance del citado Paquete Anti-Elusión Fiscal, que ofrece un enfoque europeo y pragmático dirigido a robustecer la imposición corporativa en el ámbito de la Unión Europea a través de una neutralización de las principales fuentes de doble no imposición y planificación fiscal agresiva y de la adopción de medidas de coordinación entre sistemas tributarios, mecanismos de transparencia fiscal y cláusulas anti-elusión fiscal.

Abstract:

On 28 January 2016 the European Commission presented a package of measures called “Anti Tax Avoidance Package” which includes, among other measures, a Proposal for a Directive through which it would be reformed again Directive on administrative cooperation in the fiscal area (Directive 2011/16 / EU).

Through this paper we intended to analyze the content and scope of that Anti- Tax Avoidance Package, offering an european and pragmatic approach aimed at strengthening corporate taxation in the area of the European Union through a neutralization of the main sources double non-taxation and tax planning and aggressive action of coordination between tax systems, mechanisms of fiscal transparency and anti-circumvention clauses tax.

Palabras clave:

Comisión Europea, Estados miembros, intercambio automático de información fiscal, elusión fiscal, convenios fiscales.

Keywords:

European Commission, Member States, automatic exchange of fiscal information, tax avoidance, tax treaties.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Con fecha 18 de marzo de 2015 la Comisión Europea presentó el llamado «Paquete de Transparencia Fiscal», elaborado sobre la base del conjunto de instrucciones tipo acordadas por los Estados de la Unión Europea en 2014 y destinado a luchar contra la evasión fiscal el cual, si bien no incluía la imposición de sanciones ni medidas concretas (más allá de aquellos supuestos que implicasen una alteración grave de la competencia, que podrían ser denunciados por los Gobiernos ante la Comisión Europea), sí que preveía la aplicación de un mecanismo en virtud del cual, en el supuesto de que un determinado Estado se considerase perjudicado por el tratamiento fiscal que recibiese una empresa que opera en su territorio, podría castigar a la compañía en cuestión con la imposición de algún tipo de sanción o gravamen extra.¹

Como ya hemos tenido ocasión de analizar en virtud de lo establecido en la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, el conjunto de los Estados miembros de la Unión Europea debían contar, antes del 31 de diciembre de 2015, con la legislación necesaria para cumplir las exigencias de dicha Directiva (a través de la cual se modificó la Directiva 2011/16/UE) en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. A tal efecto la Comisión Europea procedería a crear un repertorio central accesible a todos los Estados miembros y a la propia Comisión, en el que las distintas Administraciones tributarias cargarán y almacenarán la información en lugar de intercambiarla por correo electrónico. Por su parte la OLAF (Oficina Europea de Lucha contra el Fraude) podría investigar (a través de la realización de controles y de verificaciones *in situ*) con la finalidad de entrar a determinar si, al amparo de un concreto acuerdo, ha existido corrupción o se ha realizado alguna otra actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la UE. El objetivo último perseguido no es otro que permitir que el intercambio automático de información sobre las resoluciones quede fundamentado en las normas ya existentes de la Directiva 2011/16/UE relativas a las disposi-

¹ Tal y como precisa GIL PECHARROMÁN (2015) p. 14, el impulso final de esta medida lo constituyó la salida a la luz del caso *Luxleaks*, que destapó la existencia de acuerdos del Gobierno Luxemburgués con 400 empresas para aligerar su factura fiscal.

ciones prácticas para el intercambio de información, incluida la utilización de formularios normalizados. Dicha actuación se halla además en consonancia con el conjunto de trabajos desarrollados por la OCDE sobre el Proyecto para combatir la erosión de las bases imponibles y la deslocalización (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS).

2. ALCANCE DEL «ANTI TAX AVOIDANCE PACKAGE» APROBADO EN ENERO DE 2016

Con fecha 28 de enero de 2016 la Comisión Europea presentó un paquete de actuaciones denominado *Anti Tax Avoidance Package* que incluye, entre otras medidas, una Propuesta de Directiva a través de la cual se reformaría nuevamente la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito fiscal (Directiva 2011/16/UE).

Con carácter general la Comisión se encargó de poner de manifiesto la existencia de defectos en la configuración del sistema tributario internacional y de la propia legislación interna y convencional de los Estados, así como de una falta de coordinación y de disparidades entre los distintos sistemas tributarios nacionales, resultando de aplicación diferentes umbrales anti-abuso en los distintos Estados miembros frente a las estructuras de planificación fiscal agresiva. No existe, además, un adecuado marco transfronterizo de transparencia fiscal a nivel administrativo que permita controlar el cumplimiento tributario por los grupos de empresas multinacionales. En definitiva, a juicio de la Comisión UE la planificación fiscal agresiva se presenta como un problema global que requiere soluciones a nivel europeo y a nivel internacional, siendo necesario desarrollar a nivel europeo medidas específicas dirigidas a restaurar la integridad de los sistemas tributarios de los Estados miembros en lo que se refiere a la neutralización de la planificación fiscal agresiva corporativa.

Al amparo de lo anterior el presente Paquete Anti-Elusión Fiscal ofrece un enfoque europeo y pragmático dirigido a robustecer la imposición corporativa en el ámbito de la UE a través de una neutralización de las principales fuentes de doble no imposición y planificación fiscal agresiva y de la adopción de medidas de coordinación entre sistemas tributarios, mecanismos de transparencia fiscal y cláusulas anti-elusión fiscal.

El presente Paquete comprende, en primer lugar, una Propuesta de Directiva relativa a medidas frente a prácticas de elusión fiscal que afectan al funcionamiento del Mercado interior (*Anti-Tax Evasion Directive/ATAP Directive 2016* [COM (2016) 26 final, 2016/0011].² En segundo término, una Propuesta de Directiva de reforma de la Directiva 2011/16/UE en relación con el intercambio automático de información fiscal país a país entre Estados miembros de la UE [COM (2016) 25 final, 2016/0010]. En tercer lugar, una Recomendación de la Comisión Europea 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, a efectos de la incorporación en los convenios fiscales de la cláusula anti-abuso general propuesta en la Acción 6 del Proyecto BEPS y las medidas de prevención de la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente recogidas en la Acción 7 del citado Plan (Recomendación UE 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016). Y, por último, una Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva [COM (2016) 24 final].

La adopción de este conjunto de medidas ha suscitado diversas críticas en el seno de la doctrina en la medida en que se estima que su eventual aprobación podría terminar conduciendo a un ensanchamiento del ámbito de influencia del Derecho UE sobre el IS (impuesto sobre el que los Estados miembros ejercen una competencia normativa y recaudatoria exclusiva), habiéndose adoptado además un enfoque de armonización de medidas antielusión fiscal basado exclusivamente en las necesidades del mercado interior. Así, por ejemplo, opina CALDERÓN CARRERO³ que

Por un lado, la conexión que poseen algunas medidas propuestas (por ejemplo, la limitación de la deducibilidad de intereses, la tributación de salida o la cláusula general antiabuso en relación con situaciones internas y transfronterizas) con el buen funcionamiento del mercado interior no es evidente y fuerte sino más bien débil y tenue. Por otro lado (...)

² Tal y como tendremos ocasión de analizar la presente Propuesta de Directiva comprende los siguientes puntos: reglas de limitación de la deducibilidad de intereses; reglas sobre imposición de Salida/*Exit Taxation*; una cláusula de *switch-over* o sustitución del método de exención por el método imputación en casos de baja tributación sobre la renta extranjera; una cláusula general antiabuso; un régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI), y un marco de neutralización de instrumentos y entidades híbridas.

³ CALDERÓN CARRERO, J. M (2016).

algunas de las medidas propuestas no se proyectan sobre situaciones, operaciones o estructuras claramente conectadas con esquemas de elusión fiscal. Y además el enfoque de armonización mínima a partir de un modelo principialista que permite un importante margen de maniobra de los legisladores nacionales puede generar nuevas fuentes de divergencias y descoordinación entre los Estados miembros y con países terceros.

2.1. Propuesta de Directiva de reforma de la Directiva 2011/16/UE en relación con el intercambio automático de información fiscal país a país entre Estados miembros de la UE

De acuerdo con esta primera Propuesta de Directiva proyectada las compañías multinacionales tendrán que ofrecer información específica a las autoridades fiscales donde tengan establecida su matriz. Si la matriz está fuera de la UE, la responsabilidad recaerá sobre la filial europea. La información a facilitar se proyectaría sobre ingresos, beneficios, impuestos pagados y acumulados, beneficios acumulados, número de empleados y ciertos activos. Con carácter adicional deberán especificarse todos los países en los que esté presente el grupo a efectos fiscales y las operaciones que ejecute en cada uno de ellos. El informe se compartirá automáticamente entre las Haciendas de los Estados Miembros donde la compañía tenga actividad fiscal. El intercambio se produciría una vez al año a partir de 2017.

Por tanto, al amparo de esta nueva propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa, destinada a regular el intercambio automático de los informes país por país y aplicable a partir de 1 de enero de 2017⁴ para ejercicios fiscales que comenzaran a partir del 1 de enero de 2016, la entidad matriz de los grupos multinacionales de empresas habrá de remitir el informe país por país a la Administración de su Estado miembro de residencia, para que esta lo comparta luego con el resto de Administraciones de Estados miembros en los que residan empresas del grupo. La propuesta no

⁴ Tal y como tendremos ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo la información «país por país» recopila, desglosándolas por países, determinadas magnitudes financieras relativas a ingresos brutos, resultados antes de impuestos, impuestos devengados y satisfechos, capital y fondos propios, y activos materiales e inmobiliarios, así como magnitudes no financieras (caso, por ejemplo, de las referentes a la plantilla media, el listado de entidades y las actividades), así como otra información relevante.

incluye, sin embargo, la difusión pública de los informes, tal y como como reclamaban las ONGs.

En líneas generales a través de la adopción de la presente medida se persigue prevenir y neutralizar esquemas de elusión fiscal y planificación fiscal agresiva a través de un mecanismo de transparencia consistente en el intercambio automático de la información fiscal país a país entre Estados miembros de la UE. A tal efecto se introduce una modificación de la Directiva 2011/16/UE destinada a incorporar un nuevo supuesto de intercambio automático entre las autoridades competentes de los distintos Estados miembros en relación con aquella información «país por país» que las entidades dominantes de los grupos multinacionales europeos están obligadas a elaborar y transmitir a las autoridades del Estado miembro donde tenga fijada su residencia fiscal, con arreglo a los parámetros fijados en la Acción 13 de BEPS. Este intercambio automático de información entre Estados miembros operará solo entre los Estados miembros donde el grupo europeo de que se trate opere a través de filiales o de establecimientos permanentes (EPs).

Se trata, por tanto, de fijar un marco uniforme comunitario a efectos del intercambio automático entre Estados miembros, imponiéndose a estos la exigencia de establecer la obligación legal de un intercambio de información en los términos de la Acción 13 de BEPS, así como fijar sanciones para casos de incumplimiento de tal obligación de información. Y ello sin perjuicio de que en un instante posterior puedan proponerse medidas de mayor alcance como la revelación pública de todo o parte del contenido del intercambio de información. Se establece así la obligación de elaborar y comunicar la información fiscal país a país para todas las matrices últimas de un grupo multinacional residentes en Estados miembros de la UE, proyectándose igualmente dicha obligación sobre filiales o establecimientos permanentes de grupos multinacionales extranjeros establecidos en el territorio de los Estados miembros.

En resumen, la Propuesta prevé, con efectos para aquellos ejercicios fiscales que comiencen a partir de 1 de enero de 2016, el intercambio automático de información contenida en los informes país por país, aunque no la difusión pública de la información país por país facilitada por los contribuyentes. Los Estados miembros exigirán a sus entidades residentes que sean matrices de grupos

consolidados que presenten, dentro de los 12 meses posteriores a la terminación del ejercicio fiscal del grupo, un informe país por país que contenga la siguiente información: información consolidada sobre ingresos, resultados antes de impuestos, impuesto pagado y devengado, número de empleados, capital declarado, beneficios acumulados y activos tangibles distintos de los activos líquidos, en cada una de las jurisdicciones en que opera el grupo; e identificación de cada una de las entidades integradas en el grupo, incluyendo la jurisdicción en que tenga su domicilio fiscal (y la jurisdicción en que tenga su domicilio social, si esta fuese diferente), así como la indicación de la naturaleza de sus principales actividades. La obligación de declaración resulta asimismo aplicable a los grupos cuyos ingresos anuales consolidados sean iguales o superiores a 750 millones de euros, así como a los grupos consolidados europeos de terceros Estados en los que una o varias de las entidades que lo integran sean residentes en un Estado miembro. Los Estados miembros deberán intercambiar los informes país por país con todos aquellos Estados miembros en los que el grupo tenga entidades o EP residentes en un plazo no superior a 15 meses desde la terminación del periodo impositivo a que se refieran.

Por otra parte se ha de precisar que, con fecha 8 de marzo de 2016, el ECOFIN adoptó un nuevo acuerdo destinado a reforzar el intercambio de información fiscal sobre multinacionales entre las autoridades competentes de cada Estado miembro, siguiendo así la línea de actuación ya iniciada en el seno del G-20. Al amparo de dicho acuerdo (que debía ser no obstante ratificado por la Eurocámara) se obligaría a las multinacionales a informar de los ingresos percibidos, los beneficios alcanzados y los impuestos pagados a las autoridades fiscales competentes de cada Estado miembro las cuales, a su vez, habrían de compartir de forma automática estos datos con el resto de la UE. En efecto, el citado acuerdo adoptado implicaba la adopción de unas conclusiones sobre el impulso del Grupo del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial relativas a la transparencia, gobernanza, visibilidad y organización de los trabajos del grupo, tratando de dar un nuevo impulso al mismo.

Con carácter adicional las empresas matrices quedarían obligadas a detallar la información en cada país en el que contasen con una filial, recomendándose a tal efecto que los datos se hagan públicos y que no se encuentren

únicamente a disposición de las autoridades fiscales, si bien Alemania rechazaba dicha posibilidad. De este modo el ECOFIN acordaba su posición sobre la Propuesta de Directiva de información país por país que habría de reformar la Directiva 2011/16/UE, si bien su aprobación definitiva quedaba condicionada a la consulta que el Reino Unido hiciese a su Parlamento, así como al cumplimiento del preceptivo trámite de consulta al Parlamento Europeo.

2.2. Propuesta de Directiva relativa a medidas frente a prácticas de elusión fiscal que afectan al funcionamiento del Mercado interior

Como segunda acción vinculante la Comisión presentó una Propuesta de Directiva antielusión fiscal [COM (2016) 26 final], que contemplaba, en primer lugar, hacer frente a las operaciones de transferencia de beneficios a filiales de países donde se pagan menos impuestos. La norma proyectada permitiría que un Gobierno gravara los beneficios que una compañía matriz basada en su país transfiriera a filiales de otros países. Esta disposición podría activarse si el tipo impositivo efectivo del tercer país donde se encuentra la filial fuese un 40% inferior al del Estado Miembro afectado. En ese caso, la matriz podría descontar los impuestos pagados por la filial, con lo que se evitaría la doble imposición. A tal efecto se incorpora una norma sobre instrumentos o entidades híbridas para evitar supuestos de doble no imposición o de doble deducción como consecuencia de la utilización, solo entre Estados Miembros, de figuras en ciertas planificaciones fiscales.

Con carácter general se trata de una Propuesta de Directiva que contiene un paquete de medidas anti-elusión fiscal y frente a la planificación fiscal agresiva destinadas a prevenir los esquemas de erosión de bases imponibles y transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación en línea con el Proyecto BEPS, articulando medidas coordinadas a nivel comunitario a efectos de lograr una mayor consistencia y uniformidad en su instrumentación de manera que se evite la creación de asimetrías derivadas de una implementación unilateral o bilateral por parte de los diferentes Estados miembros.⁵

⁵ Tal y como ha precisado CALDERÓN CARRERO (2016), «Las medidas propuestas resultan consistentes con la actual política fiscal europea, siendo destacable su alineamiento con el Plan de Acción de la

La citada Propuesta de Directiva pretende evitar que ciertos ingresos (dividendos o ganancias de capital) que entran en la UE desde un tercer país disfruten de una exención de tributación si no han sido previamente gravados en los países de origen. La reforma proyectada otorga poderes a una Hacienda nacional para negar la exención fiscal si el ingreso en cuestión no ha sido gravado previamente o se le ha aplicado un tipo muy bajo.

Con carácter general se persigue desincentivar que las compañías transfieran activos como patentes o propiedad intelectual a filiales situadas en países con baja o nula fiscalidad. Según el diagnóstico de la Comisión, en muchas ocasiones esta transferencia se produce para reducir la factura tributaria en el momento de una eventual venta de ese activo. Pues bien, al objeto de desincentivar esta práctica se propone aplicar un impuesto de salida a estos activos cuando salgan del territorio, el cual se calcularía en función del valor de los activos en ese momento, fijándose dicho devengo en caso de traslado de residencia de entidades o transferencia de establecimientos permanentes.

Se contempla por tanto la posibilidad de establecer un gravamen sobre la enajenación de activos transferidos bajo determinadas circunstancias (cambio de domicilio social, transferencias desde la matriz hacia un EP en otro Estado miembro o un tercer Estado, o viceversa, o traslados de un establecimiento permanente fuera de un Estado miembro), si bien cabrá la posibilidad de aplazar el pago durante un plazo de, al menos, 5 años. La Propuesta permite a los Estados miembros exigir los intereses correspondientes por el aplazamiento y, en

Comisión para una imposición societaria más justa y eficiente, de 17 de junio de 2015, así como con el Plan BEPS de la OCDE/G20. Las medidas proyectadas se configuran como un estándar mínimo de protección del Impuesto sobre Sociedades frente a esquemas BEPS, de manera que los Estados miembros conservan poder tributario para desarrollar otras medidas complementarias (véase el artículo 3 de la propuesta de Directiva); de esta forma, los legisladores nacionales pueden adoptar posiciones más estrictas, siempre que ello no afecte negativamente el objetivo perseguido por la medida recogida en la Directiva, aunque lógicamente ello implica que no existirá uniformidad monolítica a nivel comunitario en lo que se refiere a las medidas puestas en práctica por cada uno de los Estados miembros a los efectos de la eventual transposición de la Directiva. A su vez, las medidas propuestas están diseñadas de forma «principalista» (principle-based rules), de manera que los legisladores nacionales disponen de un cierto margen de adaptación y desarrollo de las mismas a efectos de adecuarlas a las características de su ordenamiento, aunque toda la implementación e interpretación de estas medidas quedará sujeta a los correspondientes mecanismos de control de la aplicación del Derecho UE por parte de la Comisión y el propio TJUE».

los casos en que exista un riesgo real y demostrable de pérdida de la recaudación, la eventual exigencia de garantías.

Asimismo a través de esta segunda Propuesta de Directiva antielusión fiscal se introduce una norma general antielusión basada en las doctrinas de la sustancia económica y los motivos económicos válidos como justificación no fiscal de las operaciones. La Comisión propone además limitar los intereses deducibles fijando una *ratio* sobre el beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (Ebitda). Se adopta así una nueva línea restrictiva en la aplicación de la deducción de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, al margen de las restricciones aplicables a las entidades financieras y aseguradoras. De acuerdo con dichas restricciones se limitaría la deducción a los gastos financieros netos que no superen un millón de euros o el 30% del Ebitda, si bien el contribuyente podría deducir el exceso en tales gastos financieros cuando pruebe que el *ratio* de sus fondos propios sobre el activo total es igual o mayor que dicho *ratio* a nivel del grupo de empresas. Y ello con el objetivo último de desincentivar altos niveles de endeudamiento y de hacer frente a aquellas actuaciones consistentes en la creación artificial de deuda para reducir el pago de impuestos. Como es sabido, el hecho de que los pagos de intereses resulten deducibles determina que algunas compañías estructuren sus préstamos intragrupo de tal modo que la deuda se concentre en las filiales situadas en países con la tributación más alta, donde el pago de los intereses puede ser descontado de la factura. Dicha estructura puede llegar a complementarse creando una filial acreedora en un país donde el cobro de intereses está exento de tributación o disfruta de un tipo muy bajo.

En definitiva, se propone limitar la deducibilidad de intereses financieros en el 30% del Ebitda o bien un millón de euros si aquel fuese inferior, si bien los Estados miembros podrán autorizar la deducibilidad total de los intereses financieros si el contribuyente acredita que la relación existente entre su capital social y sus activos no es inferior en más de un 2% a la de su grupo.

En relación con los dividendos se prevé limitar la exención de los dividendos de fuente extranjera o las rentas de establecimientos permanentes procedentes de terceros Estados (mecanismo denominado *switch over clause*) exigiendo, como ya se ha apuntado con anterioridad, un tipo nominal del Im-

puesto sobre Sociedades (IS) en el Estado de localización de la filial o del establecimiento permanente de, al menos, el 40% del tipo del Estado de la matriz o casa central. Dicho mecanismo persigue introducir una limitación en la exención relativa a los dividendos de fuente extranjera cambiando el método de exención por el de imputación y deducción únicamente del Impuesto soportado cuando el tipo nominal en el Estado de la filial no alcance el referido umbral del 40%, sin que sirva de excepción la existencia de un Convenio de Doble Imposición.

Se prevé así la posibilidad de gravar los beneficios no distribuidos de las filiales que estén sujetas a un tipo de imposición efectivo inferior al 40% del tipo aplicable en el Estado miembro de la matriz, si los ingresos de la entidad controlada proceden en su mayoría de «rentas pasivas», salvo que se trate de filiales o de establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo. Esta excepción no se aplicará, en cambio, si el establecimiento permanente se considera «completamente artificial» o si la entidad participa en montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea la obtención indebida de ahorros fiscales. Las entidades financieras quedan expresamente fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones sobre transparencia fiscal internacional.

Respecto de aquellas actuaciones en virtud de las cuales determinadas compañías aprovechan que ciertos Estados Miembros traten el mismo tipo de ingresos o compañías de modo distinto desde un punto de vista tributario obteniendo deducciones fiscales en ambos países u obteniendo una deducción fiscal en un país por un ingreso por el que no han pagado realmente impuestos en el otro, la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión propone que la figura legal del país donde se origina el pago sea la que el Estado de destino tenga en cuenta a efectos fiscales. Finalmente, frente a aquellas actuaciones de planificación fiscal agresiva o de ingeniería fiscal artificial que no pudieran encajar en ninguno de los casos anteriores la Propuesta de Directiva de la Comisión propone que las autoridades fiscales puedan ignorar estructuras fis-sobre la base de la sustancia económica real.

En resumen, la Propuesta de Directiva [COM (2016) 26 final, 2016/0011] incluye la adopción de un conjunto de medidas proyectadas sobre todos los con-

tribuyentes sujetos al IS en un Estado miembro, incluyendo los que operan en un Estado miembro a través de un EP de una entidad. Dichas medidas inciden sobre cuestiones tales como la limitación de la deducibilidad de intereses, contemplándose a tal efecto la introducción de una cláusula de limitación de la deducibilidad de gastos financieros basada en un porcentaje del beneficio operativo (30% del Ebitda), incluyéndose además una excepción con arreglo a la cual se admite la deducibilidad de los gastos financieros por encima de tal ratio allí donde el contribuyente pudiera demostrar que su ratio fondos propios/activos es igual o superior al ratio equivalente del grupo.⁶ A juicio de la Comisión la adopción de una regulación común comunitaria en tal sentido podría llegar a restringir las estructuras de planificación fiscal agresiva que giran en torno a la deducibilidad de los intereses en un Estado miembro y la baja tributación en el Estado de residencia del receptor de los pagos.

En segundo término, la citada Propuesta de Directiva establece unas reglas comunes de imposición de salida, las cuales se concretan en la aplicación de una cláusula vinculada a una serie de operaciones tales como el cambio de residencia fiscal de una entidad de un Estado miembro a otro Estado miembro o a un país tercero, la transferencia o cesión de activos de la casa central a un EP situado en otro Estado miembro o en un país tercero y de activos de un EP situado en un Estado miembro a su casa central u otro EP en otro Estado miembro o país tercero y la transferencia de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro. Con carácter adicional, y como medida destinada a eliminar la doble imposición, se obliga al Estado miembro de destino a aceptar el valor de mercado establecido en el Estado miembro de origen como base para la determinación del impuesto que podría devengarse en el futuro sobre las ganancias patrimoniales derivadas de una ulterior transmisión de los activos.

Asimismo esta Propuesta de Directiva contempla la aplicación de una cláusula de *switch-over* o de sustitución del método de exención por el de imputación. En la medida en que de un tiempo a esta parte existe una tendencia consistente en aplicar el método de exención sobre toda renta extranjera (pudiendo llegar a favorecer la implementación de dicha tendencia la articulación

⁶ Se ha de precisar no obstante que las entidades financieras y aseguradoras quedan exceptuadas provisionalmente de la aplicación de este mecanismo, de manera que en el futuro podrían articularse medidas específicas adaptadas a estos sectores de actividad.

de determinadas conductas que permiten que la renta extranjera no sea gravada o lo sea con un tasa fiscal efectiva anormalmente reducida de manera que tales beneficios pasen a formar parte del mercado interior en aplicación del método de exención y, en muchas ocasiones, sirviéndose además de la propia regulación fiscal comunitaria) a través del presente mecanismo se pretende neutralizar dichas conductas sustituyendo el método de exención por el de imputación en determinadas circunstancias, salvo que el contribuyente presente evidencias suficientes relativas a la concurrencia de una justificación comercial de las operaciones de transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación. Ello afectaría a aquellas distribuciones de beneficios (y ganancias patrimoniales) de una entidad situada en un país tercero o de un EP situado en un país tercero que estuviesen sujetas a un Impuesto sobre Sociedades cuyo tipo nominal de gravamen fuese inferior al 40% del tipo nominal o estatutario de gravamen del Estado miembro de la entidad receptora de la renta extranjera. En estos casos resulta de aplicación el método de imputación, aunque se exceptúan los efectos de importación de pérdidas extranjeras propios de tal método. Se trataría por tanto de condicionar la aplicación de tal método a la tributación efectiva en el extranjero afecta a este objetivo de política fiscal.⁷

A través de la introducción de una cláusula general antiabuso se persigue que exista en todos los Estados miembros de la UE una cláusula general anti-elusión fiscal alineada con el test de artificiosidad o motivos económicos válidos desarrollado por la jurisprudencia comunitaria, excluyendo del concepto de abuso operaciones genuinas con sustancia y racionalidad comercial. Dicha cláusula se aplicaría sobre aquellas operaciones internas y transfronterizas referidas que persiguen una finalidad estrictamente fiscal y artificial carente de justificación comercial y que no reflejan una realidad económica.

⁷ La aplicación de este criterio ha suscitado no obstante diversas dudas. Así, por ejemplo, a juicio de CALDERÓN CARRERO (2016, su aplicación podría llegar a alterar la actual situación que permite a los Estados adoptar medidas (no discriminatorias) favorecedoras de la neutralidad en la exportación y en la importación de capitales, restringiendo esta última fórmula de política fiscal; estima asimismo el citado autor que «La aplicación de esta medida en el marco de los actuales Convenios de Doble Imposición con países terceros (que establezcan el método de exención incondicional), no resulta clara, de suerte que a nuestro juicio la aprobación de esta medida a través de una Directiva obligaría a los Estados miembros a renegociar tales convenios fiscales a efectos de lograr de cumplir con la obligación de resultado impuesta por el Derecho de la UE».

En relación con las reglas de transparencia fiscal internacional contempladas, a través de su aplicación se persigue neutralizar la transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación por parte de entidades y grupos europeos. Dichas reglas serían de aplicación sobre entidades vinculadas localizadas en países terceros de baja tributación (hallándose sus beneficios sujetos a un nivel de imposición inferior al 40% del tipo efectivo que soportarían en el Estado miembro de residencia del contribuyente), las cuales obtengan un conjunto de rentas financieras, royalties, dividendos, inmobiliaria, mobiliaria, actividades bancarias y de seguros, y actividades comercio de bienes y servicios entre entidades vinculadas. Debe precisarse no obstante que las entidades financieras a las que se refiere el artículo 2.4 de esta Propuesta de Directiva quedan excluidas del ámbito de esta medida. Con carácter adicional el presente régimen no resultará de aplicación a aquellas entidades situadas en otros Estados miembros de la UE o en otros países miembros del EEE, salvo cuando tales entidades o establecimientos permanentes no se hayan establecido en el territorio de tales Estados de forma genuina o cuando en el curso de su actividad tales entidades realicen operaciones no genuinas cuyo principal objetivo sea la obtención de una ventaja fiscal.

Dentro del ámbito de la neutralización de híbridos la Propuesta de la Comisión contempla la adopción de un conjunto de medidas de neutralización de esquemas híbridos (instrumentos financieros, entidades y EPs) que pueden generar doble deducción de gastos y pérdidas o doble no inclusión entre Estados miembros. Así, en relación con las entidades híbridas la Comisión propone que los restantes Estados miembros asuman la caracterización dada a la entidad híbrida por el Estado miembro donde el pago tenga su fuente, donde los gastos sean incurridos o donde las pérdidas resulten generadas. Respecto de los instrumentos financieros híbridos, la Comisión propone que los Estados miembros adopten la caracterización legal dada al instrumento híbrido por el Estado miembro donde el pago del mismo tenga su fuente. Nada se señala, sin embargo, respecto de las situaciones de doble imposición derivadas de la diferente caracterización de la misma entidad o instrumentos financieros por diferentes Estados miembros, limitándose en todo caso el ámbito de aplicación de las medidas a las situaciones intracomunitarias.

De este modo cuando el diferente tratamiento conferido por dos Estados miembros a un mismo contribuyente (incluidos sus EP en uno varios Estados miembros) ocasione la deducción de los mismos pagos, costes o pérdidas, tanto en el país de origen de los mismos como en otro Estado miembro, o bien la deducción de un pago en el Estado miembro de origen sin la inclusión del mismo en la base imponible del Estado de destino, la calificación que se dé a la entidad híbrida en el Estado de origen debe ser aplicada por el Estado miembro de destino. Y la misma regla será de aplicación cuando un mismo pago reciba un tratamiento diferente en dos Estados miembros y tal circunstancia determine la deducción del pago en el Estado miembro de origen sin que el mismo sea objeto de gravamen en el Estado de destino.

En suma, la Propuesta de Directiva [COM (2016) 26 final] contiene un conjunto de medidas destinadas a hacer frente a la elusión fiscal en los siguientes ámbitos específicos: limitación de la deducibilidad de los intereses para evitar la subcapitalización; fijación de impuestos de salida sobre plusvalías latentes, permitiendo no obstante el aplazamiento de la deuda con exigencia de intereses, y en ciertos casos, de garantías; establecimiento de una cláusula de inversión (*switch over*⁸) que posibilite la deducción del impuesto pagado en el extranjero, en lugar de exención, cuando no se alcance un umbral mínimo de imposición, fijado en el 40% del tipo legal del IS del Estado miembro del contribuyente; una norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA); la aplicación de normas comunes relativas a la transparencia fiscal internacional, y un marco para hacer frente a las asimetrías híbridas, de modo que la calificación jurídica del Estado de origen se aplique también por el otro Estado involucrado.

Mediante la aprobación de esta Propuesta de Directiva de medidas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interno se pone de manifiesto que los intereses han sido uno de los principales instrumentos para el traslado de beneficios desde jurisdicciones de

⁸ En virtud de la citada cláusula *switch over* los Estados miembros podrán gravar los ingresos que un contribuyente obtenga en terceros Estados en concepto de distribución de dividendos, enajenación de participaciones en una filial o en concepto de beneficios de un EP en aquellos casos en que, en el país de residencia de la filial o del EP, los beneficios estén sujetos a un tipo impositivo inferior al 40% del tipo que resultaría de aplicación en el Estado miembro de residencia del contribuyente. En estos casos los Estados miembros gravarán los ingresos de origen extranjero, aunque reconociendo una deducción por el impuesto abonado en el tercer Estado.

alta tributación a jurisdicciones de tributación menor. Persiguiéndose a tal efecto la consecución de un objetivo disuasorio respecto de dichas prácticas, y al objeto de mitigar el sesgo en contra de la financiación mediante capital, el artículo 4 de la presente Propuesta de Directiva contiene una regla que limita la deducción de los gastos financieros netos hasta un porcentaje fijo del 30% del Ebitda sujeto a tributación al que se añadirán los gastos financieros netos, depreciación y amortización ajustados fiscalmente. No obstante, y tal y como precisa LÓPEZ RIBAS (2016)⁹ dicha deducción podrá ser mayor, cumpliéndose determinados requisitos, si el contribuyente puede demostrar que su cociente de «capital/activos totales» (*equity escape*) es igual o mayor que el del grupo al que pertenece.

2.3. *La Recomendación de la Comisión Europea 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales*

Dentro del presente Paquete de medidas que venimos analizando se encuentra además la Recomendación de la Comisión Europea 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre medidas para evitar la aplicación abusiva de los Convenios de Doble Imposición, destinada a favorecer que los veintiocho Estados miembros compartan información fiscal relacionada con multinacionales e incluso un nuevo procedimiento para categorizar a los terceros países que se nieguen a compartir dicha información y a aplicar unas reglas «justas» sobre imposición.

Esta Recomendación para implementar medidas contra el abuso de Tratados [C(2016) 271 final] sigue las líneas marcadas en los informes de las Acciones 6 y 7 de BEPS, a saber, cláusula general antiabuso basada en el *principal*

⁹ Tal y como apunta esta autora «Mediante la inclusión de esta limitación, entre otras medidas procedentes del Paquete BEPS, en una propuesta de Directiva, la Unión Europea puede garantizar, tras un análisis técnico adicional, un enfoque común en la lucha contra el fraude internacional mediante la adopción de instrumentos jurídicos que incluyan cierta flexibilidad para permitir a los Estados miembros tener en cuenta sus diferentes circunstancias y conseguir el establecimiento de una norma mínima en toda la Unión, lo que aportaría valor con vistas a garantizar el funcionamiento adecuado del mercado único al tiempo que se defienden las libertades del Tratado y la competitividad de la UE».

purpose test redefinición del establecimiento permanente de acuerdo con versión revisada del artículo 5 MCOCDE. La citada Recomendación propone además la introducción de una cláusula general antielusión similar a la establecida en la Acción 6 del Plan BEPS que habría de incorporarse en tales convenios para evitar la aplicación abusiva de los mismos. No obstante en relación a la citada Acción 6 de BEPS se descartó la aplicación de cláusulas de limitación de beneficios (LOB).

En todo caso la presente Recomendación se sitúa en la misma línea que la Acción 6 del Proyecto BEPS, instando a través de la misma la Comisión a los Estados miembros para que opten por introducir en los Convenios fiscales celebrados entre sí o con terceros países la cláusula de «propósito principal» propuesta como «mínimo estándar» por la OCDE, incluyendo una modificación comprensiva de la jurisprudencia comunitaria elaborada en materia de prácticas fiscales abusivas a efectos de que la aplicación de tal cláusula antiabuso en el marco UE resulte compatible con el Derecho de la UE.

De acuerdo con la Recomendación efectuada por la Comisión se ha de introducir una modificación con arreglo a la cual la cláusula antiabuso quede excluida allí donde se demuestre que el acuerdo o transacción que haya dado lugar, directa o indirectamente, al disfrute de la ventaja fiscal convencional refleje una actividad económica auténtica o bien en aquellos casos en los que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso resulte conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones del Convenio.¹⁰ Con carácter adicional la Comisión, a través de la presente Recomendación, invita a los Estados miembros a que en los CDI que celebren entre sí o con terceros países apliquen

¹⁰ Concretamente la Recomendación invita a los Estados miembros a que en los nuevos Convenios de Doble imposición que celebren entre sí o con terceros Estados introduzcan una modificación en la cláusula general antiabuso, añadiendo el siguiente inciso: «Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente Convenio con respecto a ningún ingreso o capital si se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales objetivos de cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar, directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se demuestre que refleja una actividad económica auténtica o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso sería conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente Convenio». Con carácter adicional se invita a los Estados miembros a que apliquen las nuevas disposiciones propuestas del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, a fin de combatir la elusión artificiosa del estatuto de EP.

y utilicen las nuevas disposiciones propuestas del artículo 5 del MCOCDE con la finalidad de hacer frente a la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente establecida en el Informe final BEPS sobre la Acción 7.

2.4. *La Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva [COM (2016) 24 final]*

Al margen de las dos Propuestas de Directiva anteriormente analizadas y de la Recomendación a la que se ha aludido con anterioridad la Comisión formuló una Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo [COM (2016) 24 final] sobre una estrategia global para una fiscalidad efectiva con la pretensión de revisar los criterios de gobernanza fiscal, promover la cooperación con terceros países y permitir la elaboración de una lista de terceros países no cooperativos. De acuerdo con lo dispuesto en dicha Comunicación los Estados deberán determinar las contramedidas antes de finales del 2016, reforzándose el vínculo entre los fondos de la UE y la buena gobernanza fiscal para impedir que se concedan o canalicen a jurisdicciones incumplidoras.

Con el objetivo de prevenir y neutralizar la elusión fiscal y la transferencia de beneficios en relación con operaciones y estructuras localizadas en países terceros, desde el seno de la Comisión se ha optado por proyectar un conjunto de medidas articuladas en la propuesta de Directiva Anti-Elusión Fiscal frente a países terceros, así como a desarrollar una acción exterior dirigida a lograr que los países terceros no miembros de la UE adopten las reglas de buena gobernanza fiscal establecidas por la Comisión introduciendo estándares internacionales/OCDE de transparencia e intercambio de información, incluyendo el intercambio automático de información sobre cuentas financieras y fijando un conjunto de reglas de Competencia Fiscal Leal en el sentido que recoge el Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial¹¹ y adoptando recomendaciones y

¹¹ El Grupo del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial ha de trabajar en la reforma de la transparencia, gobernanza y visibilidad, orientando sus trabajos hacia el concepto de que los beneficios empresariales estén sujetos a un cierto nivel de imposición efectiva en la UE. Con carácter adicional el citado Grupo del Código de Conducta ha de continuar supervisando los regímenes de *patent box* y el desmantelamiento y reforma de aquellos que no cumplan los criterios de la Acción 5 del Plan BEPS de la

estándares BEPS en el marco de las Acciones 2, 4, 5, 6, 7, 8-10, 13 y 14, de manera que, a estos efectos, se tome en consideración los resultados del mecanismo global de supervisión de la implementación de BEPS así como, en definitiva, otras normas de buena gobernanza fiscal como las recomendaciones internacionales del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) en materia de prevención del blanqueo de capitales.

De cara a garantizar la observancia de tales estándares fiscales la Comisión propone que la UE desarrolle un enfoque común de calificación de las distintas jurisdicciones considerando una serie de parámetros que se definirían a nivel comunitario. Esta estrategia y acción basada en el enfoque común UE frente a países terceros (*EU common tax haven list*) implicaría el desarrollo de las siguientes fases. En primer lugar, la Comisión habría de definir internamente los países terceros que deben ser evaluados prioritariamente a nivel comunitario, procediendo a realizar una selección de los Estados en aplicación de una serie de parámetros tales como la importancia como centro financiero, la relevancia de los vínculos económicos con la Unión Europea y la existencia de factores institucionales y legales (entre ellos, la existencia de un nivel de tributación bajo y otros indicadores de planificación fiscal agresiva tales como no retenciones en la fuente sobre dividendos, intereses y cánones, exención de tributación de dividendos y reglas de deducibilidad de intereses y cánones desprovistas de cláusulas de salvaguardia, ausencia de reglas en materia de transparencia fiscal internacional y de cláusulas antiabuso generales o específicas, o prácticas administrativas favorecedoras de esquemas de planificación fiscal agresiva).

A lo largo de una segunda fase la Comisión y el Grupo del Código de Conducta habrían de evaluar el sistema fiscal de los países terceros seleccionados por los Estados miembros de la UE a partir de los criterios de buena gobernanza fiscal europeos, convenientemente actualizados. Dicha evaluación se llevaría a cabo dentro de un marco de diálogo con los países terceros a efectos de exponer su posición sobre el grado de cumplimiento de los criterios de buena gober-

OCDE, encargándose de la elaboración de una guía en materia de precios de transferencia así como otra relativa a condiciones y reglas para la emisión de *tax rulings* y valorando la posibilidad de elaborar otra guía referente a la ejecución de la Acción 12 del Plan BEPS de la OCDE (revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva) que facilite el intercambio de información entre las autoridades tributarias.

nanza fiscal. Y las conclusiones alcanzadas sobre cada uno de los países terceros evaluados serían presentadas a los Estados miembros en el marco del Consejo.

Finalmente, y en una última etapa, habría que adoptar una decisión conjunta de los Estados miembros sobre la inclusión de los distintos países terceros en una lista de jurisdicciones fiscales problemáticas (*common EU list of problematic tax jurisdictions*). Y ello teniendo presente que circunstancias tales como que un país en desarrollo careciera de recursos suficientes para aplicar efectivamente tales reglas de buena gobernanza fiscal, o el propio compromiso efectivo de algún país de aplicar tales reglas, habrían de tenerse en cuenta a estos efectos. Igualmente se regularía un sistema de salida de la lista europea de jurisdicciones problemáticas frente a la que se podrían adoptar contramedidas coordinadas a nivel UE.¹²

En resumen, la Comisión ha elaborado una Comunicación general [COM (2016) 23 final] destinada a explicar los antecedentes, la justificación y la estrategia de la Comisión en este ámbito y a exponer el conjunto de iniciativas legislativas, de *soft-law* y de estudio implementadas sobre los pilares relativos a la imposición efectiva, transparencia y equidad, así como un Documento de trabajo de los servicios de la Comisión y un estudio sobre la planificación fiscal agresiva que pretende describir estructuras habituales que merecen esta calificación en los diferentes Estados miembros.

Propone así la Comisión un marco para la adopción de una nueva estrategia exterior de imposición efectiva fijando las medidas que considera esenciales para ayudar a la UE a promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial, luchar contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y garantizar igualdad de condiciones a todas las empresas. Asimismo se analizan vías para una mejor integración de la buena gobernanza fiscal en las políticas de relaciones exteriores más generales de la UE y de consolidar sus compromisos internacionales, especialmente en el campo del desarrollo.

¹² En todo caso se ha de tener presente que, como bien advierte CALDERÓN CARRERO (2016), esta estrategia exterior de la Comisión en materia de buena gobernanza fiscal todavía no ha recibido el respaldo de los distintos Estados miembros, habiéndose limitado aquella a confeccionar una lista interactiva consolidada de los listados nacionales de paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas; tal y como precisa este autor «Tal lista consolidada no constituye una lista común comunitaria ni lleva asociada contramedida comunitaria alguna, aunque hace más visibles las jurisdicciones incluidas en tales listas y en tal sentido posee un cierto efecto reputacional para las mismas».

3. BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2016): «La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de «tax rulings», y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016», *Quincena Fiscal*, n.º 6. (Consultado en www.aranzadigital.com).
- GIL PECHARROMÁN, X. (2015): «La información fiscal se compartirá en 2016», *Iuris & Lex*, n.º 128.
- LÓPEZ RIBAS, S. (2016): «El principio de libre competencia y los gastos financieros», *Carta Tributaria Opinión*.

Medidas bilaterales y multilaterales para conseguir la transparencia fiscal en la Unión Europea

María Rodríguez del Castillo
Camilo Villajos de Silva
Universidad Complutense de Madrid

Resumen:

En el marco de nuestra sociedad actual, representada por la globalización de la economía, la internacionalización de las relaciones económicas, los avances tecnológicos y la fluidez de capitales, la batalla contra las prácticas destinadas al fraude y evasión fiscal, armadas en paraísos fiscales o centros financieros offshore, no puede llevarse a cabo de manera satisfactoria de una forma aislada. Es necesaria la articulación de mecanismos e instrumentos eficaces de asistencia mutua e intercambio de información entre las Administraciones de los Estados. Somos ya conocedores de los esfuerzos de varias organizaciones internacionales, en concreto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por perfilar el estándar mínimo exigible en lo que a intercambio de información se refiere y conseguir que este sea implementado lo más amplia y efectivamente posible, tanto por los países miembros integrantes de la organización, como por otros países y jurisdicciones. Asimismo, en los años precedentes, fruto de la crisis financiera y económica mundial, los países caracterizados por la falta de transparencia y opacidad informativa se han visto presionados para que procedan a asumir dichos compromisos mínimos en materia de intercambio de información.

Abstract:

In our present society, based on economy globalisation and international exchanges, technological developments and free movement of capital, the battle against tax avoidance carried out in tax havens or offshore tax centres cannot be fought in an isolated way. It is absolutely unavoidable to develop tools based on information exchange and mutual assistance between public Administrations. We already know the efforts carried out by international organizations such as the OECD to define the minimum standard required about information exchange so as to achieve its implementation in an effective way. Furthermore, as a result of the financial and economic crisis, countries that were extremely resistant to exchange tax information have been pressured to sign those agreements about tax information exchange.

Palabras clave:

Intercambio automático de información, transparencia fiscal, Directiva asistencia mutua e intercambio automático de información, medidas para la lucha contra la evasión fiscal.

1. INTRODUCCIÓN

El intercambio automático

supone la transmisión «en masa» de información de contribuyentes, de forma sistemática y periódica, por el país de la fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de rentas (dividendos, intereses, cánones, salarios, pensiones, etc.), aunque también puede emplearse para transmitir otro tipo de información útil (como cambios de residencia, transmisión de bienes inmuebles, devoluciones de IVA, etc.). La información se obtiene de forma rutinaria en el país de la fuente (normalmente a través de información facilitada por el pagador de las rentas, instituciones financieras, etc.) y, una vez transmitida, el país de residencia puede emplearla para verificar si los contribuyentes residentes han incluido sus rentas de fuente extranjera o para verificar la situación de su patrimonio neto.¹

Este tipo de intercambio de información se erige como un instrumento que desemboca en la adquisición de indudables y numerosos beneficios desde el prisma del control tributario y de la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, facilitando información puntual sobre rentas y capitales de fuente extranjera y contribuyendo a detectar incumplimientos en el deber de contribuir de manera que los contribuyentes sean disuadidos de faltar a la cita con sus obligaciones tributarias, estimulándoles a obedecer en la tarea de aportación de información a la Administración correspondiente. El intercambio de información automático entraña efectos muy positivos en lo referente a la recaudación tributaria de forma que la hace más justa, contribuyendo al sostenimiento del gasto público en el lugar y momento correspondientes.

El intercambio de información en materia fiscal ha sido, desde siempre, una necesidad para las Administraciones tributarias, con el fin de poder comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que realizan operaciones transnacionales.

¹ OECD, *Automatic Exchange of Information. What is, How it Works, Benefits, What remains to be done*, 2012, p. 7. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-information/AEOI_FINAL_with%20cover_WEB.pdf (último acceso: 13.12.2012).

2. LA DIRECTIVA 2011/16/UE. NATURALEZA DE LA COOPERACIÓN FISCAL, ÁMBITO Y MODOS DE APLICACIÓN, INTERCAMBIOS ROGADOS E INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN. USO DE LA INFORMACIÓN Y VALOR PROBATORIO²

La reunión del ECOFIN de 15 de febrero de 2011 supuso la aprobación del texto de la nueva directiva que nos disponemos a analizar, que versa sobre la asistencia mutua e intercambio de información tributaria, publicándose en el DOUE el 11 de marzo de 2011 y habiéndose fijado como fecha de transposición límite el 1 de enero de 2013. Con ella se derogó la obsoleta Directiva 77/799/CEE y se completaba el nuevo modelo de asistencia administrativa mutua cuya primera pieza se desprendía de la Directiva 2010/247UE, de asistencia en la recaudación. Asimismo, permitió ahondar en otros mecanismos de asistencia administrativa como las inspecciones fiscales simultáneas o en la implantación de sistemas de tributación a escala europea como la Base Imponible Común Consolidada. Por otra parte, la Directiva limita también la retroactividad de texto en lo que concierne al secreto bancario, pues conforme a su artículo 18.2 podrá negarse a facilitar la información solicitada cuando la misma se refiera a periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2011, así como cuando la transmisión de la información hubiese sido denegada en virtud de la anterior directiva habiéndose solicitado antes del 11 de marzo de 2011.

En consecuencia y pasando a decorticar el contenido de la vigente Directiva, nos encontramos que lo que se pretende con ella es establecer una asistencia puramente administrativa, no entrando en el ámbito de la colaboración y asistencia judicial penal por los posibles delitos cometidos por los contribuyentes.

La asistencia mutua que recoge la Directiva será la aplicable en el ámbito comunitario como base y en defecto de otro sistema de cooperación administrativa que suponga un mayor y más profundo nivel de asistencia entre dos Estados miembros, como puede ser un Convenio de doble imposición, acuerdo de intercambio de información o tratado multilateral en materia tributaria, teniénd-

² CALDERÓN CARRERO (2011).

dose en cuenta para ello tanto la posible utilización de la información intercambiada como el ámbito aplicativo objetivo, temporal y subjetivo del acuerdo en cuestión. No obstante, lo que sí expone la Directiva de 2011 es la imposibilidad de negarse a ofrecer esa misma cooperación reforzada a otros Estados miembros que deseen formar parte, en los mismos términos, en dicha colaboración mutua ampliada.

Por lo que respecta al ámbito de aplicación temporal, ya conocemos que la Directiva 2011/16/UE empieza a surtir efectos desde el 1 de enero de 2013, con la particularidad retroactiva expuesta anteriormente para el levantamiento del secreto bancario. El ámbito subjetivo, por su parte, lo constituye toda «estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, que posea o administre activos, y que, incluida las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la Directiva». Así, la normativa de la UE en materia de cooperación administrativa de ámbito tributario no solo hace referencia a toda persona física o jurídica, sino que afecta a sociedades de inversiones, fundaciones, vehículos de inversión, fondos fiduciarios y *trusts*. Finalmente, el ámbito objetivo lo conforma cualquier impuesto del sistema tributario de los Estados miembros o sus subdivisiones bien territoriales bien administrativas, aunque la colaboración en el ámbito del IVA y los Impuestos Especiales y Aduanas se articula por mecanismos específicos *ad hoc*. Están excluidos, sin embargo, y mediante expresa mención, las tasas y precios públicos, así como las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social del Estado miembro.

Entremos a analizar ahora la regulación que ofrece la Directiva acerca de los intercambios rogados y la instrumentación del intercambio automático de información.

En cuanto a los intercambios rogados, la regulación comunitaria dispuesta en la vigente Directiva se alinea con los niveles internacionales adoptados por la OCDE y respaldados por el G-20 y la ONU, habiéndose adaptado al Modelo OCDE 2010.

En primer lugar, se amplía el nivel de intercambio de información mediante la reducción del umbral de trascendencia tributaria, por lo que las autoridades de los Estados miembros deben colaborar entre sí intercambiándose información que «previsiblemente guarde relación con la administración y eje-

cución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2». De esta manera, la información que se solicite a un Estado ha de transmitirse tanto si ya se encuentra en poder de la autoridad requerida como si no lo está, teniendo por tanto que llevarse a cabo las investigaciones administrativas necesarias para recabar los datos solicitados. Más aún, sobre la base del artículo 6.2 de la Directiva, la autoridad requirente puede solicitar a la requerida de forma motivada que realice una concreta investigación administrativa, si bien puede negarla esta última aludiendo que no es necesaria. Los mecanismos por los que se ha de llevar a cabo son los mismos que si actuase la autoridad requerida por cuenta propia y los documentos solicitados por la requirente deberán ser siempre aportados a no ser que «las disposiciones vigentes en el Estado Miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello».

En segundo lugar, la Directiva establece límites temporales para responder o atender a los requerimientos de información rogados. El plazo no habrá de superar los 6 meses cuando no se dispusiera de la información –admitiéndose prórroga justificada–, reduciéndose a dos meses cuando sí se tenga a disposición. La autoridad requerida deberá dar acuse de recibo en, como máximo, 7 días. El plazo de respuesta, sin embargo, empezaría a contarse, en el caso de que la autoridad requerida perciba deficiencias en el requerimiento, desde el momento en que se hubiera resuelto la deficiencia o aportado la información adicional solicitada. Además, también se ha previsto un plazo de tres meses para cuando la autoridad requerida no se encuentre en situación de transmitir esa información, mediando motivación e informando de la fecha en la que lo esté; mientras que para cuando no posea la información pedida, el plazo será de un mes.

Sin embargo, no hay obligación de intercambiar información en los casos en que: la autoridad requirente no haya agotado las fuentes habituales de información que tiene a su disposición, la autoridad requerida no pueda llevar a cabo las investigaciones o la comunicación de la información solicitada, o que por motivos legales el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar (cláusulas de mínimo común denominador), o que suponga la divulgación de una información cuya revelación es contraria al interés público o de un secreto comercial.

No obstante lo anterior, y como consecuencia de la modulación ejercida por el artículo 18 de la Directiva,

el Estado requerido aplicará para obtener la información requerida, las medidas nacionales previstas al efecto, aun cuando no precise de tal información para sus propios fines fiscales, excluyéndose así las cláusulas de «interés fiscal nacional», alegadas en numerosas ocasiones por varios Estados de la UE y/o OCDE.

Finalmente, la autoridad requerida de un Estado miembro

no puede negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

La Directiva, además, termina con el secreto bancario, en tanto en cuanto este se levanta en casos de requerimiento de información correctamente fundado.

Teniendo esto último en cuenta, así como el hecho de que la nueva Directiva también fragiliza en cierta manera la posición de los Estados miembros que trataban de perpetuar un modelo fiscal basado en la combinación de servicios jurídico-financieros y opacidad frente al Estado de residencia del inversor, procederemos a adentrarnos en el análisis de la instrumentación del Intercambio Automático de información, que supone un *sorpasso* del estándar internacional marcado por la OCDE. El intercambio automático se articula como un potente mecanismo de lucha contra el fraude internacional al constituir una modalidad activa de asistencia administrativa que permite su empleo como instrumento de gestión de riesgos fiscales en el Estado miembro de residencia del contribuyente. Conforme a lo dispuesto por la Directiva, los Estados habrá de comunicar la información al menos una vez al año y no después de seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro en el que se recabó la información.

Se trata de un intercambio obligatorio de la información tributaria, mientras que hasta la actualidad tan solo era condicional, a propósito de unas determinadas categorías de renta y capital. De esta manera y desde el 1 de enero de 2014, los Estados que forman parte de la UE han de informar con carácter automático sobre la obtención de determinadas rentas por personas (físicas y en-

tidades, entre otras) con domicilio de otro Estado miembro, en la medida en que tal información está a disponibilidad de ese Estado en cuestión, por lo que no se requiere que los Estados miembros inicien inspecciones o comprobaciones para obtenerla y se establece además un umbral de reciprocidad. Aclaremos ciertas afirmaciones. Con «información disponible», la Directiva 2011/16/UE se refiere a «la información 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», por lo que, en principio, los Estados son libres de no gravar determinadas rentas y así no tener información disponible en sus bases de datos fiscales sobre la obtención de una persona domiciliada en otro Estado miembro; si bien los Estados de la UE han de informar a la Comisión sobre las categorías de renta y capital que pasamos a detallar. Estas son: las rentas del trabajo dependiente, las remuneraciones de director, los productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos comunitarios similares, las pensiones y la titularidad de propiedad inmobiliaria y rendimientos inmobiliarios.

La calificación de renta se realiza de acuerdo con las normas tributarias del Estado miembro que transmite la información, lo que podría plantear el problema de que no coincida con la resultante del Estado miembro receptor de la misma. Además, es también reseñable que en la Directiva no haya una definición clara y precisa de «domicilio» de la persona física o jurídica que obtiene la renta, lo que puede plantear dificultades si se identifica el domicilio por parte de un Estado miembro con el que figura en un documento acreditativo de identidad y no se toma en consideración el consignado como residencia fiscal en el IRPF.

A la vista de todo lo que se acaba de exponer, no ha de resultar extraño que la propia Directiva de 2011 exponga que «a partir de 2017, la Comisión elaborará un informe y presentará una propuesta de reforma de la Directiva», extendiendo las categorías de renta y capital a ocho (por lo que se deberían de añadir los dividendos, las ganancias de capital y los cánones), además de eliminar la cláusula de «disponibilidad de la información» en relación con al menos tres de las susodichas categorías, para que así sea obligatorio obtener tal información y, por tanto, transmitirla periódicamente a los Estados miembros en los que residan las personas que las obtengan.

Por otra parte, la Directiva profundiza en tres formas típicas de intercambio de información, como son los controles fiscales simultáneos, el intercambio de buenas prácticas y de experiencias, así como las inspecciones transfronterizas, previendo el acuerdo de las autoridades competentes de Estados miembros que autorice, a los efectos de intercambiar información, la presencia en las oficinas de la Administración del Estado requerido donde se realicen actuaciones o participación de los inspectores de un Estado miembro en comprobaciones realizadas en el otro Estado miembro. Se prevé además que los inspectores de un Estado miembro puedan entrevistar a obligados tributarios de otro, siendo preciso para la correcta puesta en práctica de todo ello todavía la existencia de un acuerdo entre las autoridades competentes.

3. MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE

Ha sido en octubre de 2015 cuando hemos sido concedores de la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la hasta el momento la vigente Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.³

Europa es consciente de la urgencia de una transparencia fiscal mayor y más resolutiva, tanto en el marco europeo como mundial, por lo que impera una modificación en los mecanismos que establece la Directiva 2011/16/UE del Consejo. El objetivo es una lucha efectiva contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva, problemas que, junto con la competencia fiscal perniciosa, se han visto agravados sobremanera, impidiendo la aplicación de políticas fiscales favorables al crecimiento.

- a. El fundamento lo encontramos en el principio de seguridad jurídica, en base al cual se propone una modificación en la definición de acuerdos previos transfronterizos y acuerdos previos sobre precios de trans-

³ Consejo de la Unión Europea, Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, Bruselas, 6 de octubre de 2015 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12774-2015-INIT/es/pdf>.

ferencia. Se pretende la ampliación del ámbito de aplicación que permita cubrir la amplia variedad de situaciones que se dan en este contexto, incluidas las siguientes: acuerdos y/o decisiones unilaterales previos sobre precios de transferencia; acuerdos y decisiones bilaterales o multilaterales previos sobre precios de transferencia; acuerdos o decisiones que determinen la existencia o ausencia de un establecimiento permanente; acuerdos o decisiones que determinen la existencia o ausencia de hechos con un impacto potencial en la base imponible de un establecimiento permanente; acuerdos o decisiones que determinen la situación fiscal en un Estado miembro de una entidad híbrida relacionada con un residente de otra jurisdicción, y acuerdos o decisiones sobre la base de valoración, en un Estado miembro, de la depreciación de un activo adquirido por una empresa del grupo en otra jurisdicción.

- b. Se pretende una explotación de los beneficios que encarna el intercambio automático y obligatorio. La información debe comunicarse con celeridad tras la formulación, modificación o renovación de los acuerdos tributarios previos transfronterizos y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, así como prever el intercambio automático obligatorio de aquellos acuerdos que se formularon, modificaron o renovaron en los cinco años anteriores a la fecha de aplicación de la referida Directiva y que siguiesen siendo válidos a 1 de enero del año 2014. Sin embargo, quedarán excluidos de este intercambio automático de información aquellos acuerdos previos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia que fueran celebrados con terceros países en el ámbito de los tratados internacionales existentes con los mismos, siempre que las disposiciones de dichos tratados ni permitiesen la divulgación de la información recibida a terceros.
- c. Por otro lado, las autoridades competentes de los Estados miembros deben enviar, una vez al año, información sobre el intercambio automático de información a los demás Estados miembros afectados. Dicha práctica deberá efectuarse mediante acuerdos bilaterales.

- d. Será necesario establecer disposiciones específicas que faciliten la creación de un repertorio central accesible a todos los Estados miembros y a la Comisión, donde aquellos cargarían y almacenarían la información en vez de intercambiarla por correo electrónico seguro.
- e. Se especifica el respeto de la Directiva propuesta a los derechos fundamentales, así como la sujeción a los principios reconocidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE. Se garantiza en detalle el pleno respeto del derecho a la protección de datos de carácter personal y la libertad de empresa.
- f. Artículo 8 ter. Estadísticas sobre los intercambios automáticos:

1. Antes del 1 de enero de 2018, los Estados miembros facilitarán anualmente a la Comisión estadísticas sobre el volumen de intercambios automáticos en virtud de los artículos 8 y 8 bis y, en la medida de lo posible, información sobre los costes y beneficios administrativos o de otro tipo asociados a los intercambios que hayan tenido lugar y los posibles cambios tanto para las administraciones fiscales como para terceros. 2. Antes del 1 de enero de 2019, la Comisión presentará un informe en el que se ofrezca una visión de conjunto y una evaluación de las estadísticas y la información recibidas en virtud del apartado 1 del presente artículo, sobre cuestiones tales como los costes y beneficios administrativos o de otro tipo asociados al intercambio automático de información, así como los aspectos prácticos conexos. Si procede, la Comisión presentará una propuesta al Consejo en relación con las categorías y las condiciones establecidas en el artículo 8, apartado 1, incluida la condición de disponibilidad de la información relativa a los residentes en otros Estados miembros, o con los puntos contemplados en el artículo 8, apartado 3 bis, o en relación con ambos aspectos. Al estudiar una propuesta presentada por la Comisión, el Consejo evaluará la posibilidad de seguir reforzando la eficiencia y el funcionamiento del intercambio automático de información y de elevar su nivel, con el fin de asegurar que:

- a) la autoridad competente de cada Estado miembro comunique, mediante intercambio automático, a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro información correspondiente a los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2019 y relativa a residentes en ese otro Estado miembro sobre todas las categorías de renta y de patrimonio enumeradas en el artículo 8, apartado 1, según deban entenderse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro que comunique la información y

- b) se amplíen las listas de categorías y elementos establecidas en el artículo 8, apartados 1 y 3 bis, haciéndose extensivas a otras categorías y elementos, incluidos los cánones.»

New framework in the EU for Administrative Cooperation				
<p>2.2011: DAC1 Applies: 1.2013 (Dir. 2011/16, except Art. 8)</p> <ul style="list-style-type: none"> •New framework and tools (incl. removal of banking secrecy) for administrative cooperation and, in particular, new provisions for: •Exchanges on request •Spontaneous exchanges 	<p>2.2011: DAC1 (AEOI ITEMS) Applies: 1.2015 (Dir. 2011/16, Art. 8)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Automatic exchange of information on 5 non-financial categories: •Income from employment •Director's fees •Pensions •Life insurance products •Immovable property (income and ownership) 	<p>12.2014: DAC2 Applies: 1.2016 (Dir. 2014/107)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Automatic exchange of information on financial account information: •Interests, dividends or other income generated •Gross proceeds from sale or redemption •Account balances 	<p>12.2015: DAC3 Applies: 1.2017 (Dir. 2015/2376)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Automatic exchange (using a central directory as from 1.2018) of: •Advance cross-border rulings •Advance pricing arrangements 	<p>2016: DAC4 Applies: 1.2017 (Proposed new Directive)</p> <ul style="list-style-type: none"> •Country-by-country reporting on certain financial information: •Revenues •Profits •Taxes paid and accrued •Accumulated earnings •Number of employees •Certain assets

Fuente: European Commission, Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation.⁴

4. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-SUIZA

Cuando se hace mención a Suiza, inevitablemente, se activa la asociación al término «secreto bancario», exenciones totales, reducción en el pago de impuestos. Todo ello ha quedado en un capítulo precedente cuando dicho país se caracterizaba por el secreto, la estricta política de identificación del cliente, la opacidad y las suculentas ventajas fiscales.

Ha sido a raíz del acuerdo⁵ firmado entre Suiza y la UE en mayo del año pasado por el cual se pretende la consecución de una transparencia fiscal efectiva, calificado

⁴ European Commission, Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm.

⁵ DOUE, DECISIÓN (UE) 2015/2400 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 relativa a la celebración, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

dicho acuerdo de histórico debido a la trayectoria del país en lo que a evasión fiscal se refiere. Conforme al acuerdo, «ambas partes intercambiarán automáticamente la información sobre las cuentas financieras de los residentes de cada uno». Hablar de intercambio automático de información implica subrayar la eficacia como instrumento de dicha práctica implantada en la sede de los Estados miembros cuyo objetivo es la lucha eficaz contra la evasión de impuestos. Dicho acuerdo asegura la desaparición del secreto bancario suizo para los residentes de la UE, así como evitar que se oculten ingresos no declarados en cuentas del país helvético.

El acuerdo fue firmado por el Comisario europeo de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, Pierre Moscovici y Janis Reirs, Ministro de Hacienda de Letonia en nombre de la Presidencia de Letonia del Consejo de la UE, y por el Secretario de Estado de Suiza para Asuntos Financieros Internacionales, Jacques de Watteville.

El acuerdo de hoy anuncia una nueva era de transparencia fiscal y la cooperación entre la UE y Suiza. Es otro golpe contra los evasores de impuestos, y otro salto hacia una imposición justa en Europa. La UE abrió el camino en el intercambio automático de información, con la esperanza de que nuestros socios internacionales seguirían. Este acuerdo es una prueba de lo que la ambición y la determinación de la UE pueden lograr (PIERRE MOSCOVICI).⁶

El nuevo acuerdo UE-Suiza facilitará a las autoridades fiscales información esencial sobre la renta extranjera de sus residentes, para evaluar y cobrar así los impuestos que sean considerados oportunos sobre aquéllos. Los Estados miembros percibirán, con carácter anual, nombre, dirección, número de identificación fiscal y fecha de nacimiento de cada residente con cuenta en Suiza, además del número de cuenta, el nombre y el número de identificación (si lo hubiera) de la institución financiera obligada a comunicar información, el saldo o valor de la cuenta al final del año civil considerado o de otro período de referencia pertinente o, en caso de cancelación de la cuenta en dicho año o período, en el momento de su cancelación, así como la información de equilibrio financiero y la cuenta.⁷

⁶ European Commission. Press release, «Fighting tax evasion: EU and Switzerland sign historic tax transparency agreement», Brussels, 27 May 2015

⁷ DOUE, Artículo 2.2 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

La novedosa transparencia fiscal que acoge dicho convenio servirá para la localización y erradicación de los evasores de impuestos, así como para disuadir a los futuros evasores de utilizar dicho Estado como la madriguera de activos e impuestos que venía siendo hasta ahora. Supone una promesa de transparencia fiscal plena, justa e imperecedera a través de la eliminación de los regímenes fiscales perjudiciales, todo ello de acuerdo al estándar global de la OCDE/G20 para el intercambio automático de información.

El acuerdo prevé la aplicación por parte de Suiza de medidas más restrictivas, las cuales se corresponden con las ya implantadas en el seno de la UE desde marzo de 2014. Se cercan las opciones de los evasores a la hora de transferir activos o invertir en productos no contemplados por el convenio. Se contará con la identificación de manera fehaciente e inequívoca de cada contribuyente, con la aplicación efectiva de sus normas fiscales en casos transfronterizos y la evaluación del riesgo de fraude fiscal.

Los Estados miembros y Suiza disponen de:⁸

i) salvaguardias adecuadas para mantener la confidencialidad de la información recibida en virtud del Acuerdo en su versión modificada por el presente Protocolo modificativo y limitar su uso a los fines y por las personas o autoridades encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos, los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, la resolución de los recursos relativos a los mismos o la supervisión de lo anterior, así como a otros fines autorizados, y ii) la infraestructura necesaria para una relación eficaz en materia de intercambio de información (incluidos procesos establecidos para garantizar intercambios de información oportunos, precisos, seguros y confidenciales, comunicaciones eficaces y fiables, y capacidades para resolver rápidamente las cuestiones y preocupaciones relacionadas con los intercambios o las solicitudes de intercambio y para gestionar las disposiciones del artículo 4 del Acuerdo en su versión modificada por el presente Protocolo modificativo).

5. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-LIECHTENSTEIN

El acuerdo de transparencia fiscal firmado en octubre de 2015 entre la UE y Liechtenstein se vislumbra similar al mencionado anteriormente con Suiza y

⁸ DOUE, Considerando 5 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

supone un paso más en la erradicación de la evasión fiscal a través del intercambio automático de información sobre cuentas financieras de los residentes del otro a partir de año próximo.⁹ El objetivo es el cumplimiento fiscal internacional en su vertiente más fiel al estándar global de la OCDE/G20 para el intercambio automático de información.

El acuerdo fue firmado por el Ministro del Consejo Europeo, Pierre Gremagna, y por Aurelia Frick, Ministra de Asuntos Exteriores de Liechtenstein, ante la presencia del Comisario para los Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas de la UE, Pierre Moscovici. Estas medidas empezarán a aplicarse en 2017 con los datos de 2016. A partir de enero de 2016 Liechtenstein tendrá que implantar medidas con la rigidez fiscal que capitanea la de la Unión Europea.

En declaraciones de la Comisión Europea se ha afirmado que

la información que salga a la luz a raíz del intercambio servirá para ayudar a las autoridades fiscales a desarmar a los evasores fiscales, además de desincentivar a aquellos que esconden ingresos en el extranjero.

Pierre Moscovici, Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, dijo:

Hoy, la UE y Liechtenstein están enviando un mensaje claro: somos socios en la campaña internacional para lograr una mayor transparencia fiscal. Estamos tirando en la misma dirección para crear. Una mayor apertura y la cooperación entre las autoridades fiscales y de frustrar los que tratan de evadir el pago de su parte justa de impuestos.

Con el nuevo convenio, los Estados miembros recibirán el nombre, dirección, número de identificación fiscal y fecha de nacimiento del residente con cuenta en Liechtenstein, además de la información de equilibrio financiero y la cuenta, aspectos que profundizarán en el rastreo de aquellos que pretendan evadir impuestos.¹⁰

⁹ *European Commission. Press release, «Fighting tax evasion: EU and Liechtenstein sign new tax transparency agreement»,* Brussels, 28 October 2015. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5929_es.htm.

¹⁰ DOUE, Artículo 2 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2015:339:FULL&from=EN>.

La información deberá intercambiarse entre Liechtenstein, por una parte, y todos los Estados miembros, excepto Austria, por otra, en relación con el primer año a partir de la entrada en vigor del Protocolo modificativo firmado el 28 de octubre de 2015 y todos los años siguientes, y el intercambio de información tendrá lugar en los nueve meses siguientes al final del año civil al que se refiere la información. Deberá intercambiarse información entre Liechtenstein, por una parte, y Austria, por otra, en relación con el segundo año a partir de la entrada en vigor del Protocolo modificativo firmado el 28 de octubre de 2015 y todos los años siguientes, y el intercambio de información tendrá lugar en los nueve meses siguientes al final del año civil al que se refiere la información.¹¹

6. ACUERDO DE TRANSPARENCIA FISCAL UE-SAN MARINO

Con el acuerdo llevado a cabo por San Marino y la UE se decreta la muerte al secreto bancario entre los mismos. Se producirá, a partir de enero de 2017,¹² el intercambio automático de información referente a las cuentas financieras que ya se había acordado con Suiza y Lietchenstein.

En base al convenio,¹³ los Estados de la UE recibirán los nombres, direcciones, números de identificación fiscal y fechas de nacimiento de sus residentes con cuentas en San Marino, además de información relacionada con equilibrio financiero y la cuenta. Al igual que los acuerdos precedentes, dicho procedimiento goza de la armonía con el nuevo estándar global de la OCDE/G20 para el intercambio automático de información.

PIERRE MOSCOVICI, Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, dijo:

¹¹ DOUE, Artículo 3.3 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Liechtenstein relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2015:339:FULL&from=EN>.

¹² *European Commission, Statement, «Fighting tax evasion: EU and Republic of San Marino sign new tax transparency agreement»*, Brussels, 8 December 2015. http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-15-6275_en.htm.

¹³ DOUE, Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de San Marino relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, p.3. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2015:346:FULL&from=EN>.

Este acuerdo entre la UE y San Marino es un excelente ejemplo de las nuevas normas para la transparencia mundial en materia de impuestos. Tanto la UE y San Marino han demostrado que la acción concreta puede y será tomada en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Y la Comisión Europea añadió que:

El intercambio de información mejorada ayudará a las autoridades fiscales para identificar evasores de impuestos, mientras que también actúa como un disuasivo para aquellos que desean ocultar los ingresos y activos en el exterior. Por consiguiente, alienta el cumplimiento tributario. El resultado final debe ser una distribución más equitativa de la carga fiscal entre los ciudadanos.

7. ACUERDOS DE TRANSPARENCIA FISCAL ENTRE UE-ANDORRA Y UE-MÓNACO

Los convenios de transparencia firmados con la UE por parte de los dos países se produjeron en este presente año 2016, durante el mismo mes, con diez días de diferencia. Andorra suscribió el acuerdo el 12 de febrero,¹⁴ mientras que Mónaco lo rubricó el día 22,¹⁵ contribuyendo a que cada vez se haga más difícil para los ciudadanos europeos ocultar ingresos que no declaran en las instituciones financieras de cualquiera que los países que hayan suscrito un acuerdo con cláusula de intercambio automático de información con la UE. Dicha información comenzará a recabarse a partir del 1 enero 2017.

Nos encontramos ante un modelo similar de acuerdo respecto de los analizados anteriormente, se persigue detectar la evasión fiscal y acabar con el secreto bancario que ha ocultado a lo largo de los años los ingresos y activos en el exterior.

¹⁴ DOUE, DECISIÓN (UE) 2016/242 del Consejo de 12 de febrero de 2016 relativa a la firma, en nombre de la Unión Europea, del Protocolo modificativo del Acuerdo entre la Comunidad Europea y el Principado de Andorra relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, p.10.

¹⁵ *European Commission. Press release, «Fighting tax evasion: The European Union and the Principality of Monaco initial new tax transparency agreement»*, Brussels, 22 February 2016. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-381_en.htm.

PIERRE MOSCOVICI, Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Impuestos y Aduanas, dijo que¹⁶

El acuerdo de hoy arrojará un poderoso centro de atención en los que tratan de escapar de los impuestos al ocultar su dinero en el extranjero También introduce un nuevo nivel de apertura y cooperación entre Andorra y la UE en los impuestos. Felicito calurosamente a Andorra en el paso importante que ha tomado hoy» [...] Este acuerdo marca el comienzo de una nueva era entre Mónaco y la UE. Los dos nos proponemos luchar contra el fraude en beneficio de los contribuyentes honestos. Este acuerdo es un paso adelante en la consecución de nuestro objetivo de una manera eficiente y justa.

Su parte JEAN CASTELLINI, Ministro de Economía y Finanzas de Mónaco, manifestó que:

La rúbrica del presente acuerdo constituye un ejemplo más de la política implementada por Mónaco para combatir la evasión fiscal internacional y la evasión, como parte de su compromiso de concluir acuerdos que respeten las normas internacionales desarrolladas tanto por la Unión Europea y el Foro Mundial de la OCDE, en términos del intercambio de información.

A raíz de los convenios, los Estados miembros recibirán los nombres, direcciones, números de identificación fiscal y las fechas de nacimiento de sus residentes con cuentas en Andorra o Mónaco, así como otra información de equilibrio financiero y la cuenta.

8. DISPOSICIONES DE LOS ACUERDOS

Una vez perfilados los acuerdos y situados en el tiempo, conviene ilustrar de manera global el mecanismo de los mismos.

Por un lado, la *autoridad competente* del país firmante intercambiará cada año con cada una de las *autoridades competentes* de los Estados miembros, y cada una de las *autoridades competentes* de los Estados miembros intercambiará cada año con la *autoridad competente* del país firmante, de forma auto-

¹⁶ European Commission, Press release. «Fighting tax evasion: EU and Andorra sign new tax transparency agreement» Brussels, 12 February 2016

mática, la información obtenida en virtud de las normas establecidas. El importe y la caracterización de los pagos efectuados en relación con una *cuenta sujeta a comunicación de información* podrán determinarse de conformidad con los principios de la legislación fiscal del territorio (Estado miembro o Suiza/Liechtenstein/San Marino/Andorra) que intercambie la información. Además, la *autoridad competente* de un Estado miembro notificará a la *autoridad competente* del país firmante, y la *autoridad competente* del país firmante notificará a la *autoridad competente* de un Estado miembro, cuando la *autoridad competente* (notificante) mencionada en primer lugar tenga razones para creer que se ha comunicado por error información incorrecta o incompleta con arreglo al artículo 2 o que existe un incumplimiento, por parte de una *institución financiera obligada a comunicar información*, de los requisitos de información y los procedimientos de diligencia debida aplicables de conformidad con los anexos I y II del acuerdo. La *autoridad competente* notificada adoptará todas las medidas adecuadas disponibles con arreglo a su legislación nacional para subsanar los errores o el incumplimiento descritos en la notificación.

Por otro lado, en cualquier otro acuerdo que prevea el intercambio de información previa petición entre el país firmante y cualquiera de los Estados miembros, las *autoridades competentes* del país (Suiza, Liechtenstein, San Marino...) y las *autoridades competentes* de un Estado miembro intercambiarán, previa petición, información que, previsiblemente, guarde relación con la aplicación del presente Acuerdo o con la administración y ejecución de las leyes nacionales en relación con los impuestos de toda clase y denominación aplicados en nombre del país y de los Estados miembros, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en la medida en que la fiscalidad en virtud de esas leyes nacionales no sea contraria a un acuerdo de doble imposición aplicable entre el país firmante y el Estado miembro de que se trate. En ningún caso se hará una interpretación del acuerdo que imponga ni al país firmante o a un Estado miembro la obligación de: a) adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación o práctica administrativa; b) proporcionar información que no se pueda obtener sobre la base de la legislación o en el ejercicio de la práctica administrativa normal; c) proporcionar información que revele secretos comerciales, industriales, profesionales, procedimientos comerciales o infor-

maciones cuya comunicación sea contraria al orden público. Tampoco se podrá interpretar que en las disposiciones del apartado anterior se autoriza al país firmante o a un Estado miembro a negarse a facilitar información exclusivamente por el hecho de que la información obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

Además de las normas sobre confidencialidad y otras, todo intercambio de información en virtud de los acuerdos estará sujeto a la legislación y las normativas de los Estados miembros de aplicación de la Directiva 95/46/CE y a la legislación y las normativas de Suiza, Liechtenstein, San Marino, Andorra.

La información que reciba un territorio (Estado miembro o país firmante del respectivo acuerdo) podrá ser utilizada para otros fines cuando ello sea factible de conformidad con la legislación del territorio que la facilite y la *autoridad competente* de ese territorio autorice dicho uso. La información que un territorio proporcione a otro territorio podrá ser transmitida por este último a un tercer territorio (otro Estado miembro), supeditada a las salvaguardias acordadas sobre confidencialidad y protección de datos personales y previa autorización de la *autoridad competente* del territorio mencionado en primer lugar, del que procediera la información. La información facilitada por un Estado miembro a otro Estado miembro de conformidad con las disposiciones pertinentes de aplicación en el Derecho interno de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, podrá transmitirse al país firmante, previa autorización de la *autoridad competente* del Estado miembro del que procediera la información.

Encarnado en el ANEXO I de cada Acuerdo, se encuentra el Estándar Común de Información y Diligencia Debida en materia de información sobre cuentas financieras («Estándar Común de Información»), dividido en secciones en las que se desarrollan aquellos requisitos y diligencias necesarias para la efectiva aplicación del convenio. La Sección I recoge los requisitos generales sobre comunicación de información, la Sección II aquellos sobre diligencia debida, la Sección III se encarga de la diligencia debida respecto de cuentas preexistentes de persona física, la Sección IV detalla la diligencia debida para

cuentas nuevas de entidad, la Sección VII habla de las normas especiales de diligencia debida y la Sección IX, desarrolla la aplicación efectiva: «Cada Estado miembro y el país firmante deberán dotarse de normas y procedimientos administrativos que garanticen la aplicación efectiva y el cumplimiento de los procedimientos de comunicación de información y de diligencia debida».

9. LA BATALLA POR LA CONSECUCCIÓN DE UNA TRANSPARENCIA FISCAL EFECTIVA

A consecuencia de la Comunicación al Parlamento y al Consejo, (COM (2016) 23 final), presentada por la Comisión a principios de este año, hoy se barajan en Europa una serie de medidas destinadas al logro de una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal. Este paquete lanzado contra la elusión fiscal recibe la denominación de *Anti Avoidance Tax Package*. En él encontramos la ya abordada propuesta de modificación de la Directiva 2011/2016/UE, referente al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, una propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen reglas para luchar contra las prácticas de evasión fiscal con incidencia sobre el funcionamiento del mercado, una Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo, relativa a la estrategia exterior para garantizar una imposición efectiva y una Recomendación de la Comisión a los Estados miembros, sobre la implementación de medidas antiabuso en los convenios para eliminar la doble imposición.

¿Qué medidas se proponen dentro de los instrumentos citados? Las enumeramos a continuación, en consonancia, está claro, con lo implantado en los informes finales del Plan de Acción BEPS¹⁷ de la OCDE.

— Limitación a la deducción de intereses.

¹⁷ El Plan de Acción BEPS se refiere en particular a las estrategias de planificación fiscal dirigidas a explotar lagunas en la arquitectura del Derecho Internacional Tributario que permitan la localización indebida de los beneficios en lugares donde no hay o es mínima su tributación. La OCDE para llevar a cabo sus trabajos sobre planificación fiscal agresiva cuenta con el Grupo de Trabajo núm. 11, del Comité de Asuntos Fiscales, dedicándose a las siguientes cuatro acciones: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Action 2)*; *Strengthening CFC rules (Action 3)*; *Limiting Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments (Action 4)*; y, *Requiring Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements (Action 12)*. <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/planificacion-fiscal-agresiva-ultimos-avances-en-beps-y-en-la-ue>.

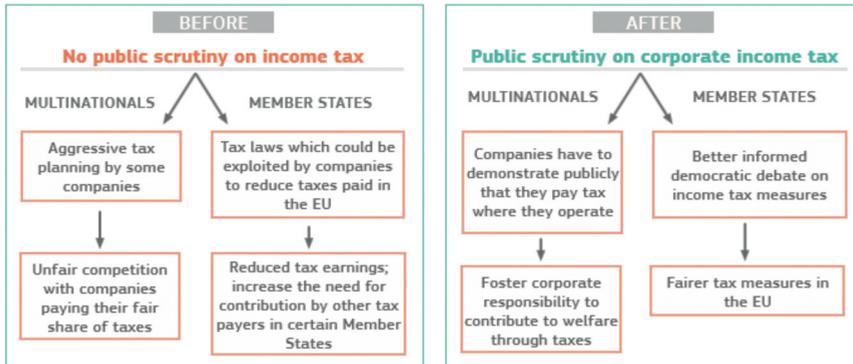
- Evitar la no imposición mediante instrumentos híbridos.
- Transparencia fiscal internacional.
- Tributación por transferencia exterior de activos.
- Limitación a la exención de dividendos y plusvalías de cartera.
- Norma general antifraude.
- Exclusión de la aplicación de los convenios bilaterales respecto de las operaciones carentes de sustancia económica.
- Introducción en los convenios la noción de establecimiento permanente según el Plan de Acción BEPS.
- Intercambio de información país por país.
- Reforzamiento de las medidas para estimular a países terceros a adoptar medidas de buena gobernanza fiscal.

Un ápice de luz sobre la fiscalidad internacional. En las últimas semanas asistimos a la propuesta de Bruselas sobre adopción de medidas legales que complicarían la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva que llevan a cabo determinadas empresas, para así fomentar un estatus igualitario entre estas y aquellas que no recurren a dichas prácticas y se ven inmersas en una situación de desventaja competitiva (sobre todo, nos referimos a las pequeñas y medianas empresas). Lo que se pretende es una garantía real de gravamen efectivo de los beneficios allí donde se generen.

Las medidas que pretenden oprimir este tipo de prácticas perniciosas por parte de las multinacionales afectarían a unas 6.500 empresas cuya cifra de negocio se calcula en más de 750 millones. Se requerirá, además, la obligación de informar sobre la totalidad de los impuestos pagados fuera de la UE, junto con la información específica por país¹⁸ para impuestos pagados en jurisdicciones proclives al ahorro fiscal.

¹⁸ «El informe país por país representa un concepto relativamente nuevo que precisa de una aplicación sólida desde el punto de vista técnico. Para cumplir el objetivo de la presente propuesta y evitar posibles lagunas y desajustes en su transposición por los Estados miembros a los ordenamientos jurídicos nacionales, serán necesarios documentos explicativos para ayudar en ese proceso y permitir una verificación eficaz del mismo. Ello justifica la necesidad de que los Estados miembros acompañen la notificación de sus medidas de transposición de documentos explicativos que adopten la forma, por ejemplo, de un cuadro de correspondencias». (Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales).

WHAT WILL CHANGE?



Fuente: <https://www.flipsnack.com/Phenix/160412-factsheet-en.html?text=1>.

La propuesta va dirigida sobre todo al aumento de la transparencia fiscal en nuestro marco de acción fiscal, propiciando la actividad empresarial equitativa y una competición justa.

9.1. Medidas dirigidas a conseguir la transparencia fiscal

En los últimos meses han aparecido nuevas medidas en relación con la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, aún no aprobadas. Nos encontramos en el contexto de BEPS, de la erosión de bases imponibles, traslado de beneficios de las multinacionales, pagando pocos o nulos impuestos. ¿Cuáles son los artificios a efectos de evitar el pago de impuestos?

Nadie se puede abstraer de lo que está ocurriendo, por lo que la propia Comisión Europea ha reaccionado proponiendo distintas medidas para esta lucha. Vamos a desarrollar las cuatro medidas, que son las propuestas por la UE para la lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, ver cómo afectan y a qué se dedican de manera superficial. De alguna manera va en paralelo con lo que propone la OCDE, pero tiene sus propios trámites e ideas.

- La propuesta de Directiva en materia de lucha contra la elusión fiscal. Se trata de una medida fiscal coordinada de lucha contra la evasión

fiscal, asegurando la competitividad y el respeto a las exigencias del mercado único, las libertades de circulación y el Derecho comunitario general.

- La propuesta de modificación de la Directiva de intercambio automático y obligatorio de información Directiva «CBCR».
- La Recomendación sobre cuestiones en materia de convenios fiscales (dedicada a evitar la doble imposición internacional, luchar por la prevención y contra la evasión fiscal, así como por la no doble imposición).
- La Comunicación sobre estrategia exterior para una imposición efectiva.¹⁹

Este paquete es lo que la UE ha presentado como reacción a los distintos planes de la OCDE que hemos determinado informes finales del plan de acción BEPS. El elenco de medidas carece de contenido jurídico obligatorio (puesto que se trata de meras propuestas, recomendaciones y comunicaciones). Sin embargo, es necesario tener conciencia sobre el inmenso calado que las mismas tendrán sobre la futura legislación fiscal europea, constituirán los principios y valores hacia los que tenderá dicho cuerpo normativo.

La Comisión se apoya en las peticiones formuladas por los Estados miembros y por el Parlamento Europeo para justificar estas medidas con cuatro objetivos:

- Incentivar la lucha contra la planificación fiscal agresiva y las prácticas tendentes a la erosión de bases imponibles.
- Asegurar una posición/aplicación conjunta y coherente de cara a la conclusión de nuevos convenios fiscales internacionales.
- Lucha contra los paraísos fiscales y las jurisdicciones opacas y/o de baja o nula tributación. El caso de los papeles de Panamá ha supuesto una revolución desde el punto de vista fiscal.
- Evitar los casos de desviación de beneficios o de desimposición.

¹⁹ Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE, Bruselas, 28.1.2016 COM(2016) 23 final <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN>.

9.1.1. Directiva anti evasión fiscal (anti tax avoidance Directive)²⁰

Esta Directiva se dirige al establecimiento de un marco jurídico vinculante que permita a los Estados miembros luchar de manera efectiva contra la elusión fiscal.

Tiene un ámbito subjetivo de aplicación extraordinariamente amplio:

- Contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades de un Estado miembro.
- Establecimientos permanentes (EP) situados en la UE de entidad que no sean ellas mismas sujeto pasivo por impuesto sobre sociedades.
- Salvo las instituciones financieras que quedarían excluidas de la aplicabilidad de determinadas disposiciones.

Las áreas de la Directiva son las siguientes:

- Deducibilidad de intereses:
 - La Directiva propone topar la deducibilidad de intereses financieros en el 30% del EBITDA o 1MM€ si aquel fuese inferior, si bien los EM podrán autorizar la deducibilidad total de los intereses financieros si el contribuyente acredita que la relación existente entre su capital social y sus activos no es inferior en más de un 2% a la de su grupo.
- Imposición de salida:
 - Establecimiento de un gravamen sobre la enajenación de activos transferidos bajo determinadas circunstancias:
 - Cambio de domicilio social.
 - Transferencias desde la matriz hacia un EP en otro Estado miembro o un tercer Estado, o viceversa.
 - Traslados de un EP fuera de un Estado miembro.

²⁰ Comisión Europea, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, Bruselas, 28.1.2016 COM (2016) 26 final <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>

- Posibilidad de aplazar el pago durante un plazo de, al menos, 5 años.
- La propuesta permite a los Estados miembros exigir los intereses correspondientes por el aplazamiento y, en los casos en que exista un riesgo real y demostrable de pérdida de la recaudación, la eventual exigencia de garantías.
- Cláusula *switch-over*:
 - Los Estados miembros podrán gravar los ingresos que un contribuyente obtenga en terceros Estados en concepto de:
 - Distribución de dividendos.
 - Enajenación de participaciones en una filial.
 - Beneficios de un EP en aquellos casos en que, en el país de residencia de una filial o del EP, los beneficios estén sujetos a un tipo impositivo inferior al 40% del tipo que resultaría de aplicación en el Estado miembro de residencia del contribuyente (en estos casos, los EM gravarán los ingresos de origen extranjero, aunque reconociendo una deducción por el impuesto abonado en el tercer Estado).
- Cláusula General Antiabuso:
 - Dirigida a prevenir los negocios artificiosos que tengan por objeto obtener un ahorro fiscal contrario a los objetivos de la norma tributaria que hubiera debido ser aplicada.
- Transparencia fiscal internacional:
 - Posibilidad de gravar los beneficios no distribuidos de las filiales que estén sujetas a un tipo de imposición efectivo inferior al 40% del tipo aplicable en el Estado miembro de la matriz.
 - Si los ingresos de la entidad controlada proceden en su mayoría de «rentas pasivas», salvo que se trate de filiales o de EP situados en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo.
 - Esta excepción no se aplicará si el EP se considera «completamente artificial», o cuando la entidad participe en montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea la obtención indebida de ahorros fiscales.

- Las entidades financieras quedan expresamente fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones sobre transparencia fiscal internacional.
- Mecanismos híbridos:
 - Cuando el diferente tratamiento conferido por dos Estados miembros a un mismo contribuyente (incluidos sus EP en uno o varios Estados miembros) ocasione la deducción de los mismos pagos, costes o pérdidas, tanto en el país de origen de los mismos como en otro Estado miembro.
 - O bien la deducción de un pago en el Estado miembro de origen sin la inclusión del mismo en la base imponible del Estado de destino, la calificación que se dé a la entidad híbrida en el Estado de origen debe ser aplicada por el Estado miembro de destino.
 - La misma regla será de aplicación cuando un mismo pago reciba un tratamiento diferente en dos Estados miembros y tal circunstancia determine la deducción del pago en el Estado de origen sin que el mismo sea objeto de gravamen en el Estado de destino.

9.1.2. Directiva CBCR²¹

La segunda medida de lucha contra la evasión fiscal consiste en una modificación de la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, dirigida a incorporar las recomendaciones de la OCDE en materia de documentación país por país (CBCR).

Si la propuesta prospera, la Directiva deberá ser aplicada a los ejercicios fiscales que comiencen a partir de 1 enero de 2016.

La propuesta prevé el intercambio automático de información contenida en los informes país por país, aunque no la difusión pública de la información país por país.

²¹ European Commission, *Fact sheet*, «Introducing public country-by-country reporting for multinational enterprises», Strasbourg, 12 April 2016 http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1351_en.htm.

Respecto a su contenido, los Estados miembros exigirán a sus entidades residentes que sean matrices de grupos consolidados que presenten, dentro de los 12 meses posteriores a la terminación del ejercicio fiscal del grupo, un informe país por país que contenga una información tasada.

9.1.3. Recomendación sobre cuestiones en materia de convenios fiscales²²

- Informes finales de la OCDE sobre las Acciones 6 (prevención de la obtención de beneficios abusivos derivados de los convenios) y 7 (prevención de la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente).
- La Comisión publicó esta Recomendación en la que se invita a los Estados miembros a que, en los nuevos convenios de doble imposición que celebren entre sí o con terceros Estados, lleven a cabo una serie de cautelas.
- Recomendaciones CDIs.
 - Introduzcan una modificación en la cláusula general antiabuso añadiendo:

Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente C con respecto a ningún ingreso o capital su se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales objetivos de cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar, directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se muestre que refleja una actividad económica auténtica o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso sería conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente Convenio.

- Apliquen las nuevas disposiciones propuestas del artículo 5 Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, a fin de combatir la elusión artificial del estatuto de EP.

²² European Commission, Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse, Brussels, 28.1.2016 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf

9.1.4. Comunicación sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva²³

Esta comunicación recoge un marco para una nueva estrategia exterior de imposición efectiva, fijando las medidas que considera esenciales para ayudar a la UE a promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial, luchar contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y garantizar igualdad de condiciones a todas las empresas.

Además, analiza vías para una mejor integración de la buena gobernanza fiscal en las políticas de relaciones exteriores más generales de la UE y de consolidar sus compromisos internacionales, especialmente en el campo del desarrollo.

10. REFLEXIÓN FINAL

A pesar de los esfuerzos realizados en los últimos años por parte de los Estados europeos, ha quedado latente con los últimos acontecimientos en materia de fiscalidad internacional que no son suficientes. El asunto de los papeles de Panamá ha propiciado que hoy más que nunca la Comisión cuestione si las medidas adoptadas hasta el momento son suficientes y eficientes en la lucha para la consecución de una transparencia fiscal cristalina.

Hasta la fecha se ha llevado a cabo una importante inversión para la detección y persecución de los artificios empleados por aquellos que persiguen evadir los impuestos establecidos en los Estados, en detrimento de estos y de sus contribuyentes, puenteando el principio de igualdad y justicia que representaría cada sistema impositivo, así como la libre competencia.

A lo largo de este proyecto de transparencia, no cabe duda, se han ido alcanzando objetivos que en un primer momento se pensaron utópicos y, sin embargo, lo que hace años se consideraban estándares mínimos, en la actualidad, forman parte de una base consolidada de preceptos que suponen la «marca» de la llamada transparencia e intercambio automático de información.

²³ Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Estrategia exterior para una imposición efectiva, Bruselas, 28.1.2016 COM (2016) 24 final <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0024&from=EN>

Con cada acuerdo, celebramos que se merme esa eficacia que en principio se apellidaba limitada para acercarnos con cada medida a una lucha efectiva contra el fraude y la evasión. Acuerdos bilaterales, Directivas, iniciativas y acciones que se alejan de lo político, facilitan de forma paulatina que un nuevo modelo internacional sea posible y consecuente con los compromisos que adoptan cada vez más Estados que hasta no hace tanto engrosaban las listas como paraísos fiscales.

La cooperación entre la UE y terceros Estados, a pesar de las dificultades y limitaciones que se han ido sucediendo, ha propiciado un emprendimiento eficaz basado en cauces seguros tendentes a optimizar el intercambio automático de información entre Estados y garantizar el exterminio de prácticas que, a falta de arrojar luz, facilitan una opacidad de la que miles de multinacionales se benefician para llevar a cabo el traslado de sus beneficios a territorios dónde se les premiara con succulentas ventajas fiscales, o países libres de impuestos, impidiendo que se diese una imposición efectiva dentro del territorio de la UE. El resultado que da este *modus operandi*, es que pequeñas y medianas empresas asuman la responsabilidad evadida por aquellas que declaran sus beneficios en jurisdicciones de dudosa transparencia fiscal.

A raíz del análisis precedente sobre los convenios bilaterales de transparencia y cooperación entre la UE y Mónaco, Suiza, Andorra, San Marino y Liechtenstein, se valora la amplitud de acciones emprendidas por la Comisión de una forma individualizada, pero se requiere, asimismo, una respuesta coordinada que dote de eficacia y eficiencia a las medidas emprendidas para la exclusión de esa planificación fiscal agresiva que constituye un problema tan serio y global. No sirve que los 28 países de la UE luchen contra el resto de países, aun contando con los acuerdos bilaterales que hemos visto, si después solo acontece un cambio de territorio en materia de elusión fiscal. Así ocurre con EE.UU., no puede combatir contra todos los mecanismos de planificación fiscal existentes. Los paraísos fiscales pueden ser objeto de sub-planificación fiscal, al final, lo que se requiere es una respuesta conjugada y no todos los Estados están de acuerdo con las medidas contra la evasión. En los próximos meses tendrá lugar una iniciativa, que es el Convenio Multilateral de la OCDE a efectos de la erosión de la base imponible y de la traslación de beneficios que puede determinar la

realidad de un mecanismo coordinado internacional de lucha contra la evasión o el fraude. Cuestión sobre la que reina el escepticismo de que llegue a producirse tal coordinación, pues hemos visto que hay países que terminan perdiendo su negocio de «paraíso fiscal» y al mismo tiempo pasan el relevo a otro que enarbola el pabellón de la opacidad como bandera del territorio, atrayendo a evasores contra los que se lanza esta constante política persecutoria cuyo fin es la transparencia fiscal global, para la cual se han propuesto por parte de la Comisión la lista de medidas enumeradas en los últimos apartados cuya materialización será inminente.

Necesitamos un entorno fiscal competitivo en el que prospere la actividad de las empresas, pero esto debería ser una cuestión de los gobiernos, no de abogados o asesores fiscales inteligentes que desarrollen formas cada vez más sofisticadas de aligerar la carga fiscal de algunos. Para crear crecimiento y empleo, necesitamos un sector empresarial fuerte, un sector empresarial con buena reputación. Una mayor transparencia puede ayudar a construir esa reputación y a garantizar que las empresas compitan de manera justa.

JONATHAN HILL (responsable de Servicios Financieros de la Comisión Europea) y VALDIS DOMBROVSKIS (Vicepresidente de la Comisión Europea para el euro).

11. BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO J.M., CARMONA FERNÁNDEZ N., MARTÍN JIMÉNEZ A.J. Y TRAPÉ VILADOMAT M. (2014): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, Madrid, pp. 1464 a 1493.
- CALDERÓN CARRERO J.M. (2013): «*La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el Plan de Acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones*», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, Junio 2013.
- CALDERÓN CARRERO J.M. (2014): «*El futuro estándar global OCDE de intercambio automático de información financiera*», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, Mayo 2014.
- SEER y GABERT (2011): «*European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice and Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*», BIFD, February 2011.

La nueva estrategia coordinada en el seno de la Unión Europea para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal tras BEPS

Rocío Lasarte López
Universidad de Sevilla

Resumen:

En noviembre de 2015 se publicó el paquete final de medidas de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). El paquete de 15 acciones identificadas en el Plan BEPS establece nuevos estándares internacionales en materia de fiscalidad de las empresas y propone una serie de medidas que los países han de aplicar a nivel doméstico para poner freno a la elusión del Impuesto de Sociedades (IS) y garantizar una competencia fiscal leal en todo el mundo. No hay duda del interés de todos los Estados miembros en aplicar estas normas de forma coordinada para preservar el mercado interior, salvaguardar las libertades consagradas en el Tratado y reforzar la competitividad de la UE.

Durante 2015 y en lo que llevamos de 2016, la UE ha acometido un ambicioso programa de reformas para implantar en el mercado único una fiscalidad para las empresas más justa y eficaz, que queremos exponer en este trabajo. Una estrategia de la UE frente a las amenazas externas para sus bases imponibles del Impuesto de Sociedades, habida cuenta de la naturaleza mundial de la competencia fiscal perniciosa y la planificación fiscal abusiva y reclamando una actitud más firme contra los paraísos fiscales. El «Paquete anti-evasión fiscal» es continuación de la línea constante de lucha contra el fraude fiscal de la Comisión Europea. Inicialmente se plasmó en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (documento COM(2012) 722 final, de 6 de diciembre de 2012), que contenía 34 iniciativas de diversa naturaleza. Por lo que respecta a la lucha contra la planificación fiscal agresiva a nivel de la Unión Europea, durante 2015 destacan dos hitos fundamentales:

De una parte, el 18 de marzo de 2015 se presentó el «Paquete sobre Transparencia Fiscal», integrado en el marco de lucha contra la elusión del impuesto sobre sociedades y la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea. Uno de los principales objetivos de este plan era la introducción del intercambio automático de información entre los Estados miembros en relación con sus «tax rulings» transfronterizos. Así, el 6 de octubre de 2015 se consiguió alcanzar el acuerdo político del ECOFIN sobre la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, COM(2015) 135 final, siendo dicha modificación aplicable a partir del 1 de enero de 2017. Asimismo, dicho paquete introdujo otras medidas adicionales de menor envergadura como la revisión del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas o la derogación de la «Directiva sobre la fiscalidad del ahorro» (operada a través de la Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo de 10 de noviembre de 2015 por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses).

De otra, el pasado 17 de junio de 2015 la Comisión presentó un Plan de Acción para un impuesto de sociedades más equitativo y más eficiente en la UE, COM(2015) 302 final. En particular, se persigue tanto relanzar la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades como fijar una serie de medidas que introducen una reforma fundamental de la fiscalidad de las empresas en la UE. Todas estas medidas se recogen en el conocido como «Paquete anti-elusión» presentado el 28 de enero de 2016, cuyo principal hito es la aprobación de una Directiva «anti-elusión» en 2016.

Abstract:

In the context of the OECD BEPS, most Member States have committed to implement the measures contained in the BEPS Final Reports, which were published on 5 October 2015 and endorsed by G20 leaders in November 2015. However, the unilateral and divergent implementation of BEPS by each Member State could fragment the Single Market by creating national policy clashes, distortions and tax obstacles for businesses in the EU. It is therefore essential for the good functioning of the Single Market that Member States transpose the OECD BEPS measures into their national systems in a coherent and coordinated fashion.

As respond to the finalisation of the project against Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) by the G20 and the OECD as well as to demands from the European Parliament, several Member States, businesses and civil society, and certain international partners for a stronger and more coherent EU approach against corporate tax abuse.

Since December 2014, the Commission has quickly launched the first steps towards an EU approach. In the meanwhile the OECD has finalized its work in defining the global rules and standards to these ends. Is an urgent need to advance efforts in the fight against tax avoidance and aggressive tax planning, both at the global and EU levels. It is also in line with the initiatives announced in the Commission's Action Plan on a Fairer Corporate Tax System (COM (2015) 302) to tackle tax avoidance.

Fighting tax evasion is essential to securing greater fairness and economic efficiency in the Internal Market, in line with the Commission's top political priorities. Tackling corporate tax avoidance is closely linked to this agenda while the new transparency requirements faces in the «tax transparency package», where most important document is the Com 2016/25: council directive amending Directive 2011/16/UE as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. In the other hand, the Commission's «Anti-Tax Avoidance Package», which addresses a number of important new developments and political priorities in corporate taxation that require quick reaction at the level of the EU. One of the constituent parts of In particular is the document Com 2016/26 council directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. This Directive, which is often referred to as the Anti-Tax Avoidance Directive, lays down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Lays down anti-tax avoidance rules in six specific fields: deductibility of interest; exit taxation; a switch-over clause; a general anti-abuse rule (GAAR); controlled foreign company (CFC) rules; and a framework to tackle hybrid mismatches. In this work we intend to do a clear map of this new European efforts.

Palabras clave:

Impuesto sobre Sociedades, competencia fiscal, planificación fiscal agresiva, evasión fiscal, transparencia.

1. INTRODUCCIÓN: LAS DISPARIDADES COMO CONSECUENCIA DE LA FALTA DE ARMONIZACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Europa está decidida a mejorar la regulación de la tributación de las empresas, en especial de las multinacionales, para que esta sea más justa, y ha puesto esta lucha contra el fraude y la evasión fiscal en el ámbito de las sociedades en primer lugar de su agenda. El fraude en este impuesto resta a los presupuestos públicos billones al año (estimado entre 50-70 billones),¹ pero este fraude no proviene únicamente de la elusión fiscal.

Asistimos en la actualidad a cómo, mediante la llamada «planificación agresiva», determinadas empresas logran el ahorro fiscal por efecto de la explotación de las disparidades transfronterizas y las normas anti-abuso no alcanzan a neutralizar sus efectos. Es un fenómeno distinto del abuso del Derecho, con que comparte la tensión entre forma y sustancia.²

El proyecto BEPS de la OCDE sobre la lucha contra la erosión de bases imponibles y traslado de los beneficios (siglas de *Base erosion and profit shifting*, en inglés) identificó este concepto, el de «planificación fiscal agresiva», como nueva fórmula de ahorro fiscal no permitido que crea importantes distorsiones en la competencia y que aprovecha la explotación indebida de las disparidades en las regulaciones jurídicas en un contexto transfronterizo. Esto genera situaciones de «competencia fiscal» respecto a las empresas que sí pagan los impuestos que les corresponden. Los elementos esenciales de la planificación fiscal agresiva son:

¹ Estudio del Parlamento Europeo: «*Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union, I – Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*», ROBERT DOVER, DR BENJAMIN FERRETT, DANIEL GRAVINO, PROFESSOR ERIK JONES AND SILVIA MERLER.

² Debemos indicar que en los distintos informes, recomendaciones y estudios de la UE, en su mayoría solo disponibles en inglés, se utilizan tres conceptos: fraude (*evasion*), evasión (*avoidance*) y abuso (*abuse*). En este sentido nos remitimos al trabajo del profesor PISTONE (2016). Define el abuso partiendo de las sentencias Halifax y Part Service del TJUE como «operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino “únicamente” para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario». Selecciona como elementos esenciales del abuso el hecho de que «a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes...las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones,...que debe resultar de un conjunto de elementos objetivos como finalidad esencial de las operaciones». En España el fenómeno se identifica como fraude de Ley.

- Explotación de las disparidades entre sistemas tributarios para lograr ventajas fiscales en forma bilateral.
- Desalineación entre poder de imposición y creación del valor.
- Ventajas fiscales en forma de doble no imposición.

Tradicionalmente, las empresas han considerado la planificación fiscal una práctica legítima, porque les permite utilizar para reducir sus obligaciones tributarias fórmulas que son legales. En los últimos años, sin embargo, las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas, trascendiendo las fronteras nacionales y haciendo posible trasladar los beneficios imponibles hacia países con regímenes fiscales más favorables. Esta forma «agresiva» de planificación fiscal puede revestir múltiples formas, por ejemplo aprovechar las especificidades técnicas de un determinado régimen tributario o las asimetrías entre dos o más regímenes para reducir o eludir las obligaciones fiscales. Entre sus consecuencias, caben destacar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce el mismo gasto tanto en el Estado en que se genera el beneficio como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, no se grava la renta ni en el Estado en que se genera el beneficio ni en el Estado de residencia del beneficiario). A diferencia de las pequeñas y medianas empresas o de los contribuyentes individuales, los grupos de empresas multinacionales están en condiciones de aprovechar las lagunas existentes en la legislación fiscal nacional e internacional para trasladar beneficios de un país a otro con el fin de reducir su carga fiscal.

Hasta ahora nos habíamos enfrentado a unilateralismos frente al multilateralismo como respuesta a los dilemas de tributación internacional, pero en la actualidad la situación es muy diferente. Introducir un concepto como el de «planificación fiscal agresiva» refleja el fortalecimiento de la reacción de los Estados a las formas de erosión de su soberanía en el contexto internacional. Es un fenómeno que no se puede manifestar al interior de un sistema, sino que surge por efecto de la incoherencia entre dos o más sistemas tributarios, por lo que será necesario fomentar la coordinación entre sistemas fiscales nacionales para luchar contra la explotación indebida de las disparidades.

Tanto las prácticas abusivas como las de planificación fiscal agresiva implican una fricción entre forma y substancia para ahorrar impuestos, pero no

son el mismo fenómeno, porque logran el ahorro en forma distinta (si bien existe la posibilidad de que algunos supuestos manifiesten ambos).³ En el derecho de la UE, la planificación fiscal agresiva consiste 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, y puede adoptar diversas formas».⁴ Habida cuenta de que las estructuras de planificación fiscal son cada vez más complejas y que los legisladores nacionales no suelen disponer de tiempo suficiente para reaccionar, las medidas específicas de lucha contra el fraude resultan a menudo insuficientes para responder adecuadamente a las nuevas estructuras de planificación fiscal agresiva. A día de hoy parece claro que las normas anti-abuso internas normalmente no alcanzan a contrarrestarlas, por ser estructuralmente inadecuadas para luchar contra la explotación de las disparidades transfronterizas.

Por ello se ha aprobado en el seno de la UE una serie de importantes actuaciones para la lucha contra la evasión fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que queremos exponer en este trabajo. Por una lado se abre una nueva era de transparencia, como continuación del impulso al intercambio de información y asistencia mutua entre los Estados, aprobándose en marzo de 2015 un paquete de medidas conocido como «*Tax Transparency Package*» y por otro, como reacción a la aprobación de los informes finales de BEPS, se ha aprobado el llamado «*Tax Avoidance Package*» que a continuación analizaremos.

En cualquier caso, debemos estar atentos a la forma en que vayan sucediéndose los acontecimientos y se vayan concretando los efectos del Plan BEPS en normas comunitarias de directa aplicación. Este es uno de los ejemplos más actuales que hemos encontrado de los efectos que la integración europea tiene en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros. Cada vez parece más claro, quedando obviamente a salvo la soberanía fiscal de cada país, que en materia de fiscalidad internacional se requiere una acción coordinada en el ámbito de lucha contra la planificación fiscal agresiva pues, en la mayoría de ocasiones, la misma deriva precisamente de una falta de coordinación entre los distintos sistemas fiscales en los que estas operan. Vuelve a ponerse de ma-

³ Así sucede en el caso de los híbridos o de «*Patent box*».

⁴ Recomendación 8806 de 6 de Diciembre de 2012.

nifiesto la importancia de la coordinación frente a la falta de armonización que hemos señalado en otros trabajos.

2. LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA A NIVEL SUPRANACIONAL

2.1. *El plan BEPS de la OCDE*

Tal como acabamos de exponer en la introducción, el marco actual de la fiscalidad requiere soluciones que vayan más allá de la acción individual de los Estados, si bien son estos los titulares del poder tributario. La lucha contra las conductas dirigidas a la erosión de bases imponibles y el desvío de beneficios llevadas a cabo por las multinacionales se ha materializado desde septiembre de 2013 en los trabajos de la OCDE conocidos como Plan BEPS, que es el estudio sobre medidas anti-abuso y contra la planificación fiscal agresiva más completo y exhaustivo hasta la fecha y cuyo objetivo central es que las rentas tributen donde se desarrollen las actividades económicas generadoras de esa renta y donde se cree el valor añadido. El Plan no va a ser objeto de estudio en este trabajo, si bien queremos exponer sus principales líneas, de sobra conocidas en la actualidad. Contiene 15 acciones distintas pero interrelacionadas, que señalamos a continuación:

- | | |
|---------------|---|
| Acción 1 | Abordar los retos de la economía digital para la imposición. |
| Acción 2 | Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. |
| Acción 3 | Reforzar la normativa sobre CFC. |
| Acción 4 | Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. |
| Acción 5 | Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. |
| Acción 6 | Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. |
| Acción 7 | Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP). |
| Acciones 8-10 | Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. |

Acción 11	Evaluación y seguimiento de BEPS.
Acción 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

En septiembre de 2014 se emitieron los primeros informes de avance respecto a 7 acciones, pero hasta noviembre de 2015 no se hicieron públicos los 13 informes definitivos sobre las 15 acciones sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, todos ellos con un grado de compromiso muy diverso ya que parece que los estándares, enfoques y criterios tendrán alcances diferentes. Se distinguen así como «estándares reforzados» las acciones 7 y 8 a 10,⁵ frente a «estándares mínimos»: acciones 5, 6, 13 y 14.

El paquete de 15 acciones identificadas en el Plan BEPS establece nuevos estándares internacionales en materia de fiscalidad de las empresas y propone una serie de medidas que los países han de aplicar a nivel doméstico para poner freno a la elusión del Impuesto sobre Sociedades y garantizar una competencia fiscal leal en todo el mundo. No hay duda del interés de todos los Estados miembros en aplicar estas normas de forma coordinada para preservar el mercado interior, salvaguardar las libertades consagradas en el Tratado y reforzar la competitividad de la UE.

El plan prevé la aplicación de un instrumento multilateral a la vista de los cambios en el modelo de CDI de la OCDE para la modificación de los más de 3.000 CDI que se verán afectados. Si bien este es uno de los grandes temas pendientes. Va a suponer así mismo la modificación de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

⁵ Acción 7. Prevenir la elusión artificial de la aplicabilidad del régimen de establecimientos permanentes. Va a suponer una nueva definición de establecimiento permanente. Acciones 8/9/10: precios de transferencia e intangibles. Suponen una nueva redacción de las directrices de precios de transferencia para garantizar que los beneficios van en línea con la creación de valor. El primer informe se espera para junio de 2016, con un valor similar al de las directrices OCDE.

Insistimos, en este trabajo no queremos hacer un estudio del plan BEPS, queremos hacer un mapa de la situación actual en la era POST- BEPS en la Unión Europea y las principales consecuencias de su implementación para los Estados miembros que, en calidad de miembros de la OCDE, se han comprometido a llevar a la práctica las conclusiones de los informes finales.

2.2. Actuaciones de la Unión Europea convergentes con BEPS

En la era post-BEPS nos encontramos en un momento crucial en el que lo primero que se plantea es la necesidad de comprobar el impacto de estas acciones e informes en el derecho de la UE y las limitaciones que el derecho supranacional de la UE implica en el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro. En poco tiempo hemos pasado de tener sobre la mesa las recomendaciones que implican las acciones BEPS y plantearnos su futura implementación, a normas dictadas por la UE que implicarán cambios en la normativa doméstica de cada país. Por ello es esencial para el buen funcionamiento del mercado interior que se transpongan los compromisos políticos del Plan Beps en cada sistema nacional de forma coherente y coordinada. Recordamos que la UE lleva 12 años con el proyecto de la base imponible común consolidada sobre la mesa y que muchas de las cuestiones que ahora se plantean no son novedosas. Pero esta vez la reacción de la UE ha sido rápida (si bien quedan pendientes trabajos de implementación hasta 2020).

La OCDE viene insistiendo en la necesidad de un enfoque multilateral para diversas cuestiones que se identifican en su Plan de Acción, sin embargo el instrumento multilateral previsto para poner en marcha las acciones del Plan BEPS, que en principio se anunciaba para 2016, está a fecha de hoy en el aire. En cambio, parece que la UE le ha hecho caso, estableciendo recientemente los plazos para poner en marcha estas acciones mediante mecanismos multilaterales. Con vistas al buen funcionamiento del mercado interior, es esencial que los Estados miembros incorporen las medidas BEPS de la OCDE en sus sistemas nacionales de forma coherente y coordinada.

Como hemos dicho, la reacción ha sido más rápida de la esperada, conscientes seguro en la UE de que la aplicación unilateral del proyecto BEPS por

parte de cada Estado miembro podría fragmentar el mercado único creando políticas nacionales enfrentadas. Podría crear asimismo nuevas lagunas y divergencias que podrían ser aprovechadas por las empresas que tratan de eludir la tributación, socavando así los esfuerzos de los Estados miembros por evitar tales prácticas.

Por lo que a nosotros respecta, debemos indicar que España ha ido incluso por delante de la UE: en nuestra legislación, ya en la reforma del Impuesto sobre Sociedades llevada a cabo por la Ley 27/2014 estaba BEPS en curso y se incluyeron reglas que ahora se incorporan a nivel general con la Directiva antifraude 2016/1164m de 19 de julio de 2016.

Sin embargo también debemos advertir en estas líneas que la implementación del proyecto BEPS no va a ser homogénea ni en tiempo ni en grado, por lo que se presenta ante las empresas un panorama difícil de descifrar. La hoja de ruta de la UE está en línea con las conclusiones del ECOFIN de 8 de diciembre de 2015 y es claramente ambiciosa. Confirma que las empresas y también los terceros estados deberán estar atentos a los cambios en el panorama legislativo y de «*soft-law*» de la UE, ya que pueden tener un gran impacto sobre ellos.

¿Qué necesitamos y que respuesta tiene que dar la UE? Nos planteamos en este trabajo la exposición de las recetas de la UE frente al fraude, la elusión fiscal y otras prácticas irregulares en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. No podemos decir que Europa haya estado quieta: la Comisión, el Consejo y el TJUE llevan ya un tiempo tratando de reforzar la eficacia y el alcance del intercambio de información y la asistencia administrativa mutua entre los Estados miembros, como mecanismo de control al servicio del interés fiscal de dichos Estados, el funcionamiento del mercado único y por la tanto en interés general de la propia UE. Por ello durante 2010 y 2011 se aprobaron importantes directivas en la materia.⁶ Ahora, en 2015 y 2016 la UE ha dado un paso más. La lucha contra la elusión fiscal en el ámbito de los Impuestos que recaen sobre el beneficio de las de sociedades se ha convertido en política prioritaria de la Comisión Europea, que se puso en marcha en 2015 incluso antes de la

⁶ El estudio de la evolución de los trabajos ya lo hicimos en nuestra obra LASARTE LÓPEZ (2013), a la que nos remitimos.

redacción de los informes finales de BEPS (Noviembre de 2015). Expondremos así las principales iniciativas propuestas por la UE en su paquete de reformas de 2015 y el estado en el que se encuentra cada una de ellas.

Como hemos indicado, la Comisión tiene en la actualidad una ambiciosa agenda para asegurar una justa y equitativa tributación de las empresas y que paguen los impuestos en el país en el que efectivamente generen los beneficios. Pero antes de exponerla queremos recordar que las competencias sobre la fiscalidad directa son propias de los Estados miembros, si bien deben ser ejercidas con respeto al derecho comunitario. El TFUE contiene una serie de normas relativas a la fiscalidad entre las que se encuentran normas que constituyen una atribución de competencias a las autoridades comunitarias para que desarrollen el Tratado mediante Directivas y Reglamentos. Estos preceptos se contienen en el Título VII del TFUE dedicado a normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de legislaciones, que distingue dos capítulos: el primero sobre las disposiciones fiscales y el segundo sobre aproximación de legislaciones. Destacamos la importancia de la base jurídica que se aplique para aprobar las normas venideras. Los artículos 113 a 115 TFUE recogen la regla de la unanimidad para la aprobación de normas armonizadoras, en lugar de mayoría cualificada. Entendemos que la Comisión justifique buscar una base jurídica distinta a las normas, pretendiendo dar un impulso necesario al control del fraude como sustitución de una armonización que nunca llega.⁷ La aproximación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el funcionamiento del mercado interior tienen como base jurídica el artículo 115. A nuestro juicio, toda norma que obligue a una aproximación de legislaciones tributarias, es una disposición armonizadora, sujeta por tanto a la regla de la unanimidad. Vamos por tanto a presentar los principales hitos de la actuación europea en los últimos tiempos por orden cronológico para poder ver su interacción con las actuaciones de la OCDE.

⁷ El TJUE viene en los últimos tiempos aplicando una interpretación amplia del concepto «disposiciones fiscales» que es doctrina asentada en su jurisprudencia: el concepto abarca todos los ámbitos de la fiscalidad y todos los aspectos de esta materia, ya sean normas materiales o de procedimiento.

2.2.1. La estrategia previa de la UE

En Diciembre de 2014 se presentó el Documento COM 2014/910 final 16 «Commission Work Programme 2015, A New Start», documento importante en el que se presenta el plan del próximo trabajo de la Comisión.

El 18 marzo de 2015 la Comisión presenta el paquete de medidas de transparencia fiscal, «*Tax Transparency Package*»,⁸ como primera medida dentro del ambicioso programa de lucha contra la elusión del impuesto de sociedades y la competencia fiscal perniciosa en la UE. Contiene dos propuestas legislativas a presentar ante el Parlamento Europeo, a efectos de consulta y ante el Consejo para que proceda a su adopción, que tienen por objeto garantizar que los Estados miembros dispongan de la información necesaria para proteger sus bases imponibles e identificar con eficacia a las empresas que intentan eludir el pago de la parte de impuestos que les corresponde. El elemento principal de este paquete de medidas es la propuesta legislativa de introducir mayor cooperación entre Estado miembros, en concreto destinada a obligar al intercambio automático de información entre ellos, respecto a sus pactos fiscales con las multinacionales (*tax rulings*).⁹ En muchos países es práctica común que la autoridad fiscal formule acuerdos tributarios previos y ofrezca a las empresas acuerdos previos sobre precios de transferencia, de forma que estas dispongan de seguridad jurídica sobre el modo en que serán gravadas sus operaciones. Pero a lo largo de los años las empresas han desarrollado mecanismos que se sirven de los acuerdos previos sobre precios de transferencia para efectuar una planificación fiscal abusiva que puede dar lugar a un traslado de beneficios y a una considerable erosión de las bases imponibles en los Estados miembros. De este modo, ha sido posible en algunos casos que las empresas no pagaran apenas impuestos en la UE.

La Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad solo previó un intercambio espontáneo de información sobre acuerdos tributarios entre las administraciones tributarias de los Estados miembros. El intercambio no era obligatorio y las normas no establecen con

⁸ Documento COM (2015) 136.

⁹ Documento COM (2015) 135.

qué periodicidad debe intercambiarse la información. A pesar de la aprobación de esta Directiva los Estados miembros han intercambiado muy poca información sobre sus pactos con las empresas, pudiendo decidir de forma discrecional si una determinada resolución fiscal puede ser relevante para otro país de la UE. Como consecuencia de ello, la gran mayoría de «*tax rulings*» adoptados en otro Estado miembro de la UE son desconocidos, a pesar de que pueden afectar a las bases imponibles. El intercambio automático de información en esta materia permitirá a los Estados miembros detectar determinadas prácticas fiscales abusivas por parte de las empresas y reaccionar ante ellas adoptando las medidas oportunas. Por otra parte, se pretende que este intercambio fomente una competencia fiscal más leal, ya que las autoridades tributarias serán menos proclives a ofrecer a las empresas un trato fiscal selectivo una vez que sus prácticas puedan ser controladas por sus homólogos.

Como medida secundaria se propone la revisión del Código de Conducta en fiscalidad empresarial (actuación prevista para 2016)¹⁰ con el fin de dotarlo de mayor eficacia para garantizar una competencia fiscal leal y transparente en la UE. El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas es uno de los principales instrumentos de que dispone la UE para garantizar una competencia leal en materia de impuesto de sociedades. Dicho Código establece los criterios que determinan si un régimen fiscal es pernicioso o no, y exige a los Estados miembros la supresión de las medidas fiscales perniciosas incompatibles con sus disposiciones. Los Estados miembros se reúnen periódicamente para evaluar su conformidad con el Código. En los últimos años, el Código ha perdido cierta eficacia a la hora de combatir los sistemas fiscales perniciosos, dado que los criterios que se recogen en él no tienen en cuenta los mecanismos más sofisticados de elusión del impuesto de sociedades.

Por último, la Comisión propuso derogar la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro, ya que dicho texto ha quedado obsoleto debido a la adopción de legislación de la UE más ambiciosa, en virtud de la cual se amplía al máximo el

¹⁰ Sin ser una prioridad, ya que la tienen las propuestas legislativas sobre las de «soft-law», según el mandato del Consejo. Se trabajará en la reforma de la transparencia, gobernanza y visibilidad del Grupo, una de sus grandes deficiencias hasta ahora. Un acuerdo sobre el nuevo mandato del Grupo se prevé para el final de la Presidencia holandesa, orientando sus trabajos hacia el concepto de que los beneficios empresariales estén sujetos a un cierto nivel de imposición efectiva en la UE.

ámbito de aplicación del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, incluidos los rendimientos del ahorro.¹¹

A partir de ahí se anunciaba un plan de acción en materia de fiscalidad empresarial para el verano de 2015 que incluía la integración a nivel europeo del Plan BEPS de la OCDE. El 17 de junio de 2015 la Comisión adoptó dicho Plan de acción bajo el nombre «Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales».¹²

El 6 octubre de 2015 se llega en tiempo y forma al acuerdo en el Consejo de asuntos económicos y financieros sobre la modificación de la Directiva 2011/16/UE por lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información respecto a los tax rulings.

La modificación introduce la obligación para las autoridades fiscales nacionales de intercambiar de manera automática información sobre acuerdos tributarios con efecto transfronterizo y acuerdos previstos sobre precios de transferencia con el objeto de aumentar la transparencia de estos acuerdos. La introducción del carácter *obligatorio y automático* (es decir, a intervalos regulares) del intercambio de información preestablecida sobre acuerdos tributarios previos debería conllevar en última instancia una recaudación más efectiva en los Estados miembros. Al tener acceso a esta información, las autoridades fiscales nacionales se encontrarán en mejor posición para reaccionar ante determinados casos de planificación fiscal abusiva. El 8 de diciembre de 2015 el Consejo adopta el proyecto de Directiva. Las nuevas normas deberán ser incorporadas al Derecho nacional de los Estados miembros a más tardar a finales de 2016 y aplicadas a partir del 1 de enero de 2017.

2.2.2. La era post-beps: la implementación del Plan BEPS en la UE

Como indicamos al principio de este trabajo, en noviembre 2015 se aprueban y por fin publican los informes finales del Plan BEPS. A efectos del

¹¹ No tenemos sitio en este trabajo para exponer la modificación de esta Directiva por las Directivas 2014/48 y 2015/95 y los avances y cambios que en el ámbito de la UE ha supuesto FACTA.

¹² «Action Plan For a fair and efficient corporate taxation in the EU: 5 Key Areas for Action». Documento COM 2015/302 final.

Derecho de la UE van a suponer cambios previstos en las directrices de precios de transferencia, recomendaciones de modificación de la normativa doméstica (recomendaciones para el diseño de normas internas y cláusulas generales antiabuso denominadas GAAR). Pero sobre todo, cambios serios en relación con la lucha contra la elusión fiscal que por primera vez se recogen en una norma comunitaria. Prácticamente a la vez que los informes finales, se aprueba en la UE el documento COM 2015/610 final, de 27 de octubre 2015 comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones del Programa de trabajo de 2016.

El 28 de enero de 2016 se aprueba el nuevo paquete de medidas denominado «*Anti-tax Avoidance Package: for fairer, simpler and more effective corporate taxation in the EU*», que contiene medidas concretas para prevenir las prácticas de planificación fiscal agresiva y crear unas reglas justas para todas las empresas en la UE, de nuevo con una ambiciosa agenda. Estas son:

- a. Una propuesta de Directiva anti-elusión,¹³ por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior.
- b. Nueva Revisión de la Directiva sobre cooperación administrativa para incluir el informe país por país (CbCR),¹⁴ prevista para Abril 2016. En Junio de 2015 ya se hizo un amplio estudio de la comisión sobre el impacto de este potencial informe para las multinacionales. El resultado ha sido esta nueva propuesta de modificación de la Directiva de cooperación 211/16/UE.
- c. Revisión de la lista de países con «malas prácticas fiscales», antes llamados paraísos fiscales.¹⁵
- d. Exposición de la estrategia externa: medidas de buena gobernanza fiscal.¹⁶

¹³ COM (2016)26 final, «*Laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*», de 28 de enero.

¹⁴ Documento COM(2016)025 final.

¹⁵ La primera lista se ha publicado en septiembre de 2016

¹⁶ Documento COM (2016)024 final.

- e. Una serie de recomendaciones sobre como revisar los tratados internacionales para evitar prácticas abusivas.
- f. Un estudio propio de la UE sobre las estructuras de «planificación fiscal agresiva».¹⁷

La última actuación relacionada con la cuestión es la publicación, el 19 de mayo 2016, de un documento sobre la redefinición del concepto de ayuda de estado.¹⁸

Vamos a hacer referencia a las medidas comunitarias que consideramos más importantes.

2.2.2.1 La incorporación del Informe País por país (country by country report)

Para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, es necesario asegurarse de que los Estados miembros adopten normas coordinadas sobre las obligaciones de transparencia de los grupos de empresas multinacionales. Como hemos indicado en el primer punto, el Plan de acción BEPS, entre muchas otras acciones, presenta en la acción 13 la nueva obligación de información país por país (conocido bajo el nombre «*country-by-country reporting*», por sus siglas CbCR) que deben asumir las multinacionales para revelar a las autoridades fiscales determinada información que puede ser intercambiada con otros países. Los trabajos sobre la acción 13 culminaron en un conjunto de estándares para facilitar información destinados a los grupos de empresas multinacionales, incluidos el archivo maestro, los archivos locales y el informe país por país. Procede, por tanto, tener en cuenta los estándares de la OCDE a la hora de establecer las normas sobre el informe país por país.

¹⁷ *Taxation paper No 61: Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final report.*

¹⁸ En la actual situación de escasez de recursos y crisis financiera, la selección adecuada de proyectos que merecen recibir apoyo económico público es un reto prioritario para la Comisión Europea y los Estados miembros. El actual régimen de control de ayudas de Estado muestra claras deficiencias para afrontar este reto: el procedimiento es poco ágil, la normativa es difícil de aplicar y, sobre todo, se ha generado gran inseguridad jurídica. En mayo de 2012 la Comisión Europea anunció un proyecto de modernización del régimen de ayudas de Estado que ha culminado con la aprobación el 22 de mayo 2016 mediante la adopción de un paquete de reformas que prevén una modificación integral del régimen aplicable.

En Enero de 2016, la Comisión ha propuesto introducir los cambios necesarios en la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad para incorporar estas previsiones. En Marzo de 2016 el ECOFIN ha llegado al acuerdo político para sacar adelante esta propuesta, acuerdo para el que no ha sido necesaria la unanimidad, en cuanto no se considera una propuesta de armonización fiscal sino que se refiere a obligaciones de información financiera o fiscal.¹⁹

Por lo que se refiere al intercambio de información entre los Estados miembros, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, ya contempla la obligatoriedad del intercambio automático de información en una serie de esferas. Su ámbito de aplicación debe ahora ampliarse para establecer el intercambio automático obligatorio de los informes país por país entre Estados miembros. Y ello con objeto de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. La UE debe garantizar la competencia leal y la igualdad de condiciones entre las pymes y los grupos de empresas multinacionales de la UE y de fuera de la UE. Como indicamos al inicio, son los grupos de empresas multinacionales los que tienen la posibilidad de participar en prácticas de planificación fiscal agresiva, debido a sus actividades transfronterizas. Por este motivo, todas las empresas multinacionales, ya sean grupos de la UE o de fuera de la UE, deben estar sujetas a la obligación de comunicación de información.

La nueva norma impone requisitos de transparencia a los grupos de empresas multinacionales con unos ingresos anuales consolidados superiores a un determinado importe: con ingresos consolidados totales a nivel de grupo iguales o superiores a 750.000.000 euros.²⁰ Además de los impuestos pagados en otros países, se exige información adicional necesaria para poner

¹⁹ Del mismo modo que se justificó la base legal de las directivas de intercambio de información, la aprobación de la propuesta de Directiva se sujeta a mayoría cualificada, no a la regla de la unanimidad como en el caso de legislaciones destinadas a armonizar las normas fiscales.

²⁰ Según estimaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), aunque aproximadamente entre el 85 y el 90 % de los grupos de empresas multinacionales quedarán excluidos de la obligación, tendrán que presentar informes país por país grupos de empresas multinacionales que controlan aproximadamente el 90 % de los ingresos empresariales.

en su contexto la obtenida. Por ello la información a proporcionar a las autoridades fiscales, cada año y para cada jurisdicción fiscal en la que operen, incluye:

1. La naturaleza de las actividades desarrolladas.
2. El número de empleados.
3. El total de ingresos, incluyendo los negocios hechos tanto con empresas del grupo como con terceros países.
4. El beneficio antes de impuestos.
5. El impuesto sobre la renta pagado y devengado.
6. El capital declarado, las ganancias acumuladas y los activos materiales.

La Directiva debe velar por que la misma información se recopile y se ponga disposición de las administraciones tributarias en su debido momento en toda la UE. Sin embargo, los nuevos requisitos de transparencia también deben garantizar que la carga administrativa que va a caer sobre las empresas no sea excesiva. Porque la gran duda que surge a partir de aquí es si ¿son realmente medidas proporcionales que no dañan la competencia? En principio los grupos de empresas multinacionales solo están obligados a presentar estos datos a las administraciones tributarias de su lugar de residencia. Los Estados miembros, con posterioridad, deben compartir dicha información con los Estados en los que la multinacional tenga establecimientos permanentes u otras empresas del grupo. Pero no están muy claros los cauces de utilización posterior de la información y la protección de su utilización cuando estamos hablando de información confidencial y de alto valor para la competencia.

2.2.2.2. La propuesta de directiva anti-abuso

En conexión con la anterior iniciativa, la Presidencia estimó que para el 25 de mayo, el Consejo podría lograr un acuerdo sobre la otra propuesta de Directiva derivada del Plan de la Comisión,²¹ la propuesta de Directiva antielusión

²¹ Documento COM (2016)26 final Su origen está en el «Plan de Acción de la Comisión para un sistema de imposición de sociedades justo y eficaz» de 17 de junio de 2015.

que transpone algunas medidas del Plan BEPS de la OCDE en la UE (conocida como Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior). De hecho esta es una de las acciones que se proponía a corto plazo durante la presidencia holandesa.

Establece normas para combatir las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior y pretende incluir a todos los contribuyentes del impuesto sobre sociedades de un Estado miembro. Su ámbito de aplicación abarca también los establecimientos permanentes, situados en la UE, de contribuyentes de este impuesto que no estén sujetos a la Directiva.

Se trata de una norma de mínimos, sin embargo norma al fin, ya que hasta ahora lo único que teníamos eran «recomendaciones». Las figuras y actividades objeto de la presente Directiva reflejan situaciones en las que los contribuyentes actúan en contra del objetivo efectivo de la legislación, aprovechando las disparidades existentes entre los diferentes regímenes fiscales nacionales para reducir su carga fiscal.

No son cuestiones novedosas, pero sí las más complejas que se venían planteando; así la propuesta de Directiva establece normas de lucha contra la elusión fiscal en seis ámbitos específicos: 3 son medidas en línea con el Plan beps y otras 3 no estaban directamente previstas en dicho plan, luego su ámbito es más amplio que el de la OCDE. Resumimos las principales medidas que incluye a continuación, teniendo siempre en cuenta que el texto final ha sido modificado por las tensiones que una norma de aplicación general en toda la UE puede conllevar y el hecho de que los Estados no han llegado a superar cierta «tendencia» a la competencia fiscal en el ámbito del impuesto de sociedades. Las principales medidas que se plantean son las siguientes:

- *Normas sobre imposición de salida*: Los contribuyentes pueden intentar reducir su volumen de impuestos mediante el traslado de su residencia fiscal y/o sus activos a jurisdicciones que apliquen una tributación reducida. Dichas prácticas falsean el mercado ya que erosionan la base imponible del Estado de partida y trasladan los futuros beneficios de modo que estén sujetos a impuesto

en la jurisdicción de destino que aplica una menor tributación. En caso de que el contribuyente traslade su residencia fiscal fuera de un determinado Estado miembro, dicho Estado se verá privado de su futuro derecho a gravar los ingresos de dicho contribuyente, que pueden haberse generado ya pero no haberse realizado aún. Las medidas para luchar contra estas situaciones se incluyen con vocación de generalidad.

- *Cláusula de inversión (switch over)*: la inclusión de esta medida responde a las dificultades inherentes a la concesión de deducciones fiscales en relación con los impuestos pagados en el extranjero. Los Estados tienden cada vez en mayor medida a eximir de impuestos la renta extranjera. Este enfoque puede tener un efecto negativo involuntario, el de fomentar que la renta exenta o sujeta a un gravamen reducido entre en el mercado interior y, a continuación, circule —en muchos casos exenta de impuestos— en la UE, aprovechando los instrumentos disponibles en el marco de la legislación de la UE. Sin embargo la oposición de ciertos Estados a esta medida ha provocado finalmente su desaparición.

- *Norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA)*: como hemos indicado en este trabajo, los mecanismos de planificación fiscal son muy complejos y, generalmente, la legislación tributaria no evoluciona con la suficiente rapidez para incluir todos los elementos de protección específicos para hacerles frente. Esta es la razón por la cual en todo régimen fiscal es útil contar con una NGCPA que permite hacer frente a las prácticas abusivas pese a no existir una norma específica de lucha contra la elusión fiscal. Hasta ahora, las normas anti-abuso particulares normalmente no alcanzaban contrarrestar la planificación fiscal agresiva, por ser estructuralmente inadecuadas para luchar contra la explotación de las disparidades transfronterizas. Era por tanto recomendable la adopción por los Estados miembros de una norma general común de lucha contra el fraude, que debería también evitar la complejidad derivada de la existencia de muchas normas diferentes. En este contexto, es necesario tener en cuenta las limitaciones impuestas por la legislación de la UE con respecto a las normas de lucha contra el fraude.

La NGCPA se ha diseñado para colmar las lagunas que puedan existir en las normas específicas de un determinado país para combatir la elusión fiscal. Dicha norma otorgaría a las autoridades la facultad de denegar a los contribuyentes la posibilidad de beneficiarse de esos arreglos fiscales abusivos.

En este esfuerzo debemos recordar, en cuanto al impacto del derecho de la UE en la aplicación del plan BEPS, que hay un principio fundamental: el principio de proporcionalidad, que limita el empleo de presunciones, aun cuando sean relativas, así como las reacciones automáticas, o cuasiautomáticas. Es necesario el análisis de cada caso para identificar las prácticas abusivas y de planificación fiscal agresivas. Como ya hemos dicho, tanto las prácticas abusivas como las de planificación fiscal agresiva implican una fricción entre forma y substancia para ahorrar impuestos, pero no son el mismo fenómeno, porque logran el ahorro en forma distinta.

Por otra parte, las medidas emanadas directamente de BEPS son:

Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC). Las normas SEC permiten reasignar la renta de una filial extranjera controlada sujeta a un bajo nivel de imposición a su sociedad matriz. Como consecuencia de ello, la sociedad matriz adeuda el impuesto sobre esa renta en su Estado de residencia, que suele ser un Estado con un elevado nivel de tributación. Por lo tanto, la normativa sobre sociedades extranjeras controladas tiene por objeto erradicar el incentivo de trasladar la renta para que resulte gravada a un tipo reducido en otra jurisdicción.

Normas sobre la deducibilidad de los intereses, es decir limitación de los gastos financieros. A menudo, los grupos multinacionales financian mediante deuda a las entidades del grupo radicadas en jurisdicciones con una tributación elevada y hacen que dichas empresas reembolsen intereses «incrementados» a las filiales residentes en jurisdicciones de baja tributación. De ese modo, la base imponible del grupo (o, más concretamente, de las entidades que pagan intereses «incrementados») disminuye en las jurisdicciones que aplican gravámenes elevados y aumenta al mismo tiempo en el Estado con un nivel de tributación reducido en el que se perciben los intereses pagados. Por lo general, esta práctica tiene como resultado la reducción de la base imponible del grupo multinacional en su conjunto.

Un marco normativo para hacer frente a las asimetrías híbridas. Las asimetrías híbridas se derivan de las diferencias en la calificación jurídica de los pagos (instrumentos financieros) o de las entidades cuando interactúan dos ordenamientos jurídicos. A menudo, tales asimetrías pueden dar lugar a dobles deducciones (es decir, deducción a ambos lados de la frontera) o a una

deducción de la renta a un lado de la frontera sin que dicha renta sea objeto de inclusión al otro lado. Los contribuyentes, en particular aquellos que participan en estructuras transfronterizas, suelen beneficiarse de esas disparidades entre los regímenes fiscales nacionales y reducir su deuda tributaria global en la UE. Este problema ha sido examinado tanto por el Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas como por la OCDE. Con el fin de garantizar que los Estados miembros introduzcan normas para combatir eficazmente esas asimetrías, la Directiva establece que la calificación jurídica otorgada a un instrumento o a una entidad híbridos por parte del Estado miembro donde se originen los pagos, los gastos o las pérdidas, según el caso, deberá ser aplicada también por el otro Estado miembro que participe en esa asimetría.

3. EL IMPACTO EN EL DERECHO ESPAÑOL DE BEPS EN LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Muchas de las medidas contenidas en la «Directiva anti-elusión» ya se encuentran en nuestro ordenamiento jurídico, incorporadas en las últimas reformas de las leyes tributarias llevadas a cabo en 2014 y 2015. En concreto la reforma fiscal operada en materia de imposición societaria dentro del ordenamiento jurídico español a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ya incorporó algunas de las previsiones por adelantado. La lucha contra la planificación fiscal agresiva ha impregnado también la reforma de la Ley General Tributaria operada a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.²² En concreto incorpora la cláusula general antiabuso, que se identifica como uno de los avances fundamentales de la Directiva europea que no emana directamente del Plan BEPS, ya que este plan contempla únicamente cláusulas específicas antiabuso (acciones 8 a 13).

²² Sobre el particular, vid., en profundidad, SERRANO ANTÓN (2015) pp. 77-110 y el trabajo de CÁMARA BARROSO (2016).

Efectivamente esta figura ya estaba presente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).²³ Sin embargo, tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, por un lado se da una nueva configuración a los artículos 13, 15 y 16, que recogen el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (tradicionalmente conocido como mecanismos de simulación o fraude de ley en materia tributaria), entendido este como una cláusula general anti-abuso de nuestra Ley, y con el fin de luchar contra las «estructuras artificiales» conocidas como planificación fiscal agresiva. Por otro lado se incorpora en el artículo 206 bis una nueva infracción en el supuesto de conflicto en la aplicación de la norma. De esta forma pasa a ser sancionable (equiparándose sus consecuencias jurídicas a las que, en el artículo 16 de la LGT, se prevén para los casos de simulación). La doctrina ya ha avisado de la litigiosidad que puede generar esta nueva norma de la LGT.²⁴ En España, la autonomía calificadora del Derecho tributario permite a la AEAT recalificar actos, hechos y negocios jurídicos realizados con el propósito probado de eludir impuestos, en línea con la propuesta de la acción 6 de BEPS de que prevalezca la sustancia sobre la forma. Sin embargo, la planificación fiscal agresiva se presenta como una nueva forma de ahorro fiscal no permitido, pero no existe aún en nuestro ordenamiento una definición normativa expresa de esta figura. Como indicamos en la introducción una cosa es la elusión fiscal y otra la llamada «planificación fiscal agresiva», concepto nuevo que no siempre coincide con una conducta antijurídica. Es necesario trabajar en cláusulas antiabuso claras y contundentes, de ahí la importancia de que la nueva Directiva las contemple.

Pero sin duda, en nuestro ordenamiento jurídico la norma más permeable a los trabajos que se venían realizando en el seno de la OCDE ha sido, como hemos dicho, la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde enero de 2015, prácticamente un año antes de la publicación del Paquete BEPS en noviembre del mismo año. Vamos a exponer brevemente las líneas principales de esta nueva regulación:

²³ El conflicto en la aplicación de la norma ha sido objeto de debate doctrinal desde la aprobación de la LGT de 2003. Remitimos al trabajo de PALAO TABOADA (2009).

²⁴ SERRANO ANTÓN (2015).

Híbridos:

El artículo 15 j) de la LIS pretende evitar tanto la doble tributación internacional como la doble no tributación. Establece que no tendrán la consideración de gasto deducible

los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.

Este artículo está en línea con la acción 2 de BEPS que señala la importancia de desarrollar normas que neutralicen el uso y efectos de estos instrumentos. Como más arriba hemos indicado, las diferencias entre los ordenamientos jurídicos de los distintos estados en materia de tributación de las sociedades pueden dar lugar a dobles deducciones (es decir, operaciones internacionales que generan deducción en dos países) o a una deducción de la renta en un Estado sin que dicha renta sea objeto de inclusión en el otro.

Por ello el artículo 15 j) establece que no se aplicará la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español prevista en el artículo 21 LIS «respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora».

Gastos financieros:

Este ha sido uno de los «caballos de batalla» de la planificación fiscal en el ámbito del impuesto de sociedades. La primera vez que se introdujo la limitación a la deducción de gastos financieros en nuestro país fue con el RD 12/2012 para luchar contra las estrategias de planificación provocadas por la asimetrías que generaba el hecho de que en España no existía hasta entonces limitación, frente a otros países de la UE. El actual artículo 16 LIS es continuista con esta norma y mantiene la no deducibilidad de los gastos financieros que se generan en un grupo mercantil. La norma está en línea con los trabajos de la acción 4 de BEPS estableciendo que no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible

los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo (...) destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

Diseño de normas sobre transparencia fiscal internacional:

El proyecto BEPS puede traer consigo cierta formulación de los regímenes de transparencia fiscal internacional. En nuestro Impuesto sobre Sociedades, se establece en el artículo 100 LIS que se imputarán al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente derivadas de la cesión o transmisión de bienes y derechos, o de la prestación de servicios –siempre que esta no disponga de medios materiales y personales para su realización– cuando se cumplan los requisitos de participación y tributación mínima (50 por ciento de participación en el capital y tipo de gravamen inferior al 75 por ciento del aplicable en territorio español).

Información país por país:

Hemos visto cómo entre las acciones a realizar en el seno de la UE a corto plazo, en la nueva propuesta de la Comisión Europea en materia de lucha contra el fraude y abuso en el IS, de 18 de marzo de 2015, se propone la aprobación de medidas sobre la información país por país. El elemento clave del paquete de medidas es la modificación de la Directiva 2011/16/UE, sobre Cooperación Administrativa para incluir un sistema de intercambio automático de decisiones administrativas y acuerdos sobre precios de transferencia que afecten al IS.²⁵

Pues bien, también aquí se adelantó la legislación española en materia de impuesto sobre sociedades, entre las obligaciones de documentación contenidas en el Capítulo V del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), se introduce como novedad la información país por país (*country-by-country report*), exigible a partir de 2016, y se adapta la que ya se exigía con anterioridad (*master*

²⁵ Acerca de las consecuencias de la aprobación de esta propuesta de Directiva, vid. MARTÍN JIMÉNEZ (2016).

file y *local file*) al contenido de dicha acción 13, incluso antes de que se emitieran los informes finales de BEPS.

No es este el lugar para exponerlo, pues se desbordarían las dimensiones del trabajo, pero las normas que imponen el suministro automático de información han sido también acogidas rápidamente en nuestro ordenamiento jurídico a raíz de FACTA.

Por otra parte, si bien en relación con otro impuesto que también afecta al ámbito empresarial, la Agencia Tributaria ha lanzado una estrategia de modernización en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido que permitirá agilizar las devoluciones, proporcionar al contribuyente los datos fiscales para su declaración y practicar las actuaciones de comprobación de manera más ágil y efectiva, todo ello gracias al conocimiento prácticamente en tiempo real que tendrá la Agencia de las transacciones comerciales en las que participen los adscritos al sistema. El nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) entraría, en principio, en vigor el 1 de enero de 2017, de manera que exista margen temporal suficiente para introducir los necesarios cambios normativos, adaptar los sistemas informáticos de la Agencia Tributaria y facilitar la adecuación de los contribuyentes. Únicamente será obligatorio para un colectivo de unos 62.000 contribuyentes, formado por grandes empresas, grupos societarios a efectos de IVA e inscritos en el régimen de devolución mensual del impuesto («Redeme»); colectivo que, sin embargo, representa el 80% de la facturación total de los sujetos pasivos de IVA en España. El resto podrán acogerse voluntariamente y, si lo desean, renunciar al sistema al final de cada año.

4. CONCLUSIÓN

En la medida en que el proyecto BEPS condiciona los ordenamientos internos de los países que se comprometan, sus recomendaciones son muy importantes, pero no dejan de ser «*soft law*» en tanto no se apruebe el previsto tratado multilateral. De ahí la relevancia de las normas recientemente aprobadas –y en tiempo record– por la UE.

Sin embargo no queremos que este trabajo sea meramente expositivo de los avances en la materia. Por ello no nos gustaría acabar estas líneas planteando

unas últimas cuestiones, ante la nueva política de la UE en materia de imposición societaria tras el plan BEPS. ¿Son las empresas las únicas culpables? Las grandes empresas se han aprovechado sin duda de la falta de armonización en una situación en la que el mercado está globalizado. Aprovechándose de las diferencias de tributación en los países y de la variedad de ordenamientos jurídicos, han desarrollado esquemas de «planificación fiscal agresiva», estrategias para pagar menos.

Precisamente todos los cambios que se prevén en la actualidad en la fiscalidad internacional son positivos, pero no hay duda de que van a afectar a la internacionalización de las empresas. Ahora les toca cambiar otra vez a ellas ante un nuevo diseño de normas tributarias que por primera vez van a tener en cuenta los efectos de las normas en otros países.²⁶ Pero aquí surge la segunda cuestión ¿Se está legislando con orden? ¿Por qué tantos cambios, tan repentinos y tan numerosos si llevamos tantos años sin que la UE se pusiera manos a la obra con tan conocidas cuestiones? ¿El único objetivo de estas normas es recaudar, o hacernos más competitivos?

Los nuevos requisitos de transparencia deben garantizar que se minimice la carga administrativa que pesa sobre las empresas y plantear la debida confidencialidad de unos datos que pueden afectar a su competencia. Porque la tercera cuestión que nos planteamos es ¿qué se va a hacer con tanta información y cómo se va a tratar esta? El tratamiento de la nueva información a disposición de los Estados miembros y los procedimientos para su posible utilización y aplicación debería también tener un régimen homogéneo y unificado en virtud de la defensa de los derechos de los contribuyentes afectados. Quizás los criterios de eficacia y eficiencia económica y proporcionalidad deben presidir una regulación común de estas cuestiones.

Por otro lado queremos señalar que la mayoría de los cambios que se proponen en el ámbito comunitario pasan por la reforma de la reciente Directiva en la que se consagró el intercambio de información. Se vuelve así a poner de manifiesto el importante papel de la cooperación entre administraciones tributarias como eje de la lucha contra la elusión y la planificación fiscal agresiva.

²⁶ Nos podemos plantear incluso si las nuevas directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia pueden no responder al principio de libre mercado.

La Directiva 77/799/CEE fue la primera respuesta a la necesidad de los Estados miembros de una asistencia mutua reforzada en el ámbito de la fiscalidad. Fue sustituida por la Directiva 2011/16/UE que buscaba aumentar la eficacia de la Directiva anterior. En los últimos años, la Directiva ha sido modificada por la Directiva 2014/107/UE y por la Directiva 2015/2376 que dota a las autoridades tributarias de más instrumentos para luchar contra el fraude y la evasión fiscales y la planificación fiscal agresiva.

Ahora la mejora parte de un lado de una ampliación del intercambio automático de información a escala de la UE y a nivel mundial con vistas a la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva que parten de la acción 13 de BEPS. Las administraciones tributarias de la UE precisan información exhaustiva y pertinente sobre los grupos de empresas multinacionales en relación con su estructura, su política en materia de precios de transferencia y sus operaciones internas dentro y fuera de la UE. Esa información les permitirá reaccionar frente a las prácticas fiscales perniciosas mediante cambios en la legislación o evaluaciones de riesgo y auditorías fiscales adecuadas, y detectar si las empresas han participado en prácticas que tengan por efecto trasladar artificialmente cantidades importantes de ingresos a entornos fiscalmente favorables. Y la regulación se completa con una serie de normas nuevas contenidas en una nueva Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. Se ha elegido por tanto el instrumento multilateral que garantice un enfoque coherente, homogéneo y general que aporta seguridad jurídica, tanto a las administraciones como a las empresas. Quedamos a la espera de su desarrollo futuro y aplicación en el ordenamiento jurídico propio de cada Estado miembro para poder extraer nuevas conclusiones.

5. BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2016): «Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva”», CEF n.º 394.
- CÁMARA BARROSO, C. (2016): «*Normativa doméstica y era post-BEPS: ¿hacia dónde vamos?*» Trabajo presentado en las IV Jornadas del IEF.

- GIL SORIANO, A. (2014): «Diez desafíos del intercambio automático de información», en Martín Dégano, I. y HERRERA MOLINA, P. M., «Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente», Documentos de Trabajo del IEF, n.º 8.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. (2014): «El nuevo estándar de cooperación en la Unión Europea: El intercambio automático de información tributaria», en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (Coords.): Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, IEF, Madrid, p. 791.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2016): «La información país por país (CbCR), la interacción con el Derecho de la UE y su utilización como instrumento de política tributaria: algunas reflexiones», en Cordón (dir.), Fiscalidad de los Precios de Transferencia (2ª edición), Madrid, CEF.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2014): «Luces y sombras de los acuerdos FATCA sobre control tributario de cuentas extranjeras», en GARCÍA PRATS, F. A. (Dir.), Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal, IEF, Madrid, pp. 333-361.
- LASARTE LÓPEZ (2013) *Intercambio de Información y asistencia mutua en la aplicación de los tributos. La doctrina del TJUE en los años 2003-2012*. CEF.
- LUCAS DURÁN, M. (2014): «Planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas antielusivas previstas en la LGT» en la obra *Procedimientos tributarios, aspectos prácticos*, BOSCH.
- PALAO TABOADA, C. (2016): «Declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», CEF.
- PISTONE, P. (2016): «El concepto de abuso en el derecho de la UE: Beps y su impacto», presentado en las «Jornadas sobre abuso, derecho de la UE y Plan BEPS» celebrado en Jerez el 27 y 28 de enero de 2016.
- SERRANO ANTÓN, F. (2015): «Influencia del plan de acción beps en la tributación española», Fernando Serrano, CEF 391 (octubre 2015). Impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 391, pp. 77-110.

El régimen fiscal español de los instrumentos híbridos a la luz de las recomendaciones del Plan BEPS y de la propuesta de directiva de la Comisión Europea anti-elusión fiscal

María Cruz Barreiro Carril
Universidad de Vigo

Resumen:

El pasado 16 de marzo de 2016, el Tribunal Supremo dictó una sentencia muy esperada en la que expresó su posición sobre la posibilidad de aplicar la exención para evitar la doble imposición económica internacional prevista en el artículo 21 del derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), a los conocidos como «juros brasileños», instrumentos híbridos recibidos por sociedades residentes en España por parte de sus filiales residentes en Brasil. Dado que el pago de los referidos juros generaba un gasto fiscalmente deducible en Brasil, la concesión de la exención conducía a un escenario de «doble no imposición», y esta era la razón por la que los Inspección de los Tributos había denegado la aplicación de la referida exención. Sin embargo, el Tribunal Supremo permite, en la referida sentencia, la aplicación de la exención, confirmando la posición de la Audiencia Nacional.

El artículo 21 del derogado TRLIS no contenía una previsión que limitase la aplicación de la exención a los supuestos en los que el pago de las rentas en cuestión no hubiese generado un gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad pagadora. Dicha previsión fue introducida a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de manera que de acuerdo con la nueva redacción del referido artículo 21, los juros brasileños ya no van a poder beneficiarse de la exención. El legislador español ha venido a solucionar, de esta forma, los problemas de desajustes de los instrumentos financieros híbridos a nivel global, y para ello ha seguido las recomendaciones del Plan BEPS de la OECD y del G-20, por el que se pretende luchar contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (Base Erosion and Profits Shifting), que pretenden provocar las multinacionales al aprovecharse de los referidos desajustes.

La acción del legislador fue ciertamente rápida pues tuvo lugar incluso con anterioridad a que la OCDE y el G-20 publicasen sus conclusiones finales sobre el referido Plan BEPS. Siguiendo estas conclusiones, el pasado 28 de enero de 2016, la Comisión Europea presentó la Propuesta de Directiva conocida como Anti BEPS (o anti-elusión fiscal) porque pretende precisamente luchar contra las prácticas de las multinacionales conducentes a la erosión de las bases imponibles y al traslado de beneficios. Dicha propuesta de Directiva incluye, precisamente, medidas que pretenden atajar problemas de desajustes de los híbridos como los que se generaban en relación con los juros brasileños en relación con la aplicación de la exención tal y como esta se encontraba regulada en el artículo 21 del derogado TRLIS. Este tipo de medidas, ya se habían incorporado, por cierto, en la norma antiabuso introducida en la Directiva matriz-filial 2011/96/UE, a través de la modificación aprobada en el Consejo Ecofin de 9 de diciembre de 2014.

El objeto de este trabajo es analizar las medidas introducidas en la Ley 27/2014 de 27 de noviembre de 2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (*inter alia*, la relativa a la exención para evitar la doble imposición económica internacional) a la luz de las recomendaciones del Plan BEPS así como del paquete de medidas incorporado en la Propuesta de Directiva Anti BEPS.

Abstract:

On 16 March 2016 Spanish Supreme Court gave a long-awaited decision in which it expressed its view on the possibility for «juros brasileños», hybrid instruments paid by Brazilian entities to their Spanish parent companies, to benefit from the exemption to avoid international economic double taxation provided for in article 21 of the old Corporate Income Tax Law. Since the payment of «juros» gave right in Brazil to a deductible payment, granting the abovementioned exemption led to a scenario of «double non taxation». This was the reason why Spanish Tax Administration had refused the application of the exemption in such cases. However, the very recent decision of the Spanish Supreme Court has allowed the application of the exemption, confirming the approach adopted by the Spanish High Court.

In fact, article 21 of the old Corporate Income Tax Law did not include a provision which limited the application of the exemption where the payment of income had not give right to a deductible payment on the hands of the payer. Such a provision was indeed incorporated with the new Corporate Income Tax Law: Law 27/2014, 27 November. From the date of entry into force of this Law, the application of the exemption to «juros brasileños» will no longer be possible. By this way, Spanish legislator has solved the problem of mismatches of hybrid instruments in a global context, following the recommendations include in the BEPS Plan which aims to avoid behaviors of multinationals ending in the Base Erosion and Profits Shifting.

Measures adopted by the Spanish legislator were indeed very quick since it took actions even before that the above-mentioned BEPS recommendations become final. Following BEPS recommendations, the European Commission issued its Draft Directive anti-BEPS aiming to fight against multinational's tax practices which cause «Base Erosion and Profits Shifting». The draft includes, in fact, measures in view to solve hybrid's mismatches leading to situations of «double non taxation», such as the one which in the case of «juros brasileños». Such kind of measures had been already introduced, as an anti-abuse rule- in the Parent-Subsidiary Directive 2011/96/UE, through the modification adopted at the Ecofin Council of 9 December 2014.

This paper aims to analyse the measures adopted through Law 27/2014 of 27 November 2014, regulating Spanish Corporate Income Tax, (*inter alia*, the exemption for avoiding international economic double taxation), in the light of both the recommendations of the BEPS project and the measures adopted in the Draft Directive Anti BEPS.

Palabras clave:

Plan BEPS, Propuesta de Directiva anti-BEPS, instrumentos financieros híbridos, «doble no imposición».

Keywords:

BEPS Project, anti-BEPS EU Draft Directive, hybrid financial instruments, «double non taxation».

1. PROBLEMAS RELATIVOS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS EN EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL AÑO 2004

1.1. *Aproximación al concepto de instrumento financiero híbrido y problemática fiscal en un contexto internacional*

Los instrumentos financieros híbridos son medios de financiación que combinan instrumentos de deuda (fondos ajenos) con instrumentos de capital (fondos propios). Por todos es conocido que una sociedad puede financiarse a través de fondos propios o de fondos ajenos, siendo las consecuencias fiscales de la decisión sobre el modo de financiación muy diferentes, tanto para el sujeto que aporta la financiación, como para el que la recibe (VEGA BORRERO 2002). Para este último, el pago de intereses, que materializa la remuneración del préstamo, constituye un gasto fiscalmente deducible de la base imponible, a diferencia del pago de dividendos. El sujeto que aporta la financiación, tanto si concede un préstamo como si opta por participar en la entidad como accionista, debe tributar por los rendimientos del capital, derivados de la operación de financiación: intereses, en el primer caso, dividendos, en el segundo. En el caso de los intereses no se produce una situación de doble imposición económica, que sí tiene lugar, en cambio, en el supuesto de distribución de dividendos (VEGA BORRERO 2002). Ello porque los beneficios de la entidad pagadora de los dividendos son sometidos a tributación en sede de aquélla y luego, estos dividendos tributan en sede de la entidad que los percibe. No obstante, es común que los Estados prevean métodos para evitar la referida doble imposición económica, de modo que en ambos casos, la tributación se produzca una sola vez: en el caso de los intereses, en sede de la entidad perceptora, como se ha explicado, y en el caso de los dividendos, en sede de la entidad pagadora, pues su pago no se considera un gasto deducible, y se aplica un método para evitar la doble imposición económica en sede de la entidad perceptora.

Cuando la entidad financiada y la entidad financiadora son residentes en distintos Estados, el método generalmente utilizado es de la exención (VEGA BORRERO 2002). Como se expondrá más adelante, tal ha sido la opción adoptada

por el legislador español. En este contexto, la calificación de los rendimientos a los que se pretende aplicar la exención como dividendos (o más generalmente «participaciones en beneficios de entidades», como dice la Ley española reguladora del Impuesto sobre Sociedades), se revela como una cuestión esencial. En efecto, los referidos instrumentos financieros híbridos, que combinan rasgos propios de los elementos de deuda y de capital, plantean serios problemas a la hora de determinar, *inter alia*, si pueden beneficiarse, por ejemplo de exención para evitar la doble imposición económica. Para más concreción, podemos decir que los instrumentos financieros híbridos presentan rasgos que no son coherentes, en todo o en parte, con la calificación que se deriva de su forma jurídica, y pueden presentar rasgos propios de más de una calificación tributaria (DUNCAN 2000), lo que hace que la determinación de su naturaleza jurídica, y en definitiva, su calificación o subsunción dentro de una categoría de renta (dividendos o intereses, por ejemplo) resulte una cuestión harto compleja.

A los problemas (de calificación) que ya plantean, de por sí, los instrumentos financieros híbridos viene a sumarse la problemática que se genera cuando el reparto de los beneficios se produce en un escenario internacional, es decir cuando la filial distribidora y la matriz son residentes en Estados diferentes. Si el Estado de residencia de la filial distribidora califica, a efectos fiscales, los rendimientos como dividendos, dicha entidad no podrá deducir en su base imponible los pagos de los mismos. Si en dicha situación, el Estado de residencia de la matriz califica los rendimientos en cuestión como intereses, dichos rendimientos tributarán sin que sea posible gozar de exención alguna. Nos encontramos con un escenario de doble imposición económica internacional (HELMINEN 2004, p. 56). Sin embargo, las calificaciones dispares, a efectos fiscales, de las referidas rentas, pueden conducir a una situación inversa –de «doble no imposición» o *desimposición* a nivel global– si el Estado de residencia de la filial permite la deducción de los pagos en la base imponible de la entidad distribidora, a la vez que el Estado de residencia de la matriz, por considerar dichos rendimientos dividendos, aplica la exención.

1.2. *Los instrumentos financieros híbridos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del año 2004: situación de «desimposición global»*

La situación de *desimposición* a nivel global descrita en el subepígrafe anterior se producía, en el caso español, por aplicación de la normativa anterior reguladora del Impuesto sobre Sociedades: el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Dicha situación de *desimposición* a nivel global se producía desde dos perspectivas. Por un lado, en los supuestos en los que la sociedad receptora de los instrumentos residía en España. Por otro lado, cuando la sociedad distribuidora de los referidos instrumentos financieros era la que residía en España.

1.2.1. *Situación de desimposición a nivel global en los supuestos en los que la entidad receptora de las rentas era residente en España.*

El primer supuesto fue objeto de un amplio debate en nuestro país en relación con los conocidos como juros brasileños, un ejemplo arquetípico de instrumentos financieros híbridos. Los juros brasileños son una forma de remuneración a los accionistas de las sociedades brasileñas que, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, constituyen gasto deducible en el impuesto debido en Brasil por la filial brasileña. Varias matrices españolas habían tratado de aplicarse la exención del antiguo artículo 21 del TRLIS, pues los juros en cuestión cumplían los requisitos del referido artículo, en esencia: porcentaje mínimo de participación en la filial extranjera y existencia de convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información entre España y el Estado de residencia de la entidad distribuidora, convenio que cumplía una función de presunción de gravamen en el extranjero por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español. Sin embargo, la Inspección de los tributos, en un procedimiento de comprobación frente a varias entidades españolas, había rechazado la aplicación de la referida exención por entender, básica-

mente, que al constituir en Brasil los pagos de los juros un gasto deducible, no se producía doble imposición económica que requiriese ser eliminada. La posición de la Inspección de los Tributos había sido confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que, en su resolución de 13 de abril de 2011,¹ había denegado la aplicación de la exención del artículo 21 del derogado TRLIS en relación con los JSCP (Juros sobre el capital propio) recibidos por filiales españolas, empleando, esencialmente el mismo razonamiento que la Inspección de los Tributos. No compartimos el sentido de las resoluciones referidas. Si bien la consecución de un sistema tributario que garantice la tributación de las rentas una sola vez a nivel global es, sin duda, un objetivo loable, no parece, a nuestro entender, que pueda alcanzarse por vía jurisprudencial sin base en un precepto normativo. En efecto, el artículo 21 del TRLIS no contenía una previsión que limitase la aplicación de la exención a las rentas cuyo pago no hubiese generado un gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad pagadora. En este contexto, en nuestra opinión, tanto la Inspección de los Tributos como el TEAC debieron haber reconocido que una situación de «doble no imposición» era posible en el contexto normativo de entonces, siempre que la entidad matriz y la entidad filial extranjera cumplieren con los requisitos exigidos por el artículo 21 del TRLIS.

Con todo, las empresas en cuestión recurrieron la resolución del TEAC ante la Audiencia Nacional que adoptó, precisamente, el criterio contrario, permitiendo la aplicación de la exención del artículo 21 del derogado TRLIS por entender que las entidades españolas cumplían todos los requisitos para ello. La Audiencia Nacional se aleja, en su resolución, del argumento que aboga por la existencia de doble imposición económica internacional, como requisito para otorgar de la exención, considerando irrelevante la existencia efectiva de la misma. En efecto, señala la Audiencia Nacional que:

la concurrencia objetiva de los requisitos que motivan la aplicación de la «exención» concurren en el presente caso, sin que pueda traerse a colación los resultados fiscales que, como consecuencia de la aplicación de la norma brasileña, tendente a estimular la fiscalidad de

¹ El TEAC mantuvo dicha posición en tres ocasiones: Resolución del TEAC de 13 de abril de 2011 (RG 00/1201/10), Resolución del TEAC de 26 de abril de 2012 (RG 00/4085/2010) y Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (RG 1117/2012).

las sociedades, puedan incidir en la desnaturalización del beneficio fiscal que la norma española reconoce, una vez que la participación distribuida ha sido calificada, tanto desde la perspectiva de la norma brasileña como de la nacional, como “dividendos”» (fundamento jurídico sexto).

La Audiencia Nacional considera por lo tanto irrelevante la deducción fiscal otorgada por la legislación brasileña a los efectos de entender si se cumplen los requisitos previstos por el artículo 21 del TRLIS. Como se ha indicado anteriormente, es cierto que desde un punto de vista global una situación en la que el pago de una renta genera un gasto deducible en sede de la entidad pagadora y un ingreso exento en sede de la entidad perceptora, no parece deseable y, como indica CALDERÓN (2012), puede ir en contra de los principios más esenciales de justicia tributaria. Sin embargo, en nuestra opinión, la solución a los problemas generados en tal tipo de situaciones requiere medidas legislativas de los Estados, ya sea de forma unilateral, bilateral (a través de Convenios para evitar la doble imposición), o de forma más global, a través, por ejemplo, de Directivas. Una de estas opciones ha sido la elegida por el legislador español, con ocasión de la aprobación de la nueva LIS (Ley 27/2014), en vigor a partir del 1 de enero de 2015, que ha dado una nueva redacción al artículo 21 que regula la exención que venimos estudiando, y que será objeto de análisis en el epígrafe siguiente.² El abogado general del Estado recurrió la sentencia de la Audiencia Nacional ante el Tribunal Supremo que, el pasado 16 de marzo de 2016, confirmó la posición de la Audiencia Nacional, permitiendo aplicar la exención para evitar la doble imposición económica internacional prevista en el artículo 21 a los juros brasileños.

1.2.2. Situación de *desimposición* a nivel global en los supuestos en los que la entidad distribuidora de las rentas era residente en España.

La diferente calificación de las rentas por las jurisdicciones de distintos Estados podía originar, con arreglo al TRLIS, una situación de «doble no imposi-

² En cualquier caso, ha de advertirse que la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS, objeto de análisis por el TEAC y la Audiencia Nacional en los supuestos referidos, se acompañaba de medidas anti-abuso que trataban de evitar la deslocalización artificial de actividades empresariales. Así se indicaba en la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 3/2000 (CALDERÓN 2012, p. 27, versión electrónica westlaw).

ción» también en el caso en que la entidad que repartiese las rentas fuese residente en España. Ello sucedía, por ejemplo, cuando una entidad residente en España pagase intereses a una entidad residente en otro Estado si este otro Estado calificaba tales intereses como dividendos y, en consecuencia, concedía una exención para evitar la doble imposición económica internacional. Este esquema de no inclusión-exención puede ser aprovechado por las empresas multinacionales para reducir, de manera abusiva, la carga tributaria global.

El artículo 14 del antiguo TRLIS, que recogía los gastos fiscalmente no deducibles, no incluía previsiones que denegasen la deducibilidad de pagos de intereses que, por recibir una calificación diversa en el Estado del receptor, no generaban un ingreso sometido a gravamen en este último Estado. El referido artículo tampoco contenía limitaciones a la deducibilidad fiscal de los pagos de intereses correspondientes a préstamos participativos a una entidad del grupo.

En este contexto, a falta de normativa que abordase expresamente los problemas que genera la tributación de los instrumentos financieros híbridos, la jurisprudencia, muchas veces controvertida, había venido dando pasos tratando de garantizar una tributación global coherente. En tal sentido, merece la pena mencionar la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2013 (rec. 1255/2011) que recalificó las rentas derivadas de préstamos participativos pagadas por una filial residente en España a su matriz residente en Países Bajos, como rentas derivadas de operaciones de aportación de fondos propios, negando por lo tanto su carácter de gasto deducible en España.

2.1. LA ACOGIDA DE LAS SOLUCIONES PROPUESTAS POR EL PLAN BEPS DE LA OCDE Y EL G-20 EN MATERIA DE HÍBRIDOS EN LA LEY 27/2014 REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

2.1. *Novedades de la Ley 27/2014 en la regulación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional*

2.1.1. Limitación de la aplicación de la exención a los rendimientos cuyo pago no ha generado un gasto deducible en la base imponible de la entidad pagadora

La Ley 27/2014 ha venido a dar solución al problema de *desimposición* que puede plantear la tributación de los instrumentos híbridos a nivel global, a través de la inclusión en el artículo 21 de la LIS de la previsión de que no se aplicará la exención «respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora». Se soluciona, de esta manera, la problemática fiscal suscitada por instrumentos como los juros brasileños, y otros similares³ recibidos por sociedades residentes en España que pretendían aplicar la exención del artículo 21 del TRLIS a pesar de que dichos instrumentos generaban un gasto deducible en sede de la entidad distribuidora no residente. Aplaudimos la introducción de esta previsión que zanjará de una vez por todas el debate sobre si resulta o no procedente la aplicación de la reiterada exención en relación con tales instrumentos.

La referida previsión responde a la filosofía del Plan BEPS,⁴ que persigue, entre otros objetivos, el de eliminar las situaciones de doble imposición, contemplando quince acciones para el logro de tales objetivos. A los efectos que nos ocupan, hemos de referirnos a la Acción 2 recogida en el Plan, bajo el título «neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos», para lo cual se contemplan algunas medidas como «disposiciones en la legislación nacional que eviten

³ Otro caso similar al de los «juros brasileños» es el de las «participaciones australianas», que fueron calificadas por la Audiencia Nacional, en Sentencia de 8 de abril del 2013, como intereses impidiendo la aplicación de la exención del artículo 21 del TRLIS.

⁴ Otro trabajo relevante en la materia es el Documento de la OCDE de 5 de marzo de 2012 sobre «*Hybrid Mismatch Agreements*».

la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador». A esta acción responde, precisamente, la regla introducida por el legislador español a la que nos acabamos de referir.

La limitación de la exención a los supuestos en que los pagos no han sido deducibles en sede de la entidad pagadora se extiende también a las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Ello porque el artículo 21.2 de la LIS que incorpora, como novedad, una definición de dividendos y participaciones en beneficios,⁵ señala que

(t)endrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.⁶

En el seno de la Unión Europea, la Directiva matriz-filial, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, fue modificada en 2014⁷ en la línea de las acciones emprendidas en el seno de la OCDE (MARTÍN JIMÉNEZ, CALDERÓN CARRERO, 2014, p. 4), en vistas a

⁵ El artículo 21 de la nueva LIS establece en su apartado segundo (1º) que: «(t)endrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable».

⁶ El artículo 21.2 añade, además, que la entidad receptora de dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato sobre los valores de los que aquellos proceden podrá aplicar la exención, siempre que conserve el registro contable de dichos valores, pruebe que el dividendo ha sido percibido por la otra entidad contratante o una entidad perteneciente al mismo grupo mercantil, y se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 21.1 de la LIS para la aplicación de la exención.

⁷ La referida modificación fue realizada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de julio de 2014. Como trabajos previos a esta Directiva, cabe destacar «Tackling double non-taxation for fairer and more robust tax systems» (29.02.2012). La Directiva 2014/86/UE forma parte de las diversas medidas anunciadas por la Comisión Europea en su Comunicación «Plan de Acción para luchar contra el fraude y la evasión fiscal», de 6 de diciembre de 2012 (COM(2012) 722 final), así como en su «Recomendación sobre planificación fiscal agresiva», de la misma fecha (C(2012) 8806 final). La propuesta de Directiva fue presentada el pasado 25 de noviembre de 2013 (COM(2013) 814 final).

colmar la laguna tributaria existente en la actual Directiva abordando las asimetrías en los mecanismos de financiación híbridos dentro del marco de aplicación de la Directiva sobre matrices y filiales, así como introducir una norma general contra las prácticas abusivas a fin de proteger el funcionamiento de la Directiva.⁸

Así,

con el fin de evitar situaciones de doble no imposición derivadas de asimetrías en el tratamiento fiscal de la distribución de beneficios entre Estados miembros, resulta oportuno que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su establecimiento permanente impidan a esas empresas acogerse a la exención fiscal aplicada a los beneficios distribuidos que hayan recibido, en la medida en que dichos beneficios sean deducibles por la filial de la sociedad matriz.⁹

Debido a lo anteriormente expuesto, el artículo 4.1.a) de la Directiva matriz-filial se ha visto modificado en el sentido apuntado.¹⁰ En este contexto, la modificación operada en el artículo 21 del TRLIS referida al inicio de este apartado, está en la línea, no sólo de los trabajos desarrollados en el seno de la OCDE, sino también de la nueva Directiva matriz-filial.

⁸ <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ES&t=PDF&f=ST+11291+2014+INIT>.

⁹ Considerando tercero de la Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de julio de 2014 por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

¹⁰ Tras la modificación, el artículo 4.1 de la Directiva queda redactado como sigue: «1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente: a) o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios *en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial* (las cursivas son nuestras). b) o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado».

2.1.2. Exigencia de una tributación mínima en el Estado de la filial participada y eliminación del requisito de realización de una actividad empresarial en el extranjero

Otro supuesto en que podía producirse prácticamente una situación de *de-simposición* a nivel global, aunque no se planteaba exclusivamente relación con los instrumentos financieros híbridos, tenía lugar, con arreglo a la normativa española anterior, en el supuesto de que la entidad distribidora de los dividendos –u otros instrumentos que para las autoridades fiscales españolas hubiesen sido considerados como tales a efectos del artículo 21 del derogado TRLIS– hubiese tributado a un tipo muy bajo, en comparación con el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades en España, o incluso a un tipo cero. Ello porque aunque dicho artículo exigía, para poder disfrutar de la exención, que la entidad distribidora de los dividendos hubiese estado gravada por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español, no exigía un porcentaje mínimo de tributación.¹¹ Este requisito se entendía cumplido cuando la entidad participada fuese residente en un Estado con el que España tuviese suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le fuese de aplicación y que contuviese una cláusula de intercambio de información.¹² Dado el amplio número de convenios de doble imposición que tiene España, en muchos casos no sería necesario el cumplimiento del requisito analizado para gozar de la exención.

La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español había puesto de manifiesto la necesidad de establecer, además, un requisito de tributación mínima efectiva en el extranjero para poder disfrutar de la exención. En particular, la Comisión proponía una tributación de, al menos, el 10% sobre

¹¹ Con todo, la exención no resultaba aplicable, entre otros supuestos, cuando la entidad participada residía en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, salvo que residiese en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acreditase que su constitución y operativa respondía a motivos económicos válidos y que realizaba actividades empresariales.

¹² La referida presunción quedó establecida como presunción absoluta por la modificación realizada por la Ley 62/2003, de medidas fiscales, administrativas y del orden social de 30 de diciembre (Ley de acompañamiento para el año 2004), aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2004. Hasta entonces, la presunción tenía carácter relativo lo que implicaba que la Administración podía probar en contrario, destruyendo la presunción. La práctica de dicha prueba planteaba ciertas dificultades puestas de relieve por RUIZ GARCÍA (2002) pp. 47 y ss.

los beneficios de la entidad participada. Para establecer este porcentaje, dicha Comisión había recurrido al tipo más bajo que grava los beneficios de las sociedades en la Unión Europea. En todo caso, en materia de dividendos y participaciones en beneficios, de acuerdo con la propuesta, las entidades que soportasen una tributación inferior podrían aplicar la deducción en la cuota para evitar la doble imposición internacional (Informe de la Comisión de Expertos, 2014, p. 205).

La propuesta de la Comisión de Expertos fue acogida por la Ley 27/2014, exigiendo el artículo 21, para las situaciones internacionales, que la entidad participada haya estado gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento, por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades.¹³ Además, la nueva Ley aclara que la entidad participada debió haber estado sujeta y no exenta por el impuesto extranjero, y que el tipo nominal del 10 por ciento se tiene en cuenta con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre los beneficios.¹⁴ La nueva Ley mantiene la presunción de cumplimiento del requisito de tributación de la entidad participada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en los supuestos de existencia de convenio aplicable con la cláusula de intercambio de información referida, entendiéndose ahora, además, que en tales supuestos la entidad participada habrá estado sujeta y no exenta por el referido impuesto, a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento. Así, y debido a los numerosos CDIs con cláusula de intercambio de información suscritos por España, en muchos casos no operará este requisito de tributación mínima (GARIKANO, 2015).

Asimismo, la nueva Ley, siguiendo también en este aspecto la propuesta de la Comisión de Expertos para la Reforma, permite que, en caso de no cumplirse el requisito de tributación mínima, pueda aplicarse la deducción prevista en el artículo 32. Esta deducción, dirigida a eliminar la doble imposición eco-

¹³ La nueva norma prevé, además, que en el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención requerirá que el requisito de tributación mínima que estamos analizando se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada. Artículo 21.1.b) cuarto párrafo de la LIS.

¹⁴ Artículo 21.1.b) de la LIS.

nómica internacional sobre dividendos y participaciones en beneficios se encontraba ya regulada en el TRLIS, si bien la Ley 27/2014 introduce ciertas modificaciones muy similares a las introducidas en el artículo 21.¹⁵

Conviene destacar que este nuevo requisito de tributación mínima introducido por la Ley 27/2014 no responde a las recomendaciones del Plan BEPS, pues dicho Plan no prevé una previsión similar. Con todo, en los casos en los que no exista Convenio para evitar la doble imposición internacional entre el Estado de residencia de la matriz y el Estado de residencia de la filial, el nuevo requisito contribuye a reducir los escenarios de doble no imposición internacional, uno de los principales objetivos del Plan BEPS.

En relación con este requisito de tributación mínima, la Comisión Expertos para la Reforma planteaba que, de establecerse el mismo, sería razonable suprimir el requisito vigente de la realización de una actividad empresarial en el extranjero por tratarse de un requisito de difícil comprobación (Informe de la Comisión de Expertos, 2014, p. 205). Tal propuesta fue acogida por la Ley 27/2014, que ya no recoge tal exigencia para aplicar la exención del artículo 21, ni en una situación interna ni internacional. De esta manera se elimina la diferencia de trato, en este aspecto, vigente hasta el momento entre ambas situaciones, pues para disfrutar de la deducción del artículo 30 del antiguo TRLIS –aplicable en situaciones internas– no se exigía tal requisito, que sí estaba presente entre los necesarios para aplicar la exención del artículo 21 del antiguo TRLIS, limitada en aquel momento a las situaciones internacionales.

2.2. NOVEDADES DE LA LEY 27/2014 EN LA REGULACIÓN DE LOS GASTOS DEDUCIBLES EN RELACIÓN CON OPERACIONES HÍBRIDAS

En estrecha relación con la previsión de limitar la aplicación de la exención a los supuestos en que los pagos de los rendimientos no hubiesen generado un gasto deducible en sede de la entidad pagadora, la Acción 2 del Plan BEPS in-

¹⁵ Así, ahora se prevé, al igual que en el artículo 21 de la LIS, como requisito alternativo al porcentaje de participación de la matriz residente en el capital de la filial no residente (que debía ser, al menos, del 5 por ciento) que el valor de adquisición de la participación tenga un valor superior a 20 millones de euros.

cluye otras recomendaciones que han tenido también acogida en la Ley 27/2014. Nos referimos a la que aboga por adoptar

disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares).

En la línea de esta recomendación, la nueva Ley 27/2014 incluyó entre los gastos no deducibles, contemplados en el artículo 15,

los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.¹⁶

La disposición pretende atajar, precisamente, la problemática de las operaciones híbridas. Asimismo, el artículo 15 de la nueva Ley, que incluye entre los gastos que no se consideran fiscalmente deducibles, la retribución de fondos propios, señala que tiene tal consideración

la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

De esta manera el tratamiento fiscal de los préstamos participativos entre sociedades del mismo grupo (artículo 42 CC) se equipara al de los fondos propios, de manera que el ingreso estará exento en sede del prestamista.¹⁷ La Ley 27/2014 recoge, no obstante, un régimen transitorio para los préstamos participativos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.¹⁸

¹⁶ Artículo 15. j) de la LIS.

¹⁷ Como se indica en la exposición de motivos de la Ley 27/2014, «se atrae al tratamiento fiscal de la financiación propia a los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, equiparando el tratamiento fiscal que corresponde a la financiación vía aportaciones a los fondos propios o vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil».

¹⁸ Así, la disposición transitoria decimoséptima establece que «(l)o dispuesto en la letra a) del artículo 15 y en el apartado 2 del artículo 21 de esta Ley no resultará de aplicación a los préstamos participativos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014».

3. SOLUCIONES PROPUESTAS EN EL PROYECTO DE DIRECTIVA ANTI-BEPS EN MATERIA DE HÍBRIDOS: UNA MENOR PROYECCIÓN QUE LA ALCANZADA POR LA NORMATIVA ESPAÑOLA EN LA MATERIA

El pasado 28 de enero de 2016 la Comisión Europea hizo público un paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal, que surge

a raíz de la finalización del proyecto de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en lo sucesivo el proyecto BEPS, por sus siglas en inglés) del G 20 y la OCDE y responde a la demanda del Parlamento Europeo, de varios Estados miembros, de las empresas y la sociedad civil, y de algunos de los socios internacionales de reforzar y dotar de mayor coherencia al enfoque de la UE en materia de lucha contra el fraude del impuesto sobre sociedades.¹⁹

La propuesta de Directiva referida, que es una continuación del Plan de Acción para un impuesto de sociedades más equitativo y más eficiente en la UE, de 17 de junio de 2015, y se conoce generalmente como Directiva anti-BEPS (o Directiva de lucha contra la evasión fiscal), constituye una parte esencial de ese paquete de medidas. Como ha indicado WERNER HASLEHNER (2016), la propuesta de Directiva refleja influencias de dos trabajos previos: el Proyecto BEPS de la OCDE y del G-20, referido en el epígrafe anterior, y el fallido proyecto de Directiva para el establecimiento de una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades.²⁰

El primer considerando del Proyecto de Directiva recoge el espíritu del mismo: «garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor», para lo que se entiende «imprescindible restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria».²¹

¹⁹ Proyecto de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, p. 4.

²⁰ Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), 16.3.2011, COM (2011) 121 final.

²¹ Proyecto de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, considerando primero, p. 13.

Para ello, el proyecto de Directiva pretende crear un marco común que «permitiría evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad».²²

La Comisión Europea entiende, en este contexto, que las normas dirigidas a reforzar la protección contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior,

deben quedar circunscritas a nociones de carácter general, y su aplicación debe dejarse en manos de los Estados miembros, pues son estos últimos quienes se hallan mejor situados para configurar los elementos específicos de las mismas de la forma que mejor se adapte a sus sistemas fiscales.

En este contexto, la Comisión entiende que lo que procede es «establecer un nivel mínimo común de protección del mercado interior en sectores específicos».²³ Como ha indicado DENNIS WEBER (2016), bien parece que una mejor vía para conseguir la tributación efectiva de los beneficios societarios en la Unión Europea hubiese sido la introducción de una Base Imponible Común Consolidada que además de tal objetivo, permitiría que la Unión Europea continuase atrayendo inversiones extranjeras, siempre que se estableciese un sistema fiscal societario europeo equilibrado con interesantes incentivos fiscales, relacionados, por ejemplo, con la investigación y el desarrollo. Sin embargo, como explicó el profesor holandés, en el momento actual la Unión Europea ha optado por centrarse en las medidas anti-elusión, dejando para un momento posterior el establecimiento de medidas que puedan atraer la inversión extranjera.

En particular, la Directiva en cuestión regula las siguientes seis medidas para luchar «contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior»:

²² Proyecto de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, considerando segundo, p. 14.

²³ Proyecto de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, considerando tercero, p. 14.

- deducibilidad de los intereses,
- imposición de salida,
- cláusula de inversión (*switch over*),
- norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA),
- normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC), y
- marco para hacer frente a las asimetrías híbridas.

La cuestión relativa a las asimetrías híbridas es abordada en el artículo 10 de la propuesta de Directiva, en el que se recoge lo siguiente:

«Cuando dos Estados miembros otorguen una calificación jurídica diferente a un mismo contribuyente (entidad híbrida), incluidos sus establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros, y ello dé lugar a una situación en la que se produzca una deducción del mismo pago, o de los mismos gastos o pérdidas, tanto en el Estado miembro en el que se origine el pago, se haya incurrido en gastos o se hayan sufrido pérdidas como en otro Estado miembro, o a una situación en la que se produzca una deducción de un pago en el Estado miembro en el que tiene su origen el pago sin la correspondiente inclusión de dicho pago en el otro Estado miembro, ese otro Estado miembro deberá aplicar a la misma la calificación jurídica otorgada a la entidad híbrida en el Estado miembro en el que se origine el pago, se haya incurrido en gastos o se hayan sufrido pérdidas.

Cuando dos Estados miembros otorguen una calificación jurídica diferente a un mismo pago (instrumento híbrido) y ello dé lugar a una situación en la que se produzca una deducción en el Estado miembro en el que se origine el pago sin la correspondiente inclusión del mismo pago en el otro Estado miembro, ese otro Estado miembro deberá aplicar a la misma la calificación jurídica otorgada al instrumento híbrido por el Estado miembro en que se origine el pago».

Centrándonos en el segundo párrafo del artículo, que se refiere a los instrumentos financieros híbridos, objeto del presente trabajo, es llamativo que la propuesta de Directiva sólo se ocupe de supuestos de *desimposición global* derivados de la calificación diferente de las rentas por parte de los Estados implicados, y que, además, únicamente se aplique cuando ambos Estados son Estados miembros, dejando fuera de su ámbito los pagos realizados desde fuera de la Unión Europea o hacia terceros Estados. El ámbito de proyección de la propuesta de Directiva es, por lo tanto, mucho más limitado que el que ha establecido el Plan BEPS en materia de desajustes de instrumentos híbridos. Ello a pesar de que las

recomendaciones del Código de Conducta de la Unión Europea (Informe al Consejo, 16553/14, FISC 225) de 11 de diciembre de 2014, «advierten que los desajustes híbridos que involucran terceros Estados pueden, a raíz de las transacciones transfronterizas, afectar a las estructuras y prácticas existentes en el ámbito de la Unión» (DIMITROVA 2016). En este contexto, es preciso destacar que todas las medidas introducidas por el legislador español para luchar contra las situaciones de abuso derivadas de los desajustes híbridos se aplican sin distinción, en relación con Estados miembros y en relación con terceros Estados.

La medida propuesta en el artículo 10 del Proyecto de Directiva para el tema que nos ocupa consiste en que los Estados miembros apliquen la calificación jurídica otorgada al instrumento híbrido por el Estado miembro en el que reside la entidad pagadora. No se incluyen, por lo tanto, otro tipo de medidas como la denegación de la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional en los supuestos en los que el pago de una renta haya generado un gasto fiscalmente deducible en el Estado de residencia de la entidad pagadora, aun a pesar de que la renta se califique de manera idéntica en los dos Estados implicados. Como ha indicado CALDERÓN (2016), se generan dudas sobre «la interrelación de esta medida con la recogida en la Directiva 2014/86/UE» a la que nos hemos referido en un epígrafe anterior, y que, en el ámbito de aplicación de la Directiva, impide la aplicación del método de exención sobre dividendos cuyo pago haya generado un gasto deducible en la base imponible de la entidad pagadora. También en este punto, el legislador español ha ido más allá de lo que propone la Comisión Europea, pues recordemos que la exención para evitar la doble imposición económica internacional no se aplica, conforme a la nueva redacción, en los supuestos en los que el pago de la renta haya generado un gasto deducible en sede de la entidad pagadora, sin referencia alguna a los desajustes en la calificación jurídica.

Por otra parte, la propuesta de Directiva tampoco contiene una previsión que limite la deducibilidad de intereses pagados a entidades vinculadas a supuestos en los que estas rentas, debido a una calificación diferente en aquéllas, no tributan o están exentas, previsión que, como hemos advertido, sí incluía el Plan BEPS, y había acogido el legislador español (artículo 15.j de la Ley 27/2014). Ello porque la previsión contenida en la propuesta de Directiva úni-

camente obliga al Estado receptor de la renta a seguir «a efectos fiscales» la calificación jurídica otorgada a dicha renta por el Estado de residencia de la entidad pagadora, pero no se establece obligación alguna sobre este último Estado.

A la vista de las consideraciones expuestas, bien podemos concluir que la Ley del Impuesto sobre Sociedades española va mucho más allá de la propuesta de Directiva en lo que se refiere a las medidas dirigidas a garantizar una tributación coherente de los instrumentos financieros híbridos a nivel global.

4. CONCLUSIONES

A la hora de analizar los pasos dados por el legislador fiscal español en materia de instrumentos financieros híbridos ha sido necesario abordar los problemas que nuestra legislación presentaba con carácter previo a la reforma operada por la Ley 27/2014. Si bien los desajustes en la regulación fiscal de los instrumentos financieros híbridos pueden generar tanto problemas de doble imposición internacional como situaciones de «doble no imposición», en el presente trabajo nos hemos centrado en estas últimas situaciones, por ser las que con mayor énfasis vienen siendo objeto de los últimos trabajos realizados por la OCDE y el G-20 en el marco del Plan BEPS. En este contexto, los distintos criterios jurisprudenciales a la hora de enfrentarse a los problemas que venía planteando la tributación de los instrumentos financieros híbridos, como en el caso de los juros brasileños, con arreglo al derogado TRLIS, revelaban la necesidad de adoptar normativa dirigida a la consecución de una tributación coherente a nivel internacional de los referidos instrumentos, esto es, de un sistema que garantice que las corrientes de tales rentas tributen una sola vez en un contexto internacional.

El legislador fiscal español ha reaccionado con una gran celeridad a las recomendaciones del Plan BEPS en materia de instrumentos híbridos, destacando como medidas más reseñables, la imposibilidad de aplicar la exención para evitar la doble imposición económica internacional en los supuestos en los que el pago de la renta hubiese generado un gasto deducible en sede de la entidad pagadora (artículo 21 de la Ley 27/2014), e impidiendo la deducibilidad del pago

de intereses a entidades vinculadas, cuando, debido, a una calificación fiscal diferente en aquellas, no generan un ingreso, o generan un ingreso exento o un ingreso que tributa a un tipo inferior al 10% (artículo 15. j de la Ley 27/2014) .

En el presente trabajo, hemos comprobado que las medidas introducidas por el legislador español en la materia que nos ocupa tienen una proyección mucho mayor que las propuestas en la misma materia por el proyecto de Directiva anti-BEPS. Por un lado, mientras la propuesta de Directiva referida solo se proyecta en situaciones intra-UE, las medidas adoptadas por el legislador español, se aplican también, en relación con terceros Estados. Además, la medida introducida en el artículo 21 de la LIS con el fin de limitar la aplicación de la exención a los supuestos en los que el pago no ha generado un gasto deducible en sede de la entidad pagadora, se aplica con independencia de la existencia de una calificación homogénea o distinta de la renta en cuestión en los Estados implicados. Ello permite que el debate sobre la procedencia o improcedencia de la aplicación de la exención se haga al margen de la calificación de la renta como dividendo o como interés –cuestión que, como han revelado muchos estudios, se evidencia harto compleja– al mismo tiempo que impide la aplicación de la exención a supuestos en los que las rentas que se reparten, bien pueden considerarse distribuciones de beneficios (como opina una doctrina brasileña relevante respecto de los juro brasileños), pero se trata de rentas cuyo pago genera un gasto deducible en sede de la entidad pagadora. No obstante, los problemas que puede generar esta previsión del legislador español, no son pocos. Así, JIMÉNEZ-VALLADOLID explica que el diseño de la exención del artículo 21, sin la inclusión de una cláusula de escape que permita la aplicación de la exención en los supuestos en que se pruebe la existencia de un motivo económico válido, sirve «para eliminar los incentivos que hubiera previsto el Estado de residencia de la entidad distribuidora para la capitalización de sus empresas mediante la posibilidad de que se dedujeran determinados gastos relacionados con el pago de dividendos» (JIMÉNEZ-VALLADOLID 2015, p. 145).

Por otra parte, el artículo 21 de la LIS que regula la exención para evitar la doble imposición económica internacional ha introducido una medida que no se circunscribe a los instrumentos híbridos, como es la exigencia de tributación en el extranjero por parte de la filial distribuidora de las rentas a un tipo mínimo

del 10%, requisito que se entiende cumplido en el supuesto de existencia de convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio automático de información. La medida en cuestión más bien se alinea con la cláusula de inversión (*switch over*) prevista en el Proyecto de Directiva que se aplica únicamente en relación con rentas obtenidas en terceros Estados (fuera de la Unión Europea) cuando hayan tributado a un tipo inferior al 40 % del tipo legal del impuesto sobre sociedades en el Estado miembro del contribuyente.²⁴ La cláusula *switch over* referida, prevista en el Proyecto de Directiva, ha sido objeto de importantes críticas, entre otras razones, debido a que su aplicación se restringe a situaciones con terceros Estados. No adolece de esta limitación la previsión del artículo 21 de la LIS, que provoca la imposibilidad de aplicar la exención en cualquier situación transnacional, cuando se den los requisitos contemplados en la normativa.

Con todo, al mantener el artículo 21 de la LIS la presunción de cumplimiento del requisito de gravamen en el extranjero en el caso de existencia de convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información entre el Estado de la filial y el Estado de la matriz, la exención para evitar la doble imposición económica internacional se va a poder seguir aplicando en supuestos en los que no exista una doble imposición económica efectiva. Ello podría probar, como ya había sido puesto de relieve por CALDERÓN CARRERO (2012), que la eliminación de la doble imposición económica internacional no es el único objetivo del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que también persigue fomentar la internacionalización de las empresas españolas (CASILDA BÉJAR, LLOPIS 2009, p. 45), garantizando la repatriación neutral, desde un punto de vista fiscal, de los beneficios generados en el extranjero, y es por ello, que, como indica CALDERÓN pivota sobre la noción de doble imposición económica internacional «potencial» y no «efectiva».

En definitiva, a la luz de las consideraciones expuestas en este trabajo, bien parece que las medidas introducidas por el legislador español en la línea de lograr una tributación coherente de los instrumentos híbridos a nivel global van

²⁴ Proyecto de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, pp. 10 y 11.

mucho más allá que las previstas en el Proyecto de Directiva anti-BEPS, añadiendo estas de varias limitaciones en la materia que nos ocupa. Esperamos que dichas limitaciones sean objeto de revisión en los próximos meses antes de su sometimiento a aprobación.

5. BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO (2012): «A vueltas con las reglas de interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de la Resolución del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional», *Quincena Fiscal*, n.º 12.
- CALDERÓN CARRERO (2016): «La dimensión europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de “tax rulings”, y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 6.
- CASILDA BÉJAR, LLOPIS JUESAS (2009): «Legislación y regulación en la internacionalización de la empresa española en América Latina», *Boletín económico del ICE, Información Comercial Española*, 2964.
- DIMITROVA (2016): «La propuesta de Directiva Anti BEPS de la Comisión Europea», *Newsletter, “EU Law and Taxation”*.
- DUNCAN (2000): «General report on subject I: Tax treatment of hybrid financial instruments in cross border transaction», *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVa, Kluwer, Deventer.
- GARIKANO (2014): «Mecanismos para evitar la doble imposición según el informe de la Comisión de Expertos», disponible en <http://www.cialt.com/es/articulos-fiscal/1056-mecanismos-para-evitar-la-doble-imposicion-segun-el-informe-de-la-comision-de-expertos-para-la-reforma-del-sistema-tributario-espanol>.
- GIL, JIMÉNEZ-VALLADOLID (2016): «Resultados del Plan BEPS ¿Y después de BEPS?» 3rd Spanish International Tax Summit, *Doctrina AEDAF*.
- HASLEHNER (2016): «The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Comments», *Kluwer International Tax Blog*, 5 de febrero.
- HELMINEN (2004): «Classification of cross border payments of hybrid instruments», *Bulletin for International Taxation*, vol. 58, 2.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), disponible en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>.
- JIMÉNEZ VALLADOLID (2015): «Doble (no) imposición e híbridos financieros: tendencias internacionales y reforma del Impuesto sobre Sociedades», *Documentos del IEF*, 10, 137-147.
- MARTÍN JIMÉNEZ, CALDERÓN CARRERO (2014): «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 1.

- QUINTA ELENA (2014): «Reforma fiscal y BEPS: dilema del prisionero», julio, disponible en http://www.pwc.es/es_es/es/legal-fiscal/assets/reforma-fiscal-BEPS-dilema-prisionero.pdf.
- RUIZ GARCÍA (2002): «La tributación de los dividendos procedentes de participaciones en entidades extranjeras», *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Económicos de Galicia-Estudios de Fiscalidad*-, n.º 64.
- VEGA BORREGO (2002): «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, n.º 104, pp. 89-125.
- WEBER (2016): «EU BEPS / Taxing low-taxed non-EU income: think twice...», *Kluwer International Tax Blog*, 11 febrero.

La neutralización de los mecanismos financieros híbridos. Recomendaciones en legislación nacional

Montserrat Hermosín Álvarez¹
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Resumen:

Los mecanismos híbridos persiguen aprovechar el tratamiento tributario de una misma entidad o instrumento en diferentes jurisdicciones, con el fin de someter una operación a una menor carga impositiva o a no tributación. El presente trabajo de investigación tiene por objeto el análisis de las diferentes iniciativas emprendidas desde la OECD y la Unión Europea para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. En primer lugar, se identifican y analizan los principales supuestos que generan asimetrías híbridas. En segundo término, se estudian cuáles son las propuestas que realiza la OECD para neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos por parte de las legislaciones nacionales. Para evitar superposición, la neutralización de estos mecanismos se encomienda a una jurisdicción determinada bajo los principios generales del derecho tributario internacional. Por ello, también es objeto de análisis el método de funcionamiento de estas normas para neutralizar los mecanismos híbridos que se ha diseñado a través de reglas vinculadas. Al hilo de cada supuesto se examinan las diferentes medidas que ha adoptado España en el Impuesto sobre Sociedades respecto a estas recomendaciones y la jurisprudencia más relevante.

Abstract:

Hybrid mismatch arrangements exploit a difference in the tax treatment of an entity or instrument under the laws of two or more tax jurisdictions that produce multiple deductions for a single expense or a deduction in one jurisdiction with no corresponding taxation in the other jurisdiction. In this article we analyze the different initiatives from the OECD and the European Union to neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements. The first part provides a case study which recognises the main hybrid mismatch arrangements. Our second aim is to study the OECD recommendations to counteract the effects of hybrid instruments by domestic law. To prevent overlap, the neutralization of these mechanisms is entrusted to a particular jurisdiction under the international taxation principles. Therefore, it is also analysed the method of operation of these rules through linking rules. In line with each case are studied the measures taken by Spain on these recommendations.

Palabras clave:

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), plan BEPS (Plan de acción contra la erosión de bases imponibles), mecanismos híbridos, recomendaciones en legislación nacional, reglas vinculadas.

Keywords:

OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), BEPS project (base erosion and profit shifting), hybrid mismatch arrangements, domestic law recommendations, linking rules.

¹ La presente investigación ha sido realizada gracias al Programa de Movilidad «José Castillejo» del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte de España.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Antecedentes

El proceso de globalización en el que actualmente estamos inmersos ha traído consigo muchas ventajas, aunque en materia de fiscalidad internacional también ha desvelado importantes carencias que han influido en la erosión de las bases imponibles de los sistemas nacionales.² En los últimos tiempos hemos estado asistiendo a continuas referencias respecto a la baja o nula tributación de las operaciones internacionales realizadas mediante la utilización de mecanismos híbridos.³

Los mecanismos híbridos persiguen aprovechar al máximo el tratamiento tributario de una misma entidad o instrumento en diferentes jurisdicciones con el fin de someter la operación a una menor carga impositiva o no tributación.⁴ Corregir esta situación generada a nivel internacional es sumamente difícil, aunque se está tratando de paliar sus efectos con iniciativas planteadas desde organismos e instituciones internacionales.⁵ En las últimas décadas ha aumentado considerablemente debido, entre otras causas, a la globalización del comercio

² Como ha señalado SERRANO ANTÓN, (2004) p. 63, «la globalización implica que las políticas nacionales, incluyendo la política fiscal, no pueden diseñarse aisladamente. La política fiscal es un atributo básico de la soberanía, y cada país tiene el derecho a diseñar su sistema impositivo del modo que considere más adecuado. Al mismo tiempo, la creciente interconexión de las economías nacionales ha puesto de relieve que la interacción entre las normativas fiscales nacionales puede dar lugar a lagunas».

³ Pueden consultarse las definiciones ofrecidas por los informes, Informe de la OECD (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, capítulo I, p. 29. Informe final de la OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, p. 11.

⁴ Como han señalado MALHERBE; TELLO y GRAU RUIZ (2014) el propósito de la neutralización de los acuerdos híbridos es «adaptar las reglas convencionales y nacionales de forma que se evite que los pagos puedan ser deducibles en una jurisdicción mientras que el rendimiento correspondiente no sea gravado en la otra» (p. 167). Respecto a la eliminación de los vacíos legales que permiten que los beneficios de las empresas desaparezcan a efectos fiscales YAKIMOVSKY (2015) pone como ejemplo a Google que, «en el año 2012, obtuvo una facturación consolidada de 50.000 millones de dólares americanos (USD), mientras que el 10% de sus usuarios eran consumidores situados en Reino Unido. Por una regla de tres simple, Google UK debería haber obtenido una facturación cercana a los 5.000 millones de USD. Sin embargo la facturación de ese mismo ejercicio solo ascendió a 780 millones de USD. Esto explica por qué el gobierno de David Cameron ha sido desde entonces uno de los principales impulsores del proyecto BEPS» (p. 1).

⁵ Tanto las personas físicas como las personas jurídicas deben contribuir con arreglo al principio de capacidad económica y conforme a unas mínimas reglas de coordinación, al respecto puede verse a STEPHEN EDGE (2014), p. 7.

internacional y al régimen de consolidación fiscal de las entidades.⁶ Al resultar imposible en el contexto actual la armonización de las leyes internas,⁷ parece que el camino más acertado es la introducción de reglas específicas destinadas a corregir las asimetrías fiscales generadas por los mecanismos híbridos, vinculando el tratamiento tributario de la operación a su régimen fiscal aplicable en el extranjero.⁸ Sin embargo, en el contexto actual, se han de deslindar dos situaciones que son todavía diferentes. Por un lado, el tratamiento de estas operaciones que se puede reconducir a una cuestión de armonización comunitaria y, por otro lado, el tratamiento de estas operaciones por parte de los propios Estados, que habrá de resolverse principalmente a través de Convenios o Tratados bilaterales.

1.1.1. Iniciativas desde la OCDE

Las situaciones generadas a nivel internacional por doble no imposición y por las incongruencias en la fiscalidad de los instrumentos híbridos comenzaron a ponerse de manifiesto en la OECD a partir del año 2010,⁹ aunque la doctrina científica ya lo había expuesto mucho antes.¹⁰ Finalmente la OCDE publicó en 2012 un primer informe dedicado por completo a los efectos de los mecanismos híbridos que lleva por nombre, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*.¹¹

⁶ En este sentido, puede verse a DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), op. cit., p. 14.

⁷ Tampoco a nivel europeo parece que esto sea una realidad a corto plazo en el TFUE; el mismo no ha supuesto ningún avance en materia de armonización ya que prácticamente se reproducen preceptos anteriores. Así, el artículo 113 del TFUE contiene similares previsiones a las que ya hacía referencia el artículo 93 TCE, donde únicamente se contempla la armonización de los impuestos indirectos «en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia». La jurisprudencia del TJUE ha tratado de suplir las consecuencias que esta falta de armonización ha tenido sobre el Mercado interior.

⁸ Muchas de estas reglas ya existían en diferentes países; puede verse al respecto, *Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning*, OCDE, 2011, p. 17. La OECD en *Hybrids Reports 2012*, se refiere a medidas específicas implementadas por Nueva Zelanda, Reino Unido, Estados Unidos, Dinamarca, Austria e Italia.

⁹ Con la elaboración de informes que trataban de combatir la planificación fiscal agresiva; así, se realizaron otros trabajos como el Informe sobre Pérdidas Bancarias (*Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, OECD, 2010) y el Informe sobre Utilización de Pérdidas Corporativas (*Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD, 2011).

¹⁰ Puede verse a ROSEMBLOOM (2000), p. 137; AVI-YONAH (2000), p. 167.

¹¹ OECD (2012), *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, OECD, París.

Pero sin duda alguna, el punto de inflexión esencial en las medidas para la neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos ha sido la elaboración en 2013 por la OECD del informe *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, conocido en el ámbito de la fiscalidad internacional como informe BEPS.¹² En el mismo se reconoce que uno de los ámbitos donde la presión es mayor es en «las discordancias internacionales en la clasificación de las entidades y los instrumentos, en particular, los mecanismos híbridos y el arbitraje».¹³

En el propio Informe la OCDE anunciaba la elaboración de un plan de acción integral y de alcance mundial que tuvo como fruto la publicación también en 2013 del *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, conocido mundialmente como plan BEPS.¹⁴ Posteriormente fue aprobado el Informe de Recomendaciones de la OCDE de la acción 2, «*Neutralising the Effects of Hybrids Mismatch Arrangements*» de septiembre de 2014.¹⁵ El pasado 5 de octubre de 2015 la OCDE presentó el informe final sobre las 15 acciones en las que se basa el Plan de Acción BEPS, publicándose el informe final correspondiente a la acción 2, «*Neutralising the Effects of Hybrids Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report*».¹⁶ Como pasamos a analizar, resulta trascendental la importancia del Plan BEPS en el ámbito de la tributación internacional. No en vano, se ha llegado a afirmar que BEPS supone la «refundación» del Derecho internacional tributario o la «inauguración»¹⁷ de nueva era.¹⁸

¹² OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. La finalidad de este informe es dar a conocer de forma objetiva y exhaustiva las cuestiones relativas a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

¹³ OECD (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, p. 10.

¹⁴ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

¹⁵ OECD (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

¹⁶ OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París.

¹⁷ AVI-YONAH y ALABI (2014).

¹⁸ Pero tal y como se ha apuntado «da la impresión de que la principal idea-fuerza detrás del Plan de Acción es que las multinacionales incurren en comportamientos no jurídicamente reprochables pero sí moralmente reprobables» que se tratan de corregir, entre otras, a través de la acción 2. (MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, 2014) precisando los autores que este es «un punto de arranque cuestionable por confundir dos planos que deberían quedar separados, la realidad jurídica y los reproches morales y que sólo puede conducir a conflictos entre la Administración y los contribuyentes» (p. 17).

1.1.2. Iniciativas desde la Unión Europea

Por su parte, en la Unión Europea también se han acometido diferentes iniciativas.¹⁹ El 29 de febrero de 2012 la Comisión lanzó una consulta pública con el título: «Mercado interior: ejemplos concretos de casos de doble no imposición, TAXUD D1 D (2012)»; como ha señalado MARTÍN RODRÍGUEZ resulta paradójico que apenas se haga mención a esta consulta pública lanzada por la Comisión una semana antes del documento elaborado por la OCDE, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues*, publicado el 5 de marzo de 2012.²⁰

La Comisión Europea aprobó también en 2012 un Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, COM (2012), 722 final, donde se planteaba como una de las acciones a emprender a corto plazo, la revisión de la Directiva Europea sobre Matrices y Filiales (2011/96/UE), para que la misma no constituyera un impedimento en la corrección de la doble no imposición mediante el uso de estructuras de préstamos híbridos.²¹ Este ha sido el sentido de la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014,²² que restringe el ámbito de aplicación de la Directiva matriz-filial de 2011.²³

¹⁹ El Grupo del Código de Conducta 2006-2013 señaló como uno de los problemas relevantes las discordancias generadas por los instrumentos financieros híbridos. Sin embargo, las propuestas realizadas por el Grupo en 2010 respecto a uno de estos instrumentos, los *Profit Participating Loans*, no aparecían en la versión pública de los informes.

²⁰ Advierte el autor, respecto a la Consulta abierta por la Comisión y en comparación con el referido Informe de la OCDE de 2012, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues*, que «aunque su formato de cuestionario cerrado ha limitado la utilidad de las contribuciones, es un documento más ambicioso respecto a las situaciones fronterizas potencialmente perjudiciales que pretende vigilar», MARTÍN RODRÍGUEZ (2014), p. 168.

²¹ Así, el Plan de acción (*Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal*, COM (2012), 722 final, p. 10) ponía de manifiesto que «las discordancias, que afectan a asuntos como los préstamos híbridos y las entidades híbridas, y las diferencias en la calificación de estas estructuras entre territorios, revisten especial importancia. Una serie de debates exhaustivos con los Estados miembros ha puesto de relieve que, en un caso específico, sin una modificación legislativa de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales no puede lograrse una solución consensuada. El objetivo será garantizar que la aplicación de la Directiva no impida involuntariamente llevar a cabo una acción eficaz contra la doble no imposición en el ámbito de las estructuras de préstamos híbridos».

²² LCEur 2014, 1420.

²³ La Directiva a la que los Estados miembros deben dar cumplimiento antes del 31 de diciembre de 2015 pretende «evitar situaciones de doble no imposición derivadas de asimetrías en el tratamiento fiscal de la distribución de beneficios entre Estados miembros, resulta oportuno que el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su establecimiento permanente impidan a esas empresas acogerse a la exención fiscal aplicada a los beneficios distribuidos que hayan recibido, en la medida en que dichos beneficios sean deducibles por la filial de la sociedad matriz» (Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, considerando número 3).

También en esta misma línea la Comisión adoptó la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva, C (2012), 8806, final, en la que se realizan diferentes propuestas para combatir por parte de los Estados miembros el uso de estructuras que pese a ser estrictamente legales, son contrarias al espíritu de la ley erosionando las bases imponibles nacionales.²⁴ En el informe del Grupo del Código de Conducta 2006-2013 al ECOFIN, de 21 de junio de 2013 se puso de relieve que se continúa trabajando en la creación de unos principios comunes para el tratamiento de las distorsiones generadas por los mecanismos híbridos, aunque parece complicado que puedan llevarse a cabo a través de instrumentos de *hard law*.

El pasado 18 de marzo de 2015 la Comisión presentó el «paquete de transparencia fiscal» en el Impuesto sobre Sociedades, para combatir la planificación fiscal agresiva alineándose con las propuestas del Plan BEPS.²⁵

La Comisión Europea ha vuelto sobre la idea de la base imponible común consolidada en el Impuesto sobre Sociedades reconociendo, en Comunicación de 17 de junio de 2015 que, los sistemas tradicionales han quedado superados. El Consejo de Ecofin de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2015 ha suscrito el Plan BEPS de la OCDE y el G-20.²⁶ Entre las posibles medidas para la ejecución de BEPS en la Unión Europea se ha presentado una propuesta de Directiva el pasado de enero de 2016.

La presentación de la propuesta de la «Anti-BEPS Directive»²⁷ puede tener incluso mayor alcance que las acciones planteadas desde la OCDE para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, ya que nos encontramos ante un ins-

²⁴ La Comisión Europea expone en esta Recomendación que «la planificación fiscal agresiva consiste 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, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia)» (*Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva*, C (2012), 8806, final, p. 2).

²⁵ EU Commission, *Communication from the Commission to the EU Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance*, COM(2015) 136 final, Brussels, 18.3.2015; EU Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic Exchange of information in the field of taxation, COM(2015) 135 final, Brussels, 18.3.2015, y EU Commission, *Combating corporate tax avoidance: Commission presents tax transparency*, Brussels, 18 March 2015.

²⁶ Doc. 15068/15.

²⁷ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2016:26:FIN&from=EN>.

trumento de *hard law*.²⁸ Así, el pasado 28 de enero de 2016 la Comisión presentó una serie de medidas dentro del «*anti tax avoidance package*»²⁹ centradas en el Impuesto sobre Sociedades para evitar la elusión fiscal, entre las que se encuentra la propuesta de Directiva que contiene una serie de previsiones acerca de los instrumentos y entidades híbridas, cuando entre Estados miembros se utilicen instrumentos híbridos para contrarrestar supuestos de doble deducción o doble no imposición. Tal y como reconoce su propia Exposición de Motivos la

presente Directiva pretende lograr un equilibrio entre la necesidad de un cierto grado de uniformidad en la aplicación de los resultados del proyecto BEPS en toda la UE y las necesidades de los Estados miembros a la hora de adaptar las particularidades de sus sistemas fiscales a esas nuevas normas.

Respecto a la tributación de los instrumentos y entidades híbridas, la Directiva establece que la calificación jurídica otorgada a un instrumento o a una entidad híbridos por parte del Estado miembro donde se originen los pagos, los gastos o las pérdidas, según el caso, deberá ser aplicada también por el otro Estado miembro que participe en esa asimetría.

Como puede verse, los esfuerzos por parte de la Unión Europea y de la OECD³⁰ para llegar a un común denominador en la neutralización de los efectos híbridos han sido constantes.³¹ Por otro lado,³²

también cabe esperar una interacción importante en este tema, fruto del papel que los acuerdos FATCA pueden desempeñar en la lucha contra los instrumentos híbridos, en tanto que al obligar a las instituciones financieras a facilitar la información sobre los mismos, se consigue restringir el uso de tales instrumentos.

²⁸ Con la expresión conocida como «*hard law*» se hace referencia al carácter obligatorio del instrumento, cuyo incumplimiento puede ser exigido por las vías institucionales de solución de conflictos y que puede derivar en la responsabilidad internacional del Estado. Normalmente la obligatoriedad de estos instrumentos deriva de la aceptación del Estado de un Convenio o Tratado. Frente a los anteriores se encuentran los instrumentos conocidos como «*soft law*», que hacen referencia a un derecho incierto y a la discusión acerca de la imperatividad del mismo.

²⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm.

³⁰ Como han advertido CALDERÓN y PUYOL (2015) las «reglas básicas de la fiscalidad internacional a la que se enfrentarán las multinacionales durante los próximos años no sólo vendrá definido por los estándares internacionales que está desarrollando la OCDE/G20 en el marco del Proyecto BEPS, sino también por las propias medidas que se adopten a nivel comunitario, lo cual acentúa las dificultades para adaptar el modelo y la función fiscal a las nuevas exigencias de este marco dual (OCDE/UE), sin perjuicio de las singularidades de los enfoques locales» (p. 8).

³¹ En este sentido puede verse a DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), p. 51.

³² SERRANO ANTÓN (2015), p. 97. PEDROSA LÓPEZ (2014), p. 375.

Este trabajo tendrá por objeto el análisis de la acción 2, tal y como pasamos a comentar.³³

1.2. Objeto de estudio

Una vez descritos los antecedentes y las diferentes iniciativas emprendidas para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, en este epígrafe vamos a delimitar el tema objeto de nuestro estudio.

La neutralización de los instrumentos híbridos se encuentra recogida en la acción 2 del Plan BEPS y pretende contribuir a una mayor homogeneidad internacional en el Impuesto sobre Sociedades. Esta acción fue encargada al grupo de trabajo número 11 de la OECD, sobre planificación fiscal agresiva, junto a las acciones 3, 4 y 12

En el preámbulo de la acción 2 se manifiesta que:

los mecanismos híbridos pueden terminar creando una doble imposición no deseada o un aplazamiento a largo plazo de la imposición mediante, por ejemplo, la creación de dos deducciones para un solo préstamo, la generación de deducciones sin las correspondientes inclusiones de renta o el mal uso de las deducciones por doble imposición internacional y de la exención de las participaciones transfronterizas. Las leyes nacionales que permitan a los contribuyentes elegir entre el tratamiento impositivo de determinadas entidades nacionales y extranjeras podrían facilitar la utilización de mecanismos híbridos. Aunque puede ser difícil determinar qué país ha perdido, de hecho, los ingresos fiscales, pues se han cumplido las leyes de cada país implicado, hay una reducción del total de impuestos pagados por todas las partes implicadas en general que perjudica la competencia, la eficacia económica, la transparencia y la imparcialidad.³⁴

Para lograr esta coherencia dispone la acción:

³³ Para un análisis de las propuestas incluidas en el plan BEPS puede verse a: CARBAJO VASCO (2014). Como ha manifestado este mismo autor en otro de sus trabajos «el mantra internacional ha cambiado; lo que se intenta por medio de la iniciativa BEPS, es todo lo contrario: evitar la “doble no imposición internacional” o la “reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre las rentas o patrimonios internacionales”, aprovechando la disparidad del tratamiento fiscal de estas rentas, según la jurisdicción fiscal competente, utilizando esquemas de planificación fiscal, la cual, a su vez, se califica como “agresiva” o “abusiva”, sin matices» (2015), p. 52.

³⁴ OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, p. 18.

«Desarrollar disposiciones y recomendaciones modelo relativas al diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: (i) cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los Tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción, y, (v) cuando sea necesario orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar este tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable».³⁵

La acción BEPS que nos ocupa pretende incidir en los Convenios y legislaciones nacionales para evitar los efectos o asimetrías que los instrumentos híbridos pueden ocasionar en diferentes jurisdicciones. Así, entre otros, no permitir que en un Estado se pueda deducir un pago que no haya sido gravado como renta en otro Estado o la realización de múltiples deducciones que no se hayan gravado en ninguna jurisdicción.³⁶

Después de un primer año de trabajo la OCDE publicó un conjunto de informes en los que se proponían diferentes medidas de modificación del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (MCOCDE) y otras propuestas acerca de recomendaciones de modificación de las legislaciones internas de los países.³⁷

³⁵ OECD (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, p. 20.

³⁶ Para un análisis detallado del propósito de la acción 2 puede consultarse a EDGE (2014), p. 318; TATAROVÁ (2012), p. 701 y ss, y POPA (2014), p. 408.

³⁷ Tras este primer año de trabajo se publicaron recomendaciones relativas solamente a las siete primeras de las quince acciones del Plan BEPS que fueron sometidas a la cumbre del G20 celebrada en Cairns (Australia) en septiembre de 2014.

El Informe con Borrador de Recomendaciones de la OCDE de la Acción 2 de BEPS «*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch*» (Neutralizando los efectos de los mecanismos híbridos), de septiembre de 2014, se divide en dos secciones claramente diferenciadas.³⁸ Por un lado, la Sección 1 versa sobre las «Recomendaciones para el diseño de la normativa interna»; mientras que la Sección 2, se ocupa de las «Recomendaciones de modificación de los Convenios». El Informe final de la OCDE de 2015 «*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch*» también se divide en dos partes, dedicándose la parte I a las recomendaciones para el diseño de las legislaciones nacionales.³⁹

En nuestro estudio analizaremos las recomendaciones en materia de legislación nacional sobre el impacto de los instrumentos híbridos.

1.3. Metodología

En nuestro trabajo trataremos de seguir la sistemática que han adoptado los informes de la OCDE para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

En primer lugar, intentaremos describir y analizar los diferentes casos a los que se ofrecen una serie de recomendaciones a incorporar por parte de las legislaciones nacionales para evitar su efecto pernicioso. En este sentido el Informe de 2014 ha supuesto un gran avance ya que trata un amplio espectro de supuestos en relación a iniciativas anteriores.⁴⁰ Así, la deducción de gastos que no se corresponden con la inclusión de rentas a efectos fiscales, efecto D/Ni, (capítulo 2); la práctica de dobles deducciones, efecto D/D, (capítulo 3), y de operaciones que indirectamente producen el efecto de deducción pero sin que se haya incluido ninguna renta fiscal, efecto D/Ni, (capítulo 4). Termina esta primera parte el Informe realizando sugerencias para la implementación y coordinación de estas medidas en el capítulo 5; ofreciendo definiciones en el capítulo 6, y, por último, apuntando una terminología específica en el capítulo 7.

³⁸ Este informe dejó «pendientes de finalizar dos aspectos relativos al capital regulatorio intra-grupo y a las consecuencias de la inclusión de las reglas de transparencia fiscal internacional (CFC rules), así como el desarrollo de una guía aclaratoria para garantizar la correcta aplicación de las recomendaciones formuladas en el ámbito de los híbridos» BARRERO, FERRERAS, MAS, MUSILEK y RANZ (2015), p. 16.

³⁹ Páginas 13 a 134 del Informe final de la OCDE de 2015.

⁴⁰ En este sentido puede verse a DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), p. 17.

Por su parte, el Informe final de 2015 complementa al anterior con orientaciones y ejemplos prácticos adicionales que aportan más detalles para la aplicación de las recomendaciones.⁴¹ También contiene nuevos trabajos sobre operaciones de transferencia de activos (préstamo de valores y operaciones de compraventa con pacto de recompra), mecanismos de híbridos importados y los pagos calificados como ingresos o rendimientos con arreglo al régimen de transparencia fiscal internacional (CFC).

En segundo término, una vez que hayamos estudiado los supuestos de hecho que generan asimetrías híbridas pasaremos a ver cuáles son las propuestas que realiza la OECD en aras a neutralizar sus asimetrías. Analizaremos las medidas anti-híbridos contenidas en la sección 1 del Informe de 2014 estructuradas en estos siete capítulos⁴² y las recomendaciones contenidas en el Informe final de 2015.⁴³ El método de funcionamiento de estas normas para neutralizar los mecanismos híbridos se ha diseñado a través de reglas vinculadas (*linking rules*). De esta forma se pretende evitar que una misma operación pueda soportar una doble imposición por aplicación de la misma regla por varias jurisdicciones, pero la aplicación de las mismas requiere que las jurisdicciones implicadas estén perfectamente coordinadas. Para evitar superposición, la neutralización del mecanismo híbrido se encomienda a una jurisdicción determinada bajo los principios generales del derecho tributario internacional.⁴⁴ Por ello, se parte de una regla primaria o de reacción (*primary rule o response*) que está encaminada a corregir la situación de asimetría generada por el mecanismo híbrido. Solamente en caso de que el Estado en cuestión no tenga prevista la regla primaria o no la aplique, entrará en juego la regla defensiva (*defensive rule*).

Al hilo de cada supuesto comentaremos si España ha llevado a cabo la acogida de estas recomendaciones, ya que como señala el preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS)

⁴¹ Así, desde un primer se advierte que «*compared to that report, the recommendations in Part I have been supplemented with further guidance and practical examples to explain the operation of the rules in further details*» (OECD, 2015, p. 11).

⁴² Partículo I. Recommendations for the design of domestic rules, p. 27 a 75.

⁴³ Partículo I. Recommendations for domestic law, p. 13 a 131.

⁴⁴ DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), p. 17.

resulta esencial incrementar las medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no sólo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. Precisamente en este ámbito, los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en los planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente reforma anticipa medidas encaminadas a este objetivo, como es el caso del tratamiento de los híbridos, o las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional u operaciones vinculadas.

A continuación, pasamos a analizar las Recomendaciones para neutralizar los mecanismos híbridos apoyándonos en la jurisprudencia y doctrina científica sobre esta materia.

2. RECOMENDACIONES PARA NEUTRALIZAR LOS MECANISMOS HÍBRIDOS

En la parte relativa a la legislación nacional comienza el Informe de 2014 delimitando en el capítulo 1 el ámbito de aplicación de sus recomendaciones. Respecto al mismo resulta necesario realizar algunas observaciones preliminares. En primer lugar, necesitan para su aplicación que en la operación intervenga una entidad híbrida (*hybrid entity*) o un instrumento híbrido (*hybrid financial instrument or hybrid transfers*).⁴⁵ Sin embargo, además de estas definiciones no se puede perder de vista que no existe una entidad híbrida o instrumento híbrido por naturaleza, sino que serán calificados como tales atendiendo al efecto que producen.⁴⁶

Otra premisa fundamental que se ha destacar es que, si bien los primeros trabajos de la OCDE hacían referencia a cualquier tipo de entidad, la mayoría de las recomendaciones que vamos a analizar se han ceñido a organizaciones estructuradas o «*structured arrangement*» que se han creado para producir el efecto fiscal híbrido y a entidades vinculadas o grupo de empresas con una participación de al menos el 25%.⁴⁷

⁴⁵ Chapter 1, *Definition of hybrid mismatch arrangement*, págs. 29 a 32. En este sentido, puede verse a DOURADO (2015) p. 51.

⁴⁶ En este sentido pueden verse las aportaciones de SANZ GADEA (2014) quien apunta que «no hay un instrumento híbrido o una entidad híbrida por esencia, sino por efectos» (p. 35).

⁴⁷ Al respecto se ofrecen unas definiciones en las recomendaciones 10, 11 y 12, páginas 67 a 70 del Informe.

2.1. Efecto deducción y no inclusión (D/NI): instrumentos financieros híbridos y transferencias híbridas

En los dos casos que pasamos a analizar el efecto de deducción y no imposición deriva de la diferente calificación de un instrumento o negocio jurídico en las jurisdicciones afectadas.

2.1.1. Instrumentos financieros híbridos

2.1.1.1. Supuesto de hecho

Este primer supuesto al que se refiere el informe hace referencia a la utilización de un instrumento financiero híbrido para conseguir el efecto de deducción de un pago sin la correspondiente inclusión del mismo como renta fiscal. Como ha advertido SANZ GADEA la «esencia del instrumento híbrido descansa en que conduce a las partes que intervienen en su creación a adoptar posiciones incompatibles desde la perspectiva fiscal en sus respectivas jurisdicciones fiscales».⁴⁸

El supuesto de hecho y la recomendación que vamos a analizar solamente entrará en juego si estamos ante una operación que se realiza entre entidades vinculadas o dentro de una organización estructurada, siendo el contribuyente parte de la misma, en el que se ha procedido a la deducción de pagos bajo un instrumento híbrido que no han sido gravados como renta en la base imponible de la jurisdicción del beneficiario.⁴⁹

Como describen los informes habría dos jurisdicciones implicadas respecto a un mismo instrumento financiero híbrido. En una jurisdicción el tratamiento tributario de este pago sería de gasto fiscalmente deducible (efecto D), mientras que en la jurisdicción beneficiaria esa renta no quedaría gravada (efecto NI). Basándonos en los esquemas ofrecidos por los informes podría-

⁴⁸ SANZ GADEA (2014), p. 35.

⁴⁹ Como han señalado MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ (2014) los instrumentos híbridos son «instrumentos que fiscalmente son tratados de manera diferente en los dos países, principalmente como deuda en un país y como capital en el otro» (p. 167).

mos resumir la estructura de funcionamiento anteriormente descrita con un ejemplo básico.

La Sociedad B, es una entidad residente en el país B, que emite un instrumento financiero que tiene en su ordenamiento jurídico la condición de deuda (*debt*), mientras que en el país A, tiene para la entidad inversora A y residente en este país, la condición de fondos propios (*equity*). En el país A, la operación a través del instrumento híbrido no quedaría gravada (bien por considerarse a esta operación como un supuesto de no sujeción, exención, etc.).⁵⁰ La consecuencia que provoca la utilización de este instrumento híbrido es su falta de tributación en las dos jurisdicciones implicadas, teniendo un tratamiento ventajoso en el país B ya que aquí el instrumento híbrido se considera gasto deducible. Como se ha advertido, estos instrumentos financieros complejos que «aglomeran características propias del endeudamiento y de los fondos propios son los candidatos más aventajados para cumplir la función fiscal a través de la cual se identifica el instrumento híbrido».⁵¹ Además, en esta tipología de supuestos, las consecuencias prácticas de los híbridos aumentan debido al papel que juegan los bajos tipos de intereses en el panorama de la tributación internacional.⁵²

Tal y como puntualiza el Informe final de la OCDE de 2015 nos encontramos ante un supuesto que se puede presentar en multitud de situaciones y que hace prácticamente imposible la identificación y descripción de cada una de ellas.⁵³

⁵⁰ El efecto de posible deducción en un país acompañada de la no imposición en el otro es descrito por MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ (2014) del siguiente modo: si «el capital de una sociedad B en un país B está constituido por instrumentos financieros suscritos por una sociedad A residente en un país A, de manera que cada instrumento es considerado como capital en el país A pero como deuda en el país B, los pagos de intereses serán deducibles en B sin ser susceptibles de gravamen en A» (p. 168).

⁵¹ Vid. SANZ GADEA (2014), p. 35.

⁵² JIMÉNEZ BLANCO (2015), p. 1.761.

⁵³ OECD, 2015, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report, *op. cit.*, p. 25.

2.1.1.2. Recomendaciones en legislación nacional

En el supuesto que nos ocupa se ofrece una regla primaria y una regla defensiva, en la que la iniciativa la tiene el país de la entidad pagadora, puntualizando además que las diferencias de imputación temporal en las bases imponibles no se considerarán asimetría fiscal a los efectos de la aplicación de estas recomendaciones, siempre que estén debidamente justificadas. Las reglas que nos ofrecen los informes las podríamos resumir:

1. Regla primaria: negar la deducción en el país B.
2. Regla defensiva: inclusión del pago en la base imponible del perceptor (sociedad A).
3. Diferencias de imputación temporal: no se neutralizarán los ajustes provocados por diferencias de imputación temporal del ingreso y del gasto en las bases imponibles.

La mayoría de los efectos híbridos que nacen bajo este esquema derivan de la diferente consideración que tienen las jurisdicciones implicadas del principio de preferencia del fondo sobre la forma. Ciertamente, si se atendiera a la naturaleza de la operación los supuestos reales de mecanismos híbridos quedarían muy reducidos.⁵⁴

2.1.1.3. Incorporación por la LIS

Como hemos visto, el propio preámbulo de la LIS nos advertía de la introducción de ciertas medidas para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

En el artículo 15. j. de la LIS respecto a los gastos no deducibles se incorpora la regla primaria o *primary rule* recomendada, según la cual:

⁵⁴ En este sentido destaca la opinión de SANZ GADEA (2014) cuando manifiesta que el «caso patológico es solo concebible bajo el método de exención. Por tanto, una solución alternativa a la propuesta por el informe hubiera sido reconocer que dicho método de exención ha provocado situaciones endémicas de no imposición, y que la alternativa rigurosa sería sustituirlo por el de imputación» (pp. 42 y ss).

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

j. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.

De la literalidad del precepto se extrae que para que sea aplicable la regla primaria es necesario que concurren tres requisitos:

1. **Ámbito subjetivo:** El supuesto de hecho debe estar referido a operaciones entre personas o entidades vinculadas según las definiciones de la LIS.⁵⁵
2. **Tratamiento en España según la LIS como «gasto fiscalmente deducible»:** estos gastos deben ser considerados como fiscalmente deducibles para una entidad sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en España.
3. **Calificación fiscal diferente en otra jurisdicción:** la diferente calificación en la contraparte debe tener como consecuencia inmediata su falta de gravamen total o una tributación muy baja porque su calificación sea de no ingreso, ingreso exento o soporte un gravamen a un tipo inferior al 10%.

Si concurren los tres requisitos mencionados la consecuencia inmediata⁵⁶ será la no deducción del gasto.⁵⁷ Ahora bien, con respecto a la literalidad de este precepto llama la atención que se aparta de los requisitos que hemos visto que apunta la recomendación de la OECD ya que, entiende que también se generaría, un efecto híbrido en un supuesto que no ha sido recogido por los informes.

⁵⁵ Contenidas en el artículo 18. 2. letras a) a i) de la LIS.

⁵⁶ Como ha señalado SERRANO ANTÓN (2015) «se persiguen las operaciones que permiten que mientras en unas jurisdicciones el híbrido se califica como un instrumento de capital “dividendo”, la otra puede hacerlo como un instrumento de deuda (interés) derivándose en consecuencia efectos jurídicos distintos» (p. 98).

⁵⁷ Como puede verse se ofrece el mismo tratamiento que a las retribuciones de fondos propios o préstamos participativos. Para el ámbito de aplicación de la regla primaria contenida en el artículo 15. j. de la LIS se ha de tener presente la calificación como fondos propios y, por lo tanto, no deducibles en el pagador, de los intereses de los préstamos participativos a entidades del grupo (artículo 15. a) LIS).

Así, en virtud de nuestra normativa interna también tendremos que denegar la deducción del gasto si la renta ha soportado un una tributación inferior al tipo nominal del 10%.⁵⁸

Por su parte la regla defensiva o *defense rule* también ha sido incorporada a nuestro Ordenamiento a través de una serie de previsiones contenidas en el artículo 21.1 de la LIS, según el cual:

«No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora».

Como puede verse, la norma persigue evitar tanto casos de doble imposición, como de doble no imposición.⁵⁹ De la misma se deriva que el receptor quedará gravado por el ingreso no pudiendo calificarse como no ingreso o no estando exento. La regla defensiva plantea la no aplicación de la exención por doble imposición cuando el dividendo sea considerado como gasto en la jurisdicción pagadora. Los requisitos que deben concurrir para la aplicación de la regla defensiva serían dos:

1. Se debe percibir una renta que de acuerdo con nuestro Ordenamiento jurídico es calificada como renta derivada de la participación en fondos propios de entidades (por ejemplo, dividendos).
2. Para la entidad pagadora esta renta ha tenido la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Por su parte en el artículo 21.2.2^o LIS se establece también una limitación al efecto no inclusión (N/I) pero con un ámbito de aplicación más específico

⁵⁸ Como muy bien ha apuntado LÓPEZ RIBAS (2014) acerca de esta innovación recogida por nuestra norma interna «podría pensarse que el artículo 15.j es más estricto de lo exigido en el Informe al entender que existe un efecto híbrido, o lo que es lo mismo, que no se produce la inclusión de renta mientras esta no esté gravada en destino a un tipo del 10%. Sin embargo, dado que dicho tipo de gravamen es nominal y la jurisdicción del receptor podría aplicar alguna de las reducciones o deducciones no admitidas por el Informe, podría resultar finalmente, al contrario de lo pensado, que el precepto fuera insuficiente o no conforme con los términos recomendados en el Informe» (p. 7).

⁵⁹ GARCÍA PRATS (2011), p. 986.

que el del apartado 1. Concretamente la norma hace referencia al supuesto que acontecería dentro del mismo grupo de empresas, cuando una sociedad no residente (prestataria) pide un préstamo a otra entidad residente en España y perteneciente al mismo grupo (prestamista). La renta que recibe la entidad prestamista española no quedará exenta como renta derivada de la distribución de fondos propios en nuestra jurisdicción, si se ha considerado gasto fiscalmente deducible en la jurisdicción de la entidad prestataria.⁶⁰ La norma establece al respecto que:

«Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora».

Este precepto continúa la línea de medidas antihíbridos propuestas por la OCDE, estableciendo nuevas limitaciones a la aplicación de la exención de dividendos o participaciones en beneficios cuando los mismos han provocado un gasto deducible en la jurisdicción del pagador. Los requisitos que deben concurrir para la aplicación de esta regla serían los siguientes:

1. Ámbito subjetivo: debe de tratarse de una operación entre entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades (según el artículo 42 del Código de Comercio).
2. Ámbito objetivo: deben ser rentas derivadas de préstamos participativos que hayan generado un gasto fiscal deducible en la entidad pagadora.

Si se dan estos dos requisitos la consecuencia será la denegación de la exención en nuestra jurisdicción.

La respuesta de la norma española es que dicha renta no se considera exenta, sin embargo, se ha de tener en cuenta que los instrumentos híbridos

⁶⁰ Ya que este tipo de rentas se califica como participación en fondos propios en el artículo 15. a) LIS.

van a ser considerados como tales dependiendo del efecto que genera su diferente calificación en las jurisdicciones implicadas, pero *a priori* no se podrá determinar si se está en presencia de un instrumento híbrido, ya que no existen los instrumentos híbridos por naturaleza. Tal y como advierte LÓPEZ RIBAS «la aplicación de una regla como la del artículo 21 va a depender de lo que acontezca fiscalmente en la jurisdicción emisora del instrumento financiero».⁶¹

Hemos de destacar que estas previsiones que fueron incorporadas en la LIS tienen también su origen en el Plan para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal de la Comisión Europea, de 6 de diciembre de 2012 y en la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014⁶² que restringe el ámbito de aplicación de la Directiva matriz-filial –Directiva 2011/96/UE del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes–.⁶³ La Directiva de 2014 contiene una previsión que debe transponerse antes del 31 de diciembre de 2015 y que el Estado español ya ha hecho efectiva, según la cual se prohíbe a los Estados miembros donde tenga su residencia la entidad matriz que consideren exentos los beneficios que esta perciba y que hayan sido deducidos por la filial.⁶⁴ No obstante, se ha de señalar que hay autores que piensan que esta modificación de la Directiva ha sido insuficiente, ya que incide solo en los problemas derivados de la doble no imposición cuando también se debería de haber abordado la problemática de la doble imposición que genera la utilización de mecanismos híbridos en este ámbito.⁶⁵

⁶¹ LÓPEZ RIBAS (2014), p. 7.

⁶² LCEur 2014, 1420.

⁶³ LCEur 2011, 2270.

⁶⁴ Sin duda alguna, constituye otra importante iniciativa para acabar con los efectos de los mecanismos híbridos desde la Unión Europea. Al respecto puede verse a DOURADO (2015) cuando manifiesta que «the recent agreement to amend the Parent-Subsidiary Directive on hybrid mismatch arrangements and double non taxation is a multilateral implementation of one of the proposals in BEPS Action 2» (p. 43).

⁶⁵ Para un análisis crítico de la modificación de la Directiva matriz-filial puede verse a VAN DEN HURK, (2014).

2.1.2.4. El supuesto de las acciones preferentes reembolsables: la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2013

La Audiencia Nacional ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la posible aplicación de la exención de dividendos contenida en la normativa anterior para evitar la doble imposición (artículo 21 LIS) a través de la utilización de un instrumento híbrido, en la Sentencia de 18 de abril de 2013, en relación con Australia y España. El Tribunal Supremo también se ocupó del caso en la STS de 10 de julio de 2014.⁶⁶

El instrumento financiero era considerado en un país como pasivo (sede donde reside la filial) y, por lo tanto, generaba un gasto deducible en concepto de intereses, mientras que en la otra jurisdicción implicada tenía la consideración de instrumento de patrimonio (sede donde reside la matriz) y, al considerarse *a priori* como dividendos, parecían encontrarse exentos.

En concreto, la Sentencia analiza la naturaleza jurídica de las rentas que una filial australiana pagaba a su matriz en España a través de participaciones preferentes o acciones privilegiadas (PREFS). Las acciones generaban una rentabilidad fija del 9% y pasados 25 años serían reembolsadas mediante su conversión en acciones. El obligado tributario sostenía que las acciones privilegiadas eran consideradas como capital según el derecho australiano y que, por lo tanto, sus rentas debían ser consideradas en todo caso como dividendos.

Pese a ello, la Audiencia Nacional denegó la aplicación de la exención de las rentas generadas por las acciones preferentes reembolsables emitidas por Sociedades australianas. Se consideró que estas acciones privilegiadas que había recibido la matriz española de sus filiales en España, tenían la consideración de intereses, puesto que las acciones preferentes se habían emitido como reembolso de un préstamo asumido por la filial a un interés anual del 9%. Este pronunciamiento resulta de máximo interés debido a que la Audiencia Nacional podía haber resuelto el mismo en base a la aplicación del artículo 21 LIS sosteniendo que esta renta no podía disfrutar de la exención puesto que la norma persigue eliminar la doble imposición que

⁶⁶ RJ 2014, 4033.

en este caso era inexistente.⁶⁷ Sin embargo, la Sentencia presenta importantes aportaciones en esta materia ya que, además de atender a este argumento jurídico, la Audiencia Nacional entró a analizar la naturaleza jurídica de las participaciones preferentes australianas en aras a determinar cuál sería el régimen tributario aplicable.⁶⁸

Después de analizar los datos relevantes la Audiencia Nacional determinó que la naturaleza del conjunto de obligaciones y derechos en esta operación derivaba de la existencia de un contrato de préstamo y el mismo tenía que ser gravado atendiendo a su verdadera naturaleza jurídica, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT.⁶⁹ La causa del contrato es la propia de las operaciones crediticias, no de las societarias, por lo que la naturaleza de la renta enjuiciada no es otra que la de intereses. En el Fundamento Jurídico Octavo re-

⁶⁷ Fundamento Jurídico Décimo: «La conclusión alcanzada por la Inspección debe ser confirmada por la Sala, toda vez que, resultando acreditado de las contestaciones dadas por la Administración tributaria australiana a las consultas que le fueron formuladas, que la naturaleza de la renta percibida por el obligado tributario fue la de intereses y que dicha renta fue considerada como gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad pagadora, resulta patente la inexistencia de doble imposición, sin que, por el contrario, haya resultado acreditado que la deducción de la renta derivada de las PREFS implique la concesión de un beneficio fiscal».

⁶⁸ Esta problemática queda perfectamente explicada en el Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia donde se expone que la cuestión fundamental a analizar consiste en determinar la calificación que hay que darle a las rentas obtenidas por la filial, si son dividendos o intereses a los efectos de lo señalado en el artículo 21 TRLIS: «Tal y como señala la resolución del TEAC que se enjuicia, la cuestión controvertida se ciñe a la «aplicación o no de la exención prevista en el artículo 21 del TRLIS relativa a los rendimientos por dividendos obtenidos de sociedades participadas residentes en otros países, y respecto a lo cual la Inspección considera que a la vista de la naturaleza del título y a la calificación a efectos fiscales dada por las autoridades locales, la calificación a efectos fiscales debe ser la de interés y no la de dividendo, frente a lo cual el interesado alega en defensa de la consideración como dividendo, que los rendimientos percibidos constituyen retribución de acciones preferentes, tal y como son calificados a efectos mercantiles tanto por la propia Administración tributaria australiana como por el Dictamen pericial aportado, por lo que la consideración de dichos rendimientos como intereses debe limitarse al tratamiento fiscal en Australia, pero que en España deben calificarse con arreglo a su verdadera naturaleza, es decir, como dividendos; en consecuencia, la aplicación de la exención del artículo 21.1 del TRLIS no puede entrar en la consideración del beneficio fiscal australiano, ya que la única exigencia para su aplicación es que se trate de un país con Convenio, por lo que según la ley española, debe considerarse que el beneficio del que proceden los dividendos ha tributado en Australia».

⁶⁹ En el Fundamento Jurídico Octavo se precisa el alcance del artículo 13 de LGT, según el cual «si bien es cierto que el artículo 13 LGT no es un instrumento general en manos de la Administración tributaria para interpretar las normas jurídicas interesadamente, no es menos cierto que sirve a los fines de calificar adecuadamente los actos, contratos o negocios jurídicos, permitiendo a aquella efectuar el gravamen en consonancia con el verdadero negocio celebrado, prescindiendo si es preciso de su *nomen iuris*, esto es, sin quedar vinculado por la calificación jurídica que las partes hayan querido otorgarle».

sultan bastante clarificadoras las manifestaciones llevadas a cabo por la Audiencia Nacional a tenor de la cual:

es un elemento primordial a valorar, que no puede ser desligado del examen de la renta controvertida, el que las acciones preferentes examinadas tienen como causa de su emisión el reembolso de un préstamo, lo que sirve de nexo fundamental a la hora de determinar la naturaleza de los rendimientos cuestionados, dada la íntima conexión entre el contrato de préstamo que le sirve de causa y el negocio jurídico por el que se reembolsa dicho préstamo, consistente en la emisión de «las acciones preferentes y no reembolsables y convertibles», cuyas condiciones se recogen en el contrato titulado «*Issue of non redeemable non-cumulative converting preference shares*», y de un derecho preferente.

2.1.2.5. El supuesto de los «juros» brasileños: la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014

Al igual que el supuesto anterior este pronunciamiento recae sobre la posible aplicación de la exención para evitar la doble imposición internacional del antiguo artículo 21 del TRLIS, pero en este caso afecta a los *juros* brasileños que las filiales residentes en Brasil distribuyen a las sociedades matrices en España. Los *juros* son distribuciones de resultados que la legislación tributaria brasileña permite considerar como gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. No tienen equivalente en nuestro ordenamiento jurídico y es una forma de retribución a los accionistas, podríamos decir que tienen una configuración mixta ya que desde el punto de vista mercantil son participaciones en beneficios, aunque desde el punto de vista fiscal se consideran gasto deducible.

Los antecedentes al pronunciamiento final de la Audiencia Nacional, incluido el TEAC, habían considerado que no era aplicable la exención para evitar la doble imposición internacional.⁷⁰ En líneas generales porque, en primer lugar, se consideró que no existía doble imposición ya que, al haberse deducido los *juros* como gasto por parte de la filial brasileña los mismos no habían quedado gravados en esta jurisdicción. En segundo término, porque aten-

⁷⁰ Para un análisis exhaustivo de este caso puede verse a PEDROSA LÓPEZ (2015), p. 37 y ss.

diendo a la legislación tributaria de Brasil los juros tienen la consideración de intereses y, por consiguiente, de gastos deducibles y la exención del artículo 21 TRLIS solo es aplicable respecto a dividendos o participaciones en beneficios. Debido a la compleja configuración de los juros brasileños desde el punto de vista mercantil y tributario, el TEAC en Resoluciones de 13 de abril de 2011 y de 26 de abril de 2012 consideró a los juros brasileños como intereses o gastos deducibles para el pagador, pero no como dividendos, dando prevalencia al criterio fiscal en detrimento de la configuración mercantil como fondos propios en Brasil.

El Tribunal Federal Alemán en la Sentencia de 6 de junio de 2012, caso *Bundesfinanzhof*, también se ocupó de la naturaleza de los juros brasileños a efectos de la aplicación de la exención para evitar la doble imposición. Mientras que la inspección consideró que eran intereses, tanto el Tribunal Regional de Nuremberg como el Tribunal Federal entendieron que las rentas recibidas en forma de juros tenían una consideración equivalente a la de los dividendos.

A este pronunciamiento le siguió la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014,⁷¹ donde se considera haciendo referencia entre otras muchas consideraciones al pronunciamiento alemán, a los juros brasileños para la matriz española como dividendos y no como intereses admitiendo por lo tanto la aplicación de la exención del artículo 21 TRLIS.⁷²

Por un lado, entiende la audiencia Nacional que conforme a la legislación mercantil brasileña los juros son una forma de participación del socio en el capital social de la entidad; no responden a un pago por la existencia de un crédito

⁷¹ JT 2014/672.

⁷² Así, en su Fundamento Jurídico Octavo la Sentencia hace referencia al Tribunal Federal Alemán, encargado de los asuntos tributarios y a su Sentencia de fecha 6 de junio de 2012, donde se apoya en que el Tribunal alemán: «consideró que los “juros sobre o capital propio” brasileños tienen la calificación de “dividendos”, al entender que los rendimientos recibidos por la sociedad alemana de la sociedad brasileña, bajo la denominación de “juros”, deben tener la calificación de “dividendos” en Alemania. La razón de esta calificación la sustenta en el hecho de que los “juros” no cumplen con algunas de las características básicas con las que la legislación alemana configura y define los “rendimientos de capital mobiliario”, en concreto, de “intereses”. Entre esas características, menciona la de que, los intereses responden a una compensación pagada por la utilización de un capital, por un período de tiempo determinado, y porque el título de su devengo es la existencia de una obligación subsidiaria que deriva de otra principal, cual es la devolución del capital prestado».

además de que su cálculo no es sobre la devolución de un principal.⁷³ En su argumentación le da prevalencia a la calificación mercantil de esta categoría, aunque a efectos fiscales se traten como intereses y sean considerados gastos deducibles.⁷⁴

En su pronunciamiento también se apoya la Audiencia Nacional en el hecho de que los juros no encajan en la definición de intereses ofrecida por el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Brasil.⁷⁵

Finalmente, nos resulta llamativo que la Audiencia Nacional aceptara la aplicación de la exención del artículo 21 del TRLIS pero sin entrar a valorar si se ha producido o no doble imposición.

2.1.2. Transferencias híbridas

2.1.2.1. Supuesto de hecho

El siguiente caso al que dedica atención el informe se refiere a las asimetrías fiscales provocadas por la realización de transferencias o *transfers*, que tienen una consideración diferente en dos jurisdicciones implicadas, donde el negocio jurídico subyacente sería el de un préstamo con garantía.⁷⁶ Como han puntualizado MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ (2014) las «transfe-

⁷³ Tal y como se advierte en el Fundamento Jurídico Cuarto de la Sentencia, cuando los juros «se distribuyen, no responden al pago por la existencia de un crédito y calculados sobre el principal pendiente, como consecuencia de la existencia anterior de un mecanismo de financiación de la sociedad por parte de los socios, sino de la existencia de una “renta previa”, de un “beneficio” a cuyo cargo se “pagan” los “intereses” por el concepto de JSCP, al igual que la norma permite destinarlos a “reservas”, si así lo decide la Junta de accionistas».

⁷⁴ Puntualiza la Audiencia Nacional en su Fundamento Jurídico Cuarto que «ese concepto como “intereses” de los JSCP no es el equivalente del concepto de “intereses” como rendimientos del capital mobiliario, pues como se desprende de la norma brasileña, su fuente es la existencia de una renta y su título imputativo es la participación del socio en el capital social, asimilable a la “remuneración de capital”».

⁷⁵ Se señala en el Fundamento Jurídico Sexto que: «desde la perspectiva del Convenio para evitar la Doble Imposición, los JSCP no pueden incardinarse en el concepto que la norma da de los “intereses”, sino que el más apropiado es en el de “dividendos”, pues es a la mecánica que responden los “juros” brasileños».

⁷⁶ Según el Informe final de la OCDE (2015) p. 47.

rencias híbridas son contratos que, según el Derecho de un país, tienen efectos traslaticios del derecho de propiedad; y según el Derecho del otro, no tienen este efecto, al ser considerados de forma general como préstamos con garantía».77

La OCDE se ha referido de manera específica a la transacción más frecuente que tendría lugar dentro de este esquema –*Collateralised Loan Repo*– y que tendría por objeto la compra con pacto de recompra de un activo (por ejemplo la participación en fondos propios –como acciones– a cambio de financiación). Las dos jurisdicciones implicadas en este supuesto serían titulares del activo entregado en garantía y la diferencia entre los precios de estos dos actos representaría el importe de los intereses.78 Tal y como se detalla en los informes, la asimetría fiscal vendría determinada por la diferente consideración de la operación por parte de las jurisdicciones implicadas. Por un lado, una jurisdicción determina la fiscalidad de la operación atendiendo a su sustancia económica, considerando que existe un préstamo garantizado. La segunda jurisdicción implicada atiende a la forma del negocio jurídico para determinar el régimen tributario aplicable a la operación, en virtud de la cual existe la venta de activos (por ejemplo acciones) con posterior recompra.

En la primera jurisdicción al considerarse la transferencia como un préstamo tendría la consideración de gasto deducible en la base imponible de la primera entidad; sin embargo, esta operación tampoco quedaría gravada en la segunda jurisdicción implicada ya que al considerarse como activos, sería posible que las rentas generadas por los mismos –por ejemplo dividendos generados por acciones– se encontraran exentas en el Impuesto sobre Sociedades y, de igual forma, podría encontrarse exenta la plusvalía generada con la venta de los activos.79

77 Vid., p. 167.

78 MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ (2014) lo exponen con el siguiente ejemplo: «una operación de venta y compra de acciones (“REPO”), entre una sociedad A en un país A y una sociedad en un país B. A ha constituido una sociedad de propósito especial» (p. 167).

79 MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ (2014) lo explican del siguiente modo: en «el país A, la operación es tratada como un préstamo de un monto equivalente al precio de las acciones, préstamo concedido por B a A y garantizado por las acciones del SPV. A es entonces considerada como propietaria de las acciones y perceptora de los dividendos. El país exonera los dividendos recibidos o concede un crédito fiscal indirecto por el impuesto sobre sociedades pagado por el SPV. Por otro lado, A deduce, en concepto de intereses, el monto equivalente a los dividendos ya que esta cuantía es mantenida por B», (p. 167).

En el informe se expone un ejemplo en el que habría una Sociedad A, residente en el país A, que tiene una filial B Sub. La sociedad A vende las acciones de B Sub a la Sociedad B, bajo el acuerdo de que la Sociedad A o una de sus filiales comprarán las acciones en un futuro con precio pactado. Entre la compra y la recompra B Sub distribuye dividendos a la Sociedad B.⁸⁰

Aunque desde el punto de vista práctico este ejemplo de transferencia híbrida tendría relevancia, se podrían poner de manifiesto algunos ejemplos más; de hecho, otros casos ya se recogían en la Consulta de la OECD de 2014 sobre Recomendaciones en legislación nacional.⁸¹

2.1.2.2. Recomendaciones en legislación nacional

Para combatir esta falta de tributación la OCDE propone las siguientes reglas:

1. Regla primaria: Negar la deducción como gasto financiero en el país A.
2. Regla defensiva: Inclusión de la renta en la base imponible del receptor, país B.

Como puede verse, la respuesta para combatir esta estructura es similar al supuesto anteriormente analizado; sin embargo, resulta curioso a la hora de encuadrar esta recomendación en el principio de preferencia del fondo sobre la forma que la OCDE se decante como primera alternativa por la no deducción de los intereses.

2.1.2.3. Incorporación por la LIS

La regla primaria (*primary response*) aplicable a este supuesto la tenemos en el artículo 15.j. de la LIS anteriormente transcrito que, como hemos visto,

⁸⁰ DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), p. 22.

⁸¹ Se resume éstos ejemplos en OECD (2014), *Consultation on Recommendations for Domestic Laws*. DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), p. 23.

consiste en la negación de la deducción del gasto. No obstante, se ha de señalar que la regla defensiva (*defensive rule*) no ha sido directamente acogida por la LIS. La no aplicación de la exención del artículo 21.1 LIS solamente se aplica para las rentas derivadas de la participación en fondos propios de entidades, como pueden ser los dividendos, donde parece que no cabría a tenor de su literalidad la obtención de plusvalías de cartera.

Respecto a la acogida de la regla defensiva por parte del Ordenamiento jurídico español nos parecen muy acertadas las observaciones realizadas por SANZ GAEDA, quien advierte que si bien la regla defensiva no se encuentra en la literalidad de la LIS ya que la misma no se encuadra en el supuesto de hecho del artículo 21.1 LIS, sí podría interpretarse que, partiendo del artículo 13 de la LGT donde se recoge el principio de preferencia de la naturaleza jurídica sobre la forma, la renta percibida por la Sociedad no se calificaría como plusvalía de cartera exenta, sino como un préstamo o renta derivada de la cesión de capitales propios.⁸² El autor pone de relieve el problema de interpretación que, llegado el caso, podría darse si tuviera que aplicarse la regla defensiva.⁸³ Quizás no sea el camino más adecuado el tener que conceder la exención a esta operación, ya que el beneficio fiscal recae sobre las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones en una entidad cuya naturaleza jurídica difiere de la obtención de rentas por la cesión de capitales propios. Sin duda alguna existe un importante elemento de riesgo en la posible planificación que se pueda llevar a cabo a través de instrumentos financieros híbridos en España debido a los problemas de interpretación apuntados.⁸⁴

⁸² Artículo 13 LGT: «Calificación: Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

⁸³ En este sentido manifiesta el autor que puesto «que la regla defensiva actúa de forma secundaria, esto es, subordinada a la no aplicación de la regla primera, podría argüirse que, si el país de la entidad pagadora de la renta no trata la misma como un interés, España habría de conceder la exención a la renta que, formalmente, pueda aparecer como una plusvalía, aun cuando, sustancialmente, sea un ingreso financiero en concepto de intereses», SANZ GAEDA (2014) pp. 39 y 40.

⁸⁴ En este sentido JIMÉNEZ BLANCO (2015) destaca respecto a la utilización de los instrumentos financieros híbridos «el elemento de riesgo interpretativo que muy posiblemente conlleven, y que sólo podrá atajarse con una consulta vinculante de sentido positivo, lo que a fecha de hoy parece un escenario poco probable» (p. 1.777).

2.2. Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidad pagadora híbrida y entidad perceptora híbrida

Las entidades híbridas «son entidades tratadas como fiscalmente transparentes en un país y opacas en otro».⁸⁵

Los supuestos que pasamos a analizar se caracterizan porque en los mismos entra en juego una entidad híbrida que actúa bien como pagadora, bien como perceptora de fondos. Quizás las entidades que mejor pueden cumplir con la función fiscal encomendada a los mecanismos híbridos posiblemente sean las sociedades de personas o de tenencia de activos⁸⁶ y, aunque se han hecho diferentes clasificaciones a nivel doctrinal de este tipo de entidades, no podemos perder de vista que serán calificadas como tales en función del tratamiento jurídico que reciben en diferentes jurisdicciones.⁸⁷

2.2.1. Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidad pagadora híbrida

2.2.1.1. Supuesto de hecho

El caso que analizamos a continuación afectaría a una entidad híbrida –*disregarded payments made by a hybrid entity to a related party*– que posee una consideración diferente en dos jurisdicciones implicadas y que realiza un pago, cuyo efecto fundamental conllevará que en la jurisdicción del pagador habrá un gasto deducible que no será gravado en la jurisdicción del beneficiario como renta ordinaria.⁸⁸ Como puede verse, la causa que provoca el efecto hí-

⁸⁵ MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ (2014), p. 167. Respecto a la esencia de la entidad híbrida advierte SANZ GADEA (2014) que la misma descansa en que «recibe un tratamiento distinto, en cuanto sujeto fiscal, ante dos o más jurisdicciones fiscales distintas» (p. 35). FINNERTY, MERKS, PETRICCIONE y RUSSO (2007) las definen del siguiente modo; «A hybrid entity is an entity which is treated as a separate taxable person under the tax system of one country, while it is treated a “transparent” in another country» (p. 134).

⁸⁶ Vid. SANZ GADEA (2014), p. 35.

⁸⁷ Realizan diferentes clasificaciones de las entidades híbridas FINNERTY, MERKS, PETRICCIONE y RUSSO (2007), p. 134.

⁸⁸ Respecto a cuál ha de ser la naturaleza del pago que tiene que realizar la entidad pagadora híbrida para que se genere este efecto, además del pago por intereses, puede verse a DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), p. 26.

brido en este supuesto no se sustenta en la diferente calificación de fondo de un instrumento o negocio jurídico como en los dos casos anteriores, aquí la asimetría híbrida viene provocada por el régimen tributario aplicable a la entidad, que es diferente en las jurisdicciones implicadas. De nuevo, el supuesto que pasamos a analizar hace referencia a operaciones realizadas dentro de un mismo grupo de entidades o en el marco de una organización estructurada de la que el contribuyente es parte.⁸⁹

Por un lado, la Sociedad se constituye en el país B donde se considera residente y sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades; pero en la segunda jurisdicción implicada, donde tiene la sede su matriz, esta sociedad es considerada como Sociedad transparente al no existir desde el punto de vista mercantil.

El supuesto hace referencia a una matriz o «Sociedad A» que posee todas las acciones de una filial en el extranjero («Sociedad B»). La filial o «Sociedad B» es una entidad híbrida que no existe en el país A a efectos fiscales. La Sociedad B pide un préstamo a su matriz, la Sociedad A y paga intereses por ello. La Sociedad B es una sociedad transparente en el país A, ya que la única sociedad existente en el país B es la matriz o Sociedad A. Estos intereses no se consideran ingresos en el país de la matriz por el régimen de imputación de rentas derivado de la transparencia fiscal. Por lo tanto, con esta disgregación o *disregarding* de sociedades, en la jurisdicción del país A se ignora la existencia del préstamo y del pago de intereses. A efectos fiscales, la Sociedad B es una sociedad consolidada que opera con la subfilial «B Sub 1» y que, a través del mecanismo de la consolidación, le permite deducirse los intereses pagados al mismo tiempo que la renta no tributará en la jurisdicción del país A. Es importante puntualizar que la asimetría descrita no se produciría si la entidad filial tuviera suficientes ingresos a incluir en su base imponible como para poder cubrir los intereses.

⁸⁹ MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ (2014) sitúan el supuesto con el siguiente ejemplo: «una sociedad matriz A en un país A que posee, a través de una entidad híbrida, una filial operativa B en un país B. La entidad híbrida contrae un préstamo con un tercero y utiliza el monto del préstamo para para constituir el capital o un capital suplementario de la entidad B o incluso compra las acciones de la entidad B a otra sociedad del grupo o a una sociedad tercera» (pp. 167 y 168).

2.2.1.2. Recomendaciones en legislación nacional

Para corregir estos desajustes se recomienda incluir en las legislaciones nacionales las siguientes reglas:

1. Regla primaria: negar la deducción en el país B (filial y subfilial).
2. Regla defensiva: inclusión de la renta en la base imponible de la matriz (sociedad A).
3. Compensación de gastos con ingresos: no se neutralizarán los desajustes provocados por la compensación del gasto generado por el préstamo con los ingresos generados por la filial.

La dificultad de aplicación práctica de la regla primaria de no deducción de los intereses por parte de la jurisdicción afectada, implica que la misma debe tener conocimiento de si la entidad filial es considerada como entidad transparente o como entidad independiente en el país de la matriz.

2.2.2. Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidad perceptora híbrida

2.2.2.1. Supuesto de hecho

Este tercer supuesto se ocupa de los híbridos invertidos cuando las rentas procedentes de inversiones en el extranjero no quedan sujetas a tributación (*payment to a foreign reverse hybrid*). De nuevo, para que este caso entre en juego nos tenemos que encontrar ante operaciones entre entidades vinculadas o de operaciones estructuradas de las que el contribuyente forma parte.

A diferencia de los casos anteriores existen tres jurisdicciones implicadas. Por un lado, la matriz o Sociedad A se encuentra situada en el país A. La Sociedad A tiene una filial, «Sociedad B» situada en el país B, que es una entidad híbrida por el tratamiento jurídico que recibe; así, en la jurisdicción del país B se considera una sociedad transparente, mientras que en el país A tendrá la consideración de sujeto pasivo independiente en el Impuesto sobre Sociedades. A

su vez, la Sociedad B concede un préstamo a una subfilial «Sociedad C» situada en una tercera jurisdicción, país C.

La consecuencia fundamental que conlleva el uso de esta estructura es que la subfilial C podrá deducirse como gasto en la jurisdicción del país C los intereses que paga a la Sociedad B por el préstamo que esta filial le ha concedido. En cambio, la Sociedad B no se imputará ninguna renta por los intereses percibidos, ya que en la jurisdicción del país B, no existe a efectos fiscales puesto que se considera una sociedad transparente. Pero por esta renta obtenida tampoco tributaría en la jurisdicción del país A, ya que en esta jurisdicción la sociedad B es considerada como un sujeto pasivo independiente en el Impuesto sobre Sociedades.

2.2.2.2. Recomendaciones en legislación nacional

Para combatir estos desajustes provocados por los híbridos reversos se propone en los informes las siguientes reglas:

1. Regla primaria: negar la deducción como gasto financiero en el país C.
2. Regla defensiva: en este supuesto no se ofrece regla defensiva. La jurisdicción A debe aplicar las normas de transparencia fiscal internacional (CFC rules).

Como puede verse la asimetría híbrida de este supuesto deriva de la condición de entidad transparente de la entidad prestamista. La aplicación de la regla primaria presupone –al igual que en otros casos– que la jurisdicción donde se ha de aplicar conoce el régimen tributario aplicable a la entidad prestamista en la jurisdicción donde reside.

2.3. Efecto doble deducción (D/D): entidad pagadora híbrida

2.3.1. Supuesto de hecho

La asimetría fiscal derivada de este mecanismo híbrido conlleva la deducción de unos mismos intereses por dos entidades diferentes a través de una entidad pagadora híbrida –*double deduction structure using hybrid entity*–. En este supuesto nos encontramos ante una entidad híbrida que efectúa pagos que serán deducibles en su jurisdicción, considerándose también estos pagos como deducibles en la jurisdicción de su matriz.

Volvemos al esquema donde existen dos jurisdicciones implicadas; por un lado, en el país A se sitúa la matriz «Sociedad A» que tiene una filial «Sociedad B» en el país B que es considerada una entidad pagadora híbrida. Esta entidad es una sociedad transparente a efectos fiscales puesto que no existe en la jurisdicción del país A. Pero por otro lado, en el país B donde la «Sociedad B» reside, se considera una sociedad independiente desde el punto de vista mercantil. A su vez, en el país B vez también se encuentra la subfilial «B Sub 1» con la que opera en régimen de consolidación fiscal. Para que en este caso entre en juego el efecto D/D se realiza una operación de préstamo pero no intragrupo, sino que se recurre a una entidad financiera.

Mediante esta estructura se consigue el efecto doble deducción a través de una entidad pagadora híbrida. Por un lado la filial «Sociedad B» a través de la solicitud del préstamo al banco podrá considerar el pago de intereses como gasto fiscalmente deducible en el país B. Este pago de intereses los podrá compensar con los ingresos obtenidos por «B Sub 1» en régimen de consolidación fiscal. Además, en el país A, la matriz «Sociedad A» también podrá deducirse como gasto los intereses satisfechos por el préstamo ya que, en esta jurisdicción, la filial «Sociedad B» no existe como tal al ser considerada una sociedad transparente según la normativa del país A.

2.3.2. Recomendaciones en legislación nacional

El establecimiento de la estructura anteriormente descrita conlleva la doble deducción del mismo pago. Las propuestas que se realizan para combatir este efecto en las legislaciones nacionales las podemos resumir en:

1. Regla primaria: negar la deducción en el país de residencia de la matriz (país A).
2. Regla defensiva: negar la deducción en el país de residencia de la filial (país B).
3. Compensación de gastos con ingresos: no se neutralizarán los desajustes provocados por la compensación del gasto generado por el préstamo con los ingresos generados por la filial.

Para la aplicación de la regla primaria no existen limitaciones como en los casos anteriores referentes al efecto D/NI; en cambio, para que pueda aplicarse la regla defensiva sí es necesario que las entidades formen parte de un mismo grupo o que el pago se haya realizado dentro de una organización estructurada de la que el contribuyente forma parte; por lo tanto, esta estructura aparecería si existe un régimen de consolidación fiscal referido a la filial.⁹⁰

Se ha de advertir que si la entidad filial tuviera rentas a integrar en su base imponible que pudieran compensar los intereses pagados estaríamos fuera de este supuesto.

2.4. Efecto doble deducción (D/D): entidades con doble residencia

2.4.1. Supuesto de hecho

En el supuesto de hecho que pasamos a analizar la asimetría híbrida deriva de la doble residencia que tiene una misma entidad.

⁹⁰ Respecto al sentido de esta previsión DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), han señalado que «*this limitation makes sense, because outside a controlled group it would be more difficult to assume that B Co, in the above example, would possess the relevant information regarding the duplicate deduction at A Co level*» (p. 28).

El caso resume la doble deducción de un pago en dos jurisdicciones diferentes que se consigue a través de una entidad con doble residencia en dos países distintos. Las entidades con doble residencia «son consideradas como residentes en los dos países por aplicación de las diferentes leyes tributarias».⁹¹ En el país A, tenemos a la matriz «Sociedad A», que tiene una filial «Sociedad B» que se ha creado en la jurisdicción del país B, pero que a efectos fiscales tiene doble residencia en ambos países. A su vez, la Sociedad B, tiene una subfilial «B Sub 1» en el país B. La Sociedad B, carente de ingresos, solicita un préstamo a una entidad financiera y, al tener la doble residencia, puede compensar el pago de los intereses como gasto tanto con la matriz como con la subfilial. La consolidación fiscal con ambas entidades le permitirá la doble deducción del mismo pago en dos jurisdicciones diferentes. Respecto a la naturaleza del pago parece desprenderse del informe que debe estar referido al pago de intereses⁹².

2.4.2. Recomendaciones en legislación nacional

Para combatir la doble deducción del mismo pago a través de una entidad con residencia en dos jurisdicciones diferentes, se propone solamente una regla primaria que consistirá en que todas las jurisdicciones donde tenga residencia la entidad deberán denegar la deducción del pago si da lugar a una doble deducción. Por ello, resulta innecesario el planteamiento de una regla defensiva.

Se puntualiza en el informe que es posible que los excesos de deducción se trasladen a otros períodos impositivos siempre que se justifique que no hay doble deducción en otra jurisdicción. Las recomendaciones para este caso se pueden resumir en:

1. Regla primaria: negar la deducción en el país de residencia. No se aplicará la deducción del pago en los dos países de residencia si exceden de los ingresos.

⁹¹ Malherbe, Tello y Grau Ruiz (2014), p. 167.

⁹² En este sentido DE BOER, REINOUT y MARRES (2015), p. 29.

2. Regla defensiva. Para este supuesto no se propone regla defensiva. La regla primaria se aplicará por las dos jurisdicciones implicadas.

Como ha señalado SANZ GAEDA en teoría este supuesto «debería quedar confinado a las parejas de países que no tienen concertado un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, puesto que los convenios deben resolver esta anomalía».⁹³

2.5. Efecto deducción y no inclusión (D/NI): entidades e instrumentos híbridos

2.5.1. Supuesto de hecho

Éste último caso alude a la utilización de un producto híbrido –*importing mismatch from hybrid instrument*– en dos jurisdicciones que no han incluido medidas para contrarrestar sus efectos; por ello, no existen grandes inconvenientes para poder trasladar sus efectos a una tercera jurisdicción.

Al verse en este supuesto envueltas tres jurisdicciones diferentes, algunos autores lo han calificado como «deducción sin inclusión indirecta (D/SII)», señalando que los «productos híbridos identificados bajo la deducción sin inclusión indirecta son la importación de productos híbridos, cuando el producto híbrido acaece bajo la normativa de otra jurisdicción y el efecto del mismo se importa a la jurisdicción del pagador por medio de la deducción del pago».⁹⁴

Para describir su funcionamiento consideramos que en el país inversor o país A, se encuentra la Sociedad A o matriz que tiene una filial Sociedad B, en el país B o jurisdicción intermediaria. Ninguna de estas jurisdicciones tiene reglas anti-híbridos, pero la matriz presta dinero a la filial a través de un instrumento financiero híbrido. A su vez, la Sociedad B presta esos fondos a una entidad prestataria situada en la jurisdicción C, que es donde se genera la asimetría.

El informe se refiere a este desajuste como «*imported mismatch*» ya que el mismo se produce entre la matriz con efecto no inclusión y entre la entidad

⁹³ SANZ GAEDA (2014), p. 42.

⁹⁴ BARRERO, FERRERAS, MAS, MUSILEK y RANZ (2015), p. 17.

prestataria o Sociedad C con efecto deducción, debido a la falta de normas anti-híbridos en los países A y B. Los ingresos que recibe la Sociedad B o filial por el préstamo que realiza a favor de la Sociedad C, son compensados con los pagos que realiza a su matriz por la recepción del instrumento financiero híbrido; sin embargo, la Sociedad A o matriz no incluye esos pagos en la base imponible del impuesto. Como ha señalado SANZ GAEDA, para que se produzca la deducción y el no ingreso es necesario que «en la jurisdicción fiscal de la entidad de la matriz se produzca el efecto propio de la exención, procurado por un instrumento híbrido o por la transparencia fiscal determinante de la no consideración del préstamo a efectos fiscales».⁹⁵ Este esquema también se podría dar con efecto doble deducción si la Sociedad B o filial tuviera doble residencia y con efecto deducción y no inclusión, si la filial fuera considerada sociedad transparente en el país B, siendo en este último caso una entidad pagadora híbrida.

2.5.2. Recomendaciones en legislación nacional

El informe reconoce que la mejor forma de combatir este esquema de funcionamiento es mediante la introducción de normas anti-híbridos en las legislaciones nacionales. En la recomendación número 8 se recogen las siguientes reglas:

1. Regla primaria: negar la deducción híbrida. Negar la deducción del pago en el país C, siempre que el ingreso en la filial se haya compensado con un pago posterior a través de un instrumento financiero híbrido.
2. Regla defensiva: de nuevo no se ofrece una regla defensiva para este supuesto. Se recomienda aplicar las normas de transparencia fiscal internacional (CFC rules) si se usan entidades híbridas o híbridos inversos.

Una vez más, estas reglas serán de aplicación si las entidades se encuentran dentro del mismo grupo o el pago se realiza dentro de una estructura organizada de la que el contribuyente forma parte.

⁹⁵ SANZ GAEDA (2014), p. 42.

3. VALORACIÓN CRÍTICA Y REFLEXIONES FINALES

Aunque la globalización ha traído consigo muchas ventajas en materia tributaria, algunas multinacionales han estado erosionando las bases imponibles a través del uso de diferentes mecanismos híbridos para conseguir una doble no imposición. Las medidas que se han propuesto desde la OCDE y desde la UE representan un enorme esfuerzo en la identificación de los supuestos y reducción de los efectos de los instrumentos híbridos, cuyas estructuras presentan una extrema complejidad. Tras el análisis de las recomendaciones en legislación nacional nos hemos planteado las siguientes consideraciones.

3.1. ¿En qué jurisdicción se produce la erosión de la base imponible mediante la utilización de instrumentos híbridos?

Antes de estudiar las recomendaciones para el diseño de la normativa interna, nos preguntábamos si la solución a este problema sería incluir la renta o denegar la deducción en una de las jurisdicciones implicadas. Sin embargo, la primera idea que extraemos de su análisis es que no se precisa en qué jurisdicción se está realizando la erosión de la base imponible.

3.2. ¿Supremacía de la naturaleza jurídica o de la forma de la operación?

Quizás para una mejor corrección de la doble no imposición hubiera sido deseable dar prevalencia al principio de la supremacía de la esencia o naturaleza jurídica de la operación por encima de la forma o simple denominación. Las disparidades en el régimen jurídico de las instituciones que existen en los diferentes países dificultarían aún más arbitrar soluciones bajo este principio de Derecho internacional. Los Estados en virtud de su Soberanía Nacional tienen libertad para diseñar el régimen jurídico de sus instituciones que no tienen por qué tener un equivalente en el resto de las legislaciones de otros países. Lo hemos visto, en el caso concreto de los juros brasileños, a través del análisis de

la Sentencia de la Audiencia Nacional. El caso de la acción 2 es un buen ejemplo de la falta de coordinación y del problema de la calificación entre los diferentes países.

3.3. Reglas prácticas para evitar la «doble no imposición» y la «doble imposición»?

Por ello, y a nuestro juicio con buen criterio, las recomendaciones se han inclinado por reglas prácticas y potencialmente muy efectivas que pueden contribuir a evitar la doble no imposición. La OECD ha realizado grandes avances, en primer lugar, respecto al alcance de las recomendaciones (consolidación fiscal, sociedades pertenecientes al mismo grupo y estructuras organizadas) y, en segundo término, respecto a la jurisdicción que debe aplicar la regla primaria y la secundaria. Sin embargo, uno de los inconvenientes que se derivan de la aplicación práctica de la acción 2 del Plan BEPS es la complejidad que aporta al sistema tributario internacional en su conjunto, siendo previsible que también puedan aumentar los supuestos de doble imposición. Si cada Estado actúa de forma independiente y aislada es previsible que aumente la proliferación de los casos de doble imposición.

3.4. *La coordinación entre las jurisdicciones implicadas y la reforma de los procedimientos de aplicación de los tributos: el éxito de las linking rules*

El éxito de la articulación de las reglas como *linking rules* o reglas encadenadas va a exigir una buena coordinación y transmisión de la información entre los países implicados. Pero sin duda, este es el común denominador de todas las acciones de BEPS y de lo que dependerá en gran medida su trascendencia. En el caso concreto de la acción 2, como la mayoría de recomendaciones se refieren a grupos de entidades, el conocer el régimen aplicable a la operación y la obtención de información no tiene por qué constituir un gran inconveniente para el contribuyente. No obstante, las consecuencias prácticas de los cambios

que van a surgir en la era post BEPS van a ser trascendentales ya que, en términos generales, se exige una transformación en la exigencia de cooperación entre las Administraciones tributarias internacionales, reivindicándose una mayor implicación, además de la consecuente reforma de los procedimientos de aplicación de los tributos y de los procedimientos de inspección.

3.5. *La implicación de la OCDE y de la UE en la tributación de los instrumentos híbridos: nuevos modelos de fiscalidad internacional*

Debido a la implicación de los diferentes planes de acción diseñados desde la OCDE/G20 y las directrices adoptadas desde la Unión Europea, el marco jurídico que presenta la tributación internacional resulta extremadamente complejo. A partir de ahora las empresas tendrán que procurar adaptarse a estos nuevos modelos de fiscalidad internacional.

3.6. *Trasposición de las recomendaciones de la acción 2 en España*

En el caso de España se han tomado como referencia alguna de las recomendaciones del Plan BEPS y se comenzaron a incorporar medidas en la LIS, sin esperar a la conclusión del resto de trabajos pendientes sobre mecanismos híbridos y a los criterios de coordinación que debían ser elaborados por la OECD antes de septiembre de 2015. Sin embargo, en términos generales podemos afirmar que el punto de partida ha sido una buena trasposición en nuestra normativa de algunas de las recomendaciones realizadas.

Como hemos visto España ha acogido entre sus primeras medidas la regla primaria o *primary response* en el artículo 15.j. LIS, sin embargo la traslación que ha llevado a cabo la normativa española se aparta de la recomendación realizada por la OECD ya que entiende que también se generaría una discordancia híbrida no solo cuando la renta no hubiera soportado tributación en la otra jurisdicción implicada, sino también cuando hubiera sido gravada pero bajo un tipo de gravamen inferior al 10% y este último supuesto no es contemplado por el Informe.

En nuestra opinión, el nuevo artículo 21 de la LIS que recoge la regla defensiva ha mejorado el mecanismo de exención contribuyendo también a evitar la doble imposición y dando además cumplimiento a la preceptiva incorporación de las medidas de modificación de la directiva matriz-filial a las que estaba obligada España. Al no existir *a priori* un instrumento híbrido por naturaleza la aplicación de las reglas del artículo 21 LIS va a depender del efecto que produzca el mecanismo en la otra jurisdicción. De nuevo la efectividad de la medida descansa en el esencial intercambio de información entre las jurisdicciones implicadas.

Por lo demás, habrá que esperar a las próximas medidas sobre los mecanismos híbridos, a través de las cuales se irá modificando poco a poco nuestro régimen interno en aras a evitar la erosión de las bases imponibles de los sistemas nacionales.

Finalmente podemos concluir que, en términos generales, todas las iniciativas y medidas analizadas tanto de desde la Unión Europea como desde la OCDE, han supuesto un gran avance en la identificación de los instrumentos financieros híbridos y en la corrección de sus efectos.

4. BIBLIOGRAFÍA

- AVI-YONAH, R.S. (2000): «Commentary on Rosenbloom, International Tax Arbitrage and the International Tax System», 53 *Tax Law Review*.
- AVI-YONAH, R. S., ALABI, O. (2014): «A Model Treaty for the Age of BEPS», *University of Michigan Public Law Research Paper*, n.º 411.
- BARRERO, M., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A. y RANZ, A. (2015): «El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados de 2014», DOC. n.º 5, *Instituto de Estudios Fiscales*.
- CALDERÓN, J. M., y PUYOL, A. (2015): «El paquete de UE de transparencia fiscal de 2015: nuevas medidas del Plan “EU-BEPS” en el horizonte», *Nota Técnica, EY abogados*.
- CARBAJO VASCO, D. (2014): «El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional», *Carta Tributaria. Monografías*.
- CARBAJO VASCO, D. (2015): «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, n.º 154.
- DE BOER, R. y MARRES, O. (2015): «BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements», *Intertax*, vol. 43, Iusse I.
- DOURADO, A.P. (2015): «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6», *Intertax*, vol. 43, Issue I, p. 43.

- EDGE, S. (2014): «Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform – Tax Arbitraje with Hybrid Instruments», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 6/7.
- GARCÍA PRATS, F. A. (2011): «Qualification of hybrid financial instruments in Tax Treaties», *Diritto e Pratica Tributaria internazionale*, n.º 3.
- FINNERTY, C.J., MERKS, P., PETRICCIONE, M. y RUSSO, R. (2007): *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD.
- JIMÉNEZ BLANCO, J. I. (2015): «El uso de los instrumentos financieros híbridos en la planificación fiscal internacional», *Fiscalidad Internacional*, Tomo II, 6ª edición, CEF.
- LÓPEZ RIBAS, S. (2014): «Plan BEPS, acción 2: recomendaciones sobre híbridos», núm. 12, *Carta Tributaria-Monografías*.
- MALHERBE, J., TELLO, C.P. y GRAU RUIZ, A. (2014): *La Revolución Fiscal de 2014, FATCA, BEPS, OUDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2014): «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿Final, el principio del final o el final del principio? », *Quincena Fiscal*, n.ºs 1-2.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. (2014): «Delimitación de los principales focos de competencia fiscal en la Unión Europea», *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona.
- OECD (2010): *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, OECD, París.
- OECD (2011): *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD Publishing.
- OECD (2012): *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, OECD, París.
- OECD (2013, a): *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
- OECD (2013, b): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
- OECD (2014): *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
- OECD (2015): *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París.
- PEDROSA LÓPEZ, J.C. (2014): «FATCA como límite a las planificaciones fiscales “agresivas”. Especial referencia a los instrumentos híbridos», *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal* (Dir. GARCÍA PRATS, F. A.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PEDROSA LÓPEZ, J.C. (2015): «El tratamiento de los “Juros sobre o capital propio” como instrumento financiero híbrido. Remisión a la sentencia 712/2014 de audiencia nacional», *Quincena fiscal*, n.ºs 1-2.
- POPA, O. (2014): «Hybrid Entity Payments – Extinct Species after the BEPS action Plan», *Eur. Tax*.
- ROSEBLOOM, H.D. (2000): «The David R. Tillinghast Lecture “International Tax Arbitrage and the International Tax System”», 53 *Tax Law Review*.
- SANZ GADEA, E. (2014): «Recetas para neutralizar los efectos perniciosos de los híbridos», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 4.

- SERRANO ANTÓN, F. (2004): «El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho*, n.º 72.
- SERRANO ANTÓN, F. (2015): «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 391.
- TATAROVÁ, M. (2012): «Hybrid Mismatch Arrangements: The OECD Report and the Canadian Perspective», en D.G. ALTY, B.R. CARR, M. R. SMITH y C.J. STEEVES, ed., *Canadian Tax Journal*.
- VAN DEN HURK, H. (2014): «Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision», *Bulletin for International Taxation*, vol. 18, n.º 9.
- YAKIMOVSKY, G. (2015): «BEPS: el mayor cambio en las reglas fiscales internacionales en una generación», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 913, BIB 2015/17746.

La evolución en las estrategias de la OCDE y la Unión Europea frente a la erosión de las bases imponibles: del bilateralismo al instrumento multilateral del Plan de acción BEPS

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
Universidad de Málaga

Resumen:

El sistema económico internacional ha experimentado un profundo cambio en los últimos 50 años. La apertura de fronteras, la expansión de las empresas a otros territorios, la globalización y toda una serie de factores han puesto de manifiesto la insuficiencia de los estándares fiscales internacionales frente a la doble imposición y doble no-imposición que se han articulado durante el siglo XX y la primera década del siglo XXI. Así, nuestro trabajo se centra en analizar si el Plan de Acción BEPS y, concretamente, su Instrumento Multilateral propuesto en la Acción 15^a van a contribuir a solventar definitivamente los efectos perjudiciales de una desarmonización tributaria a nivel europeo que viene dándose durante años, y en los que la necesidad de aproximación de los sistemas fiscales es una realidad ineludible e imperiosa.

Abstract:

International tax system has suffered a several change in recent years, and the best example is the turnaround led by the OECD and the European Union on strategies to fight the base erosion and profit shifting. Unilateral or bilateral tax solutions between States have changed toward global tax solutions: the multilateralism. In this context, the multilateral phenomenon is a definitive solution in a long time, and the States are the main actors.

Palabras clave:

Aproximación fiscal; Plan de Acción BEPS; Multilateralismo; Instrumento Multilateral.

Keywords:

Tax Approach; Action Plan BEPS; Multilateralism; Multilateral Instrument.

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN: LA EVOLUCIÓN DEL BILATERALISMO Y EL AVANCE HACIA EL MULTILATERALISMO EN EL PLANO INTERNACIONAL

El sistema económico internacional ha experimentado un profundo cambio en las últimas décadas. La apertura de fronteras, la expansión de las empresas a otros territorios, la globalización y toda una serie de factores, han puesto de manifiesto la insuficiencia de los remedios de carácter bilateral en la lucha frente a la doble imposición y la doble no-imposición.

Los precedentes históricos nos muestran cómo los Estados han articulado soluciones frente a los problemas derivados de la descoordinación fiscal entre sus Ordenamientos jurídicos tributarios a través de los Convenios de doble imposición. Tanto es así que tenemos constancia de su existencia a mediados del siglo XIX, cuando se hablaba de los denominados «Tratados de doble imposición» firmados en 1843 y 1845 por Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia basados en la asistencia administrativa recíproca,¹ aunque no fue hasta 1899 cuando a la firma de Convenio fiscal entre Austria y Prusia se abordó en puridad el tema de la doble imposición.

En esta línea, el rol asumido por la Sociedad de Naciones goza de un innegable reconocimiento, plasmado en los primeros Modelos de Convenio de Doble Imposición (MCDI): el MCDI de 1928; el MCDI de México de 1943, y el MCDI de Londres de 1946. Tras su disolución, fue la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) la que asumió el liderazgo para combatir la doble imposición y promover la cohesión tributaria internacional. Gracias a su labor vio la luz el primer Modelo de Convenio de la OCDE en 1963, pasando por sucesivas reformas en 1977, 1992, 2010, y las esperadas para 2016.²

Estas laboriosas tareas en la búsqueda del consenso entre los Estados comparten un patrón común: articular soluciones frente a los problemas

¹ Entre otros, véase Bühler *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versión castellana de CERVERA TORREJÓN, F.) Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 173.

² Cfr. Dagan, T., «BRICS: Theoretical Framework and the Potential of Cooperation» en BRAUNER y Pistone *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, 2015, pp. 17-18 argumenta que la labor de la OCDE en la articulación del Modelo de Convenio ha conllevado su dominio absoluto como referencia para la futura elaboración de Convenios bilaterales, ya que, como aclara el autor, el 75% de los actuales Convenios de doble imposición a nivel mundial se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE.

que suscita la descoordinación entre los Ordenamientos jurídicos tributarios y que, o bien producen un doble gravamen de rentas, o bien una doble exención.

En este contexto, el devenir de la última década del siglo XX y la entrada en el siglo XXI ha traído consigo el fenómeno de la globalización económica, que sin ser un concepto nuevo ni moderno, suscita multitud de cuestiones, entre otras: los efectos del traslado por parte de las empresas de sus centros de trabajo y las rentas generadas en esos territorios y, en consecuencia, los mecanismos que articulan los Estados toda vez que normas tributarias en ocasiones tan dispares entran en relación.³

Deteniéndonos en la segunda de estas ideas, los Estados configuran unilateralmente sus disposiciones tributarias a nivel interno y ello, como resulta evidente, conlleva que irremediabilmente entren en conflicto en el plano internacional con la normativa de otros Estados, generando oportunidades para que las empresas y grupos multinacionales utilicen dichas lagunas y fricciones para minimizar su carga tributaria.⁴

En este contexto se aprecia la inoperancia de los Estados en la búsqueda de soluciones bilaterales: a pesar de los múltiples esfuerzos realizados durante más de 150 años, no han consensuado instrumentos eficaces frente a los constantes problemas que acarrea la interrelación de la normativa tributaria entre los Estados. Es más, el fenómeno de la globalización ha amplificado los efectos perjudiciales de las discrepancias entre los sistemas tributarios de los distintos países, lo que ha hecho necesario reexaminar ciertas características del sistema actual de convenios fiscales bilaterales que facilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.⁵

³ La literatura económica ha sido prolífica sobre los efectos a corto, medio y largo plazo del proceso de globalización. Entre otros, véase CRUZ PADIAL (2007), p. 12 que argumentaba que en un futuro muy inmediato, la globalización económica podía ser el motivo por el que se desencadenase un proceso de transformación sustantiva en la propia configuración interna de los sistemas tributarios.

⁴ Cfr. CARBAJO VASCO (2015), p. 50 quien argumenta que las empresas multinacionales de carácter digital han sido las principales beneficiarias del sistema internacional tributario hasta la fecha, motivo por el cual se promovieron soluciones al respecto (*v. gr.*, Plan de Acción BEPS).

⁵ Vid. OCDE (2015), p. 9 donde especifica que los problemas de la fiscalidad internacional nunca habrían ocupado un lugar tan privilegiado como en nuestros días, a la vez que afirma que la integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional.

De este modo, la adaptación sucesiva de los Convenios fiscales bilaterales y la introducción de nuevos Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE resultó ser una solución útil durante el siglo XX, pero ineficaz en la actualidad. Es por ello por lo que los estándares actuales que caracterizan el sistema fiscal internacional tienen que replantearse. El modelo económico y fiscal seguido en los últimos años entraña problemas significativos y es desde los organismos e instituciones internacionales –concretamente, G20, G8 y OCDE– donde se potencia ese cambio al que estamos asistiendo, siendo este el marco donde surgió el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) impulsado por la OCDE y el G-20, publicado en septiembre de 2013 y que supone, al menos en puridad, el avance hacia un sistema en el que los Estados deben potenciar el diálogo a nivel internacional y consensuar parámetros comunes en torno a la configuración de normas mundiales uniformes.

En otras palabras, se ha abandonado la metodología por la que los Estados resolvían la problemática fiscal concertando un Convenio de doble imposición bilateral para dar paso a los acuerdos multilaterales, y el mejor ejemplo de ello es la Acción 15ª del Plan de Acción BEPS: el Instrumento Multilateral.⁶

2. ACTUACIONES INTERNACIONALES Y EUROPEAS TENDENTES A LOGRAR UNA APROXIMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES: EL CASO PARTICULAR DE LA OCDE Y LA UNIÓN EUROPEA

Durante las últimas décadas han sido prolíficas las medidas a nivel europeo e internacional tendentes, por un lado, a articular medidas contra la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de las rentas, y por otro, conseguir una aproximación de los sistemas fiscales articulando parámetros y estándares comunes en la lucha frente a los paraísos fiscales o, más ampliamente, frente al fraude fiscal.

⁶ SERRANO ANTÓN (2015), pp. 308-316, argumenta que el fenómeno multilateral no constituye una iniciativa puramente novedosa, ya que a lo largo del siglo XX han existido otras iniciativas de este tipo (*v. gr.*, el GATT firmado en el año 1948; el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina de 1971; el Convenio Multilateral de los países nórdicos de 1989, y el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua de 1995, este último tratado con posterioridad en este trabajo).

Todas estas iniciativas comparten un patrón común: si bien podemos calificarlas de abundantes en un corto período de tiempo, y que reflejan una voluntad de acción por parte de los entes que lo promueven, han resultado ser ineficaces para articular soluciones frente a lo descrito *supra*, es decir, una lucha férrea frente a la deslocalización de beneficios y conseguir estándares fiscales uniformes, al menos, a nivel comunitario.

La OCDE, desde la disolución de la Sociedad de Naciones, ha sido la organización internacional líder frente al fraude y/o elusión fiscal, yendo la Unión Europea a remolque de las iniciativas que previamente promovía la primera de estas.

La actuación de la OCDE en las últimas décadas podemos clasificarla en dos bloques: un primer bloque que se caracteriza por atajar de manera unilateral o bilateral por parte de los Estados la utilización de los paraísos fiscales, que enmarcaremos hasta el año 2009, y un segundo bloque en el que bajo el pretexto del consenso entre los Estados, se centra en la búsqueda de soluciones frente al fraude fiscal y la doble no imposición, que caracterizan los años posteriores a 2010.

En el primero de estos bloques, la consecución por la OCDE del primer Modelo de Convenio de la OCDE en 1963 ha sido considerado el gran logro en la articulación de soluciones fiscales frente al gran problema que asolaba el pasado siglo en el ámbito tributario: prevenir la doble imposición de rentas a nivel internacional. Más adelante, tras unos años en los que la actividad se centraba en la firma de un Convenio de doble imposición de carácter bilateral entre los Estados, en los años 90 la lucha se centró frente a los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperativas.

Así, los informes y dictámenes de la OCDE en este primer bloque que ponen de manifiesto lo descrito, de forma sintetizada, son los siguientes:

- Informe de 1998 «Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente», aprobado por los ministros representantes de los Estados y que supuso la conceptualización de los paraísos fiscales así como sus elementos definidores, algo de suma relevancia.
- Creación del Foro de Competencia Fiscal Perjudicial en el año 2000, cuyos trabajos dieron origen a los informes sobre la identificación y eliminación de prácticas fiscales perjudiciales.

- De este modo, tras la creación del Foro, en el año 2001 se creó la primera lista de «países sospechosos» dando como resultado 41 países.
- En el año 2002 se crea el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal.
- En el año 2003 se crean los Grupos de Trabajo y el Foro Global (Ottawa) con el fin de definir los elementos y principios básicos del *level playing field*.
- En el año 2006 el G-20 pasa a formar parte de la lucha contra el fraude, algo que tendrá suma relevancia en el futuro.
- Desde el año 2006 hasta la cumbre de Londres de 2009 se firmaron convenios de cooperación con jurisdicciones «sospechosas» de constituir paraísos fiscales, y a final de ese año se eliminó la lista negra de paraísos fiscales, quedando las restantes jurisdicciones no firmantes de los mencionados convenios subsumidas en la denominada “lista gris”.

A raíz precisamente de la publicación de la «lista gris» de paraísos fiscales se pone fin al primer bloque y se adentra en un segundo bloque que podemos caracterizarlo como más evolucionado, es decir, más sofisticado en los planteamientos frente a la planificación fiscal y la erosión de las bases, en los que el consenso entre los Estados es la piedra angular.

A partir del año 2010 se produjo un cambio de rumbo que conllevó numerosas reuniones entre los representantes de la OCDE y los miembros del G-20 y G-8, alertando de una situación límite que se estaba produciendo. Las estrategias frente a la planificación fiscal agresiva de las multinacionales requerían de una solución firme y coordinada entre los Estados. Como resultado, el G-20 solicitó a la OCDE la creación de un Plan de acción que asegurase que los beneficios tributarán allí donde se generen.

Y como resultado de ello, el instrumento por excelencia de reformulación de los parámetros del sistema de fiscalidad internacional que conocemos, el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, en referencia a *Base Erosion and Profit Shifting*), publicado en septiembre de 2013, con sendos informes en 2014 y los Informes finales *Action by Ac-*

tion de octubre de 2015, que si bien pretendían implementar de manera definitiva el Plan, muchos aspectos han quedado en el olvido.

En el seno de la Unión Europea, como decíamos anteriormente, sus actuaciones han ido a remolque de la OCDE, si bien poseen una ventaja notable: sus Directivas tienen un valor vinculante para los Estados miembros y son de obligatoria transposición, al contrario que los informes y recomendaciones de la OCDE que constituyen meros instrumentos de *soft law*.

Sin necesidad de ser exhaustivos sí creemos conveniente referir algunas de las más significativas y hacerlo en un doble sentido: uno, porque algunas de ellas han ido poniendo soluciones parciales al problema y otro, porque algunas otras que podrían haber resultado trascendentes no se han desarrollado como estaba previsto, lo que hubiera sido sin duda de gran importancia y relevancia para el fin propuesto.

En este sentido, y centrándonos en la última década, en lo que se refiere a medidas que han contribuido a ir mejorando la situación de deslocalización generada por las multinacionales aportando soluciones parciales, creemos importante resaltar:

- Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
- Directiva 2003/49/CE, sobre régimen fiscal común en materia de intereses y cánones.
- Directiva 2009/133/CE, sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de títulos.
- Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo sobre la asistencia mutua en materia de recaudación.
- Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
- Directiva 2011/96/UE, sobre régimen fiscal común de matrices y filiales.
- Plan de acción frente al fraude y evasión fiscal adoptado el 6 de diciembre de 2012.

Como más relevantes y recientes, por su trascendencia, debemos resaltar la propuesta de la Comisión Europea de una Directiva de Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades (conocida como BICIS) publicada en 2011, si bien con escaso éxito, aunque parece ser que a instancias precisamente de la propia Comisión se espera su reactivación mediante el Plan de Acción para la creación de una coherencia necesaria en el Impuesto sobre Sociedades, presentado en junio de 2015.

Por otro lado, resulta digno de mención el paquete de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan «EU-BEPS» en el horizonte, presentado por la Comisión el 18 de marzo de 2015 como parte de un programa para combatir el fraude y la evasión fiscal, así como la competencia fiscal perniciosas en materia societaria, y el reciente «Paquete de medidas contra la elusión fiscal» publicado el 28 de enero de 2016 que trae como instrumento estrella la propuesta de Directiva *Anti Avoidance Tax Base* (conocida como anti-BEPS).

Con ello, estas últimas medidas se alinean con los principios básicos del Plan de Acción BEPS y representan un avance significativo respecto de las recomendaciones efectuadas hasta ese momento y ponen de manifiesto la pretensión de la Comisión de poner a la Unión Europea en vanguardia de las medidas que hagan frente al fraude y a la evasión fiscal internacional.

3. EL PLAN DE ACCIÓN BEPS COMO HITO HISTÓRICO EN LA APROXIMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES A NIVEL INTERNACIONAL

3.1. Contextualización internacional del plan de acción BEPS

El Plan de Acción BEPS desarrollado e implementado por la OCDE pone el foco de atención en el conocido Instrumento Multilateral previsto en su acción 15^a, tanto por los aspectos que engloba como por la trascendencia internacional que posee, si bien debemos diferenciar entre la era BEPS –a raíz de la publicación del Plan- y la era post-BEPS –tras la publicación de los Informes Finales de octubre de 2015 y su implementación posterior–.

Como punto de partida debemos preguntarnos: ¿en qué consiste el Instrumento Multilateral articulado por el Plan de Acción BEPS? La respuesta a esta

cuestión plantea varias casuísticas, por lo que conviene dividir esta conceptualización sobre la base de, por un lado, el objetivo general, y por otro, los objetivos específicos del Instrumento Multilateral.

Como objetivo general, la articulación de un nuevo Instrumento o Tratado con carácter multilateral por la OCDE pretende resolver las problemáticas analizadas en las restantes acciones del Plan BEPS (*v. gr.*, economía digital, estatuto del establecimiento permanente, híbridos, abuso de convenio) a fin de implementar un Convenio que recoja las casuísticas particulares de los Estados miembros firmantes para conseguir a nivel internacional un consenso sobre normas fiscales uniformes en la materia. Por tanto, al hablar del Plan de Acción BEPS nos estamos refiriendo ineludiblemente a la culminación de su Instrumento Multilateral.

En un plano más específico, podemos establecer que consiste en la formalización de un nuevo Tratado o Convenio vinculante para los Estados que solvente los problemas que sufren los Convenios de doble imposición de carácter bilateral desde hace más de 100 años y que han resultado ser insuficientes para solucionar el problema de la doble imposición durante el siglo XX y la doble no-imposición en la actualidad.

Visto esto, la trascendencia internacional de la acción 15^a es patente: las restantes problemáticas analizadas en las 14 acciones del Plan de Acción BEPS encuentran su solución bajo la articulación del Instrumento Multilateral expuesto en la acción 15^a, como la solución fiscal definitiva a los problemas más significativos que engloban al sistema fiscal internacional. Por ello, los Estados miembros de la OCDE han decidido estudiar la viabilidad de un Instrumento multilateral cuya implementación produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de los miles de Convenios fiscales bilaterales, debido al período temporal necesario para su actualización que, como sabemos, promedia los cuatro años de duración.

Es así como, bajo el título «Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales», la Acción 15^a del Plan de Acción BEPS pretende:⁷

Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo de-

⁷ Vid. OCDE, Action Plan on Base Erosion And Profit Shifting, *OCDE Publishing*, Bruselas, 2013, p. 23.

seen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.

Situados en la era post-BEPS, el marco en el que los Estados la afrontan se antoja atípico: por un lado, urge la implementación definitiva del Instrumento multilateral ansiado por la OCDE y, por otro, los Estados tienen la necesidad de articular los mecanismos necesarios para alcanzar un consenso sobre los parámetros del Instrumento Multilateral.

Con el objetivo de llevar a cabo la completa implementación de la Acción 15^a de BEPS y, por consiguiente, del cúmulo de las acciones anteriores, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, refrendado por los Ministros de finanzas congregados en el G-20 y los gobernadores de los Bancos Centrales, mediante una reunión en febrero de 2015, establecieron la creación de un grupo de trabajo *ad hoc* formado por más de 80 países cuyo objetivo fundamental es completar el trabajo de la Acción 15^a y contribuir a su rápida implantación conforme al calendario temporal establecido, y serán invitados de igual modo Organizaciones internacionales con el estatus de miembro observador.⁸

En el seno del grupo de trabajo se define al Instrumento multilateral desde dos aspectos: en primer lugar desde un plano de conveniencia como un instrumento no sólo viable, sino también deseable; y en segundo lugar desde un plano organizativo, en relación a que deberán convocarse con rapidez las negociaciones del mismo, lo que pone de manifiesto una vez más su importancia como eje vertebrador del Plan de Acción BEPS.

⁸ Los miembros del grupo *ad hoc* hasta el 1 de enero de 2016 son: Alemania, Andorra, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bangladesh, Barbados, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Burkina Faso, Bután, Canadá, China (República Popular), Chipre, Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Fiji, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Guatemala, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Islas Marshall, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kazajistán, Letonia, Líbano, Liberia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Marruecos, Mauricio, México, Moldavia, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Dominicana, Rumanía, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Singapur, Sri Lanka, Suazilandia, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Tanzania, Túnez, Turquía, Uruguay, Vietnam y Zambia.

Este grupo, cuyo comienzo de las actuaciones se produjo el pasado 27 de mayo de 2015 y el inicio del trabajo sustantivo a principios de noviembre de 2015, tiene el firme propósito de llevar a término la tarea encomendada y abrir el Convenio o Instrumento multilateral a la firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016.

Tras la publicación del Plan de Acción BEPS en 2013, los posteriores Informes de 2014 y el Informe final BEPS de la Acción 15^a de octubre de 2015, se afirma que el objetivo principal es sentar las bases de un sistema moderno de fiscalidad internacional conforme al cual los beneficios serán gravados allí donde tiene lugar la actividad económica y la creación de valor mediante la implementación definitiva del Instrumento multilateral.

Así, el Informe Final BEPS de la Acción 15^a describe esta situación en base a tres bloques:⁹

1. La necesidad de comenzar rápidamente la implementación de las medidas
2. Seguimiento de la implantación e impacto de las medidas en los distintos países
3. Un marco de carácter inclusivo basado en el diálogo y la cohesión.

En relación con el primero de ellos, la mayoría de las medidas propuestas del paquete BEPS en general y las relativas al Instrumento multilateral en particular requerirán cambios en los Convenios fiscales bilaterales, aunque cabe recordar, como se encarga de remarcar el Informe final BEPS de la Acción 15^a, que los países son soberanos y que de ellos dependerá la puesta en marcha de estos cambios.¹⁰

De igual modo, la implementación de las medidas puede llevarse a cabo de manera diversa, siempre que no entren en conflicto con los compromisos jurídicos internacionales. Además, se destaca la importancia decisiva de una adop-

⁹ Vid. OCDE (2015) pp. 12-15.

¹⁰ Los Estados no sólo tienen la capacidad para decidir la implementación del Instrumento multilateral, sino que, siguiendo la tesis esgrimida por MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO (2014), pp. 87-115, deben meditar muy bien las reacciones, legislativas y de sus Administraciones tributarias, a las recomendaciones internacionales que se deriven del Plan de Acción BEPS.

ción coherente de las medidas, para lo que la creación del grupo de trabajo *ad hoc* constituye una base sólida sobre la que actuar.

El segundo de los bloques lo constituye la necesidad del seguimiento en la implantación y eficacia de las medidas adoptadas en el contexto del proyecto BEPS. Los mecanismos de control sobre el compromiso de los Estados y su capacidad para llevar a cabo dicha implementación se tornan en un pilar fundamental, y precisamente de este compromiso y capacidad dependerá la mayor o menor implementación del Instrumento multilateral.

El tercero de los bloques constituye un apartado esencial del Instrumento multilateral del Plan BEPS: la cohesión tributaria mediante un amplio consenso entre los Estados y, en este caso, el marco de participación en su puesta en marcha. Se pretende establecer un marco todavía más inclusivo, donde seguirán teniendo cabida otros organismos internacionales y organizaciones fiscales regionales, y donde los países de la OCDE y el G-20 trabajarán juntos durante el año 2016 para diseñar y proponer un marco que respalde y supervise la implementación del paquete BEPS, permitiendo la participación de los países en igualdad de condiciones.

3.2. *El instrumento multilateral de BEPS como hito histórico*

Contextualizado en el panorama internacional el Instrumento Multilateral del Plan BEPS, debemos cuestionarnos lo siguiente: ¿es realmente este Instrumento Multilateral un hecho que marca un antes y un después en el sistema fiscal internacional? En este punto se plantean no pocas dificultades, y las respuestas que emergen desde los distintos sectores resultan significativas al respecto.

Un sector doctrinal considera afirmativa esta cuestión en base a una división de etapas en la lucha frente a la deslocalización de los beneficios por las multinacionales, entre los que destacamos a SANZ GADEA que contextualiza estas etapas en base a tres enfoques:¹¹

¹¹ Cfr. SANZ GADEA (2015), pp. 102-103.

- a) Primer enfoque: en el que predomina el objetivo de distribuir apropiadamente los ingresos fiscales sobre los beneficios de los grupos multinacionales, caracterizado por la implementación del Modelo de Convenio de la OCDE.
- b) Segundo enfoque: basado en la tributación sobre la base imponible consolidada distribuida entre las empresas del grupo multinacional mediante una fórmula de reparto y, por tanto, caracterizado por el sistema de la *Common Consolidate Corporate Tax Base* (CCCTB).
- c) Tercer enfoque: en el que se configura el diseño político de eliminar la doble no imposición, y en el que el Proyecto BEPS es su estandarte.

Ahora bien, considera afirmativa esta cuestión tomando como base el Proyecto BEPS en su conjunto, no de manera aislada el Instrumento Multilateral esgrimido en la acción 15^a. Sin embargo, si adoptamos un enfoque funcional, podríamos asimilar el Instrumento Multilateral al Plan de Acción BEPS en su totalidad, es decir, dado que el Tratado o Convenio multilateral de BEPS se configura como un mecanismo de solución de los problemas que engloban las restantes acciones BEPS cabe equiparar el Proyecto BEPS con el Instrumento Multilateral a efectos de su reconocimiento como hecho con relevancia histórica en el panorama fiscal internacional.

En esta línea, MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO difieren de tal calificación al Proyecto BEPS por fundamentalmente dos motivos: el primero de ellos la indefinición de muchos de los apartados que resultan cruciales de cara a su posible interpretación (*v. gr.*, no se define el concepto siquiera de «erosión de bases» o «planificación fiscal agresiva»); y el segundo por la disparidad de las bases imponibles con la realidad económica de cada jurisdicción, para lo que el Plan BEPS puede servir es para provocar un movimiento importante aunque no otorgue una solución definitiva en la materia.¹²

¹² MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO (2014), pp. 110-111. En este sentido CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA (2015), pp. 18-19 afirman que el objetivo del Plan de Acción BEPS no es lo esgrimido en sus líneas de actuación, sino que constituye un mensaje dirigido a la principal masa de contribuyentes (las personas físicas) que sostienen el sistema fiscal en el sentido de que los «grandes contribuyentes» (las personas jurídicas) están igualmente sujetos a una «contribución fiscal justa» a fin de mantener estable el nivel de «cumplimiento voluntario» por parte de las personas físicas y en los países emergentes y en desarrollo.

Por otro lado, como plantea SERRANO ANTÓN, el fenómeno multilateral no constituye una iniciativa puramente novedosa ya que, aunque la gran mayoría de Convenios de doble imposición son de carácter bilateral, existe un pequeño número de Convenios multilaterales en vigor o que han estado en vigor, como entre otros: el Acuerdo General de la Organización Común Africana, Madagascar y Mauritania firmado en 1971; el Acuerdo para la eliminación de la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal entre los Estados de la Unión Económica Árabe firmado en 1973; el Convenio multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional firmado por los miembros del COMECON en mayo de 1977; el Convenio de la ECOWAS firmado en 1975, y el Convenio de los países nórdicos para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio firmado en 1996.¹³ Además, no debemos olvidar como un precedente de éxito de las soluciones fiscales multilaterales el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua elaborado por un comité de expertos del Consejo de Europa sobre la base de un borrador de la OCDE, abierto a su firma en 1988 y que entró en vigor en 1995.¹⁴

De este modo, observamos que durante la segunda mitad del siglo XX varias han sido las iniciativas que potenciaban la multilateralidad entre los Estados como solución frente a la doble imposición en materia de renta y patrimonio, si bien no resultan eficaces frente a las exigencias que plantea actualmente la doble no-imposición. Así, el Instrumento Multilateral como idea pionera no tiene encaje dados los precedentes inmediatos que llevan sucediéndose desde hace más de 40 años.

Sin embargo, a nuestro juicio, la novedad del Instrumento Multilateral radica en otro aspecto no menos importante: el consenso de la comunidad internacional para erradicar la deslocalización de los beneficios de las empresas y grupos multinacionales a fin de que los beneficios tributen allí donde se generen. Por tanto, si bien el Tratado de BEPS como idea pionera de mul-

¹³ Cfr. SERRANO ANTÓN (2015) pp. 314-315. En el mismo sentido MARTÍN JIMÉNEZ (2015), pp. 831-860 realiza un análisis del Acuerdo General sobre el Comercio y las Tarifas (GATT), la sucesora del mismo, la Organización Mundial del Comercio y el Acuerdo General sobre el comercio de servicios (GATS) como ejemplos de acuerdos o Convenios multilaterales con relevancia internacional.

¹⁴ Para más detalle, véase el trabajo de FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), pp. 207-210.

tilateralismo entre los Estados no es tal, sí lo es en tanto que ha logrado abarcar el consenso de un elevado número de países que tienen como objetivo común erradicar la erosión de las bases ante una situación en la que el descontento social hacia las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas resultaba ser un problema de primer orden mundial¹⁵ y el liderazgo de la OCDE ha resultado ser una vía de consenso en las negociaciones para contribuir a tal fin.

4. LA ACCIÓN 15ª DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS: ¿UN NUEVO PRINCIPIO DEL SISTEMA FISCAL INTERNACIONAL?

En las últimas décadas hemos experimentado un fenómeno significativo: la evolución en las estrategias de los Estados para combatir la deslocalización de beneficios por parte de las empresas y grupos multinacionales. Desde una primera etapa en la que los esfuerzos de la OCDE y la Unión Europea se centraban en identificar los territorios sospechosos de constituir paraísos fiscales hacia otra etapa en la que estas medidas se han superado hacia soluciones consensuadas entre los Estados en una lucha férrea frente al fraude fiscal a nivel global.

En relación con la primera de estas etapas, la OCDE tomó conciencia a finales del siglo pasado de la lucha contra los paraísos fiscales y, más concretamente, en la identificación de sus elementos caracterizadores mediante el Informe «*Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente*» publicado en 1998, donde se recogían una serie de parámetros que permitiesen considerar a un territorio como paraíso fiscal. Más adelante, ya en la primera década del año 2000, y a raíz del anterior Informe, se creó la primera lista de países denominados «sospechosos» de constituir un paraíso fiscal y, frente a esto, se creó el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información y el Foro Global en 2002 y 2003 respectivamente. Así, en la recta final de esta etapa, du-

¹⁵ Cfr. VAN DER HURT (2014), pp. 9-30, donde se recoge un profundo análisis de las estrategias desarrolladas por multinacionales como Amazon, Apple, Google o Starbucks que traían consigo una tributación irrisoria a pesar de sus cuantiosos beneficios anuales, y que supuso el descontento social de la comunidad internacional.

rante los años 2006 a 2009, la tarea fundamental de la OCDE consistió en la elaboración de la lista negra de paraísos fiscales y en la firma de acuerdos de colaboración, que dio lugar a la eliminación de la mencionada lista y su conversión en la denominada «lista gris», algo en lo que la intervención del G-20 en 2008 resultó fundamental.

En el plano de la Unión Europea las directrices iban al unísono con las dictadas por la OCDE: en el año 1998 se creó el Código de Conducta y, adentrados en el nuevo siglo, las Directivas han sido el mecanismo utilizado para trasladar a los Estados miembros la preocupación acerca de los paraísos fiscales y la lucha frente a estos. Ejemplo de ello, entre otras, son la Directiva 2003/47/CE del Consejo, de 3 de junio, *en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses*; la Directiva 2003/49/CE *sobre el régimen fiscal común en materia de intereses y cánones*, y la Directiva 2009/133/CE, *sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de títulos*.

Situados en la segunda etapa, la confirmación del cambio de tendencia hacia las soluciones basadas en el multilateralismo en el seno de la OCDE lo constituyó el más que conocido Plan de Acción BEPS contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios publicado en septiembre de 2013, como resultado de numerosas reuniones en la cumbre del G-20 y G-8 que alertaban de la necesidad de actuar los Estados de manera conjunta fijando pautas y parámetros comunes en la lucha frente al fraude fiscal de manera global. Tras esto, los Informes publicados en 2014 y los Informes Finales BEPS *Action by Action* de octubre de 2015 han implementado las medidas especificadas en el Plan, si bien debido al período temporal desde su publicación no se aprecian los resultados de forma patente.

En el plano comunitario, numerosas han sido las iniciativas que confirman este cambio de tendencia, como entre otras: la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, *sobre la asistencia mutua en materia de recaudación*; la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, *relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, y más recientemente la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que implementa el intercambio automático obligatorio de información entre las Administraciones tri-

butarias y el «Paquete de medidas contra la elusión fiscal» publicado el 28 de enero de 2016, al que ya hemos hecho referencia anteriormente en este trabajo.

Este análisis de las medidas articuladas por la OCDE y la Unión Europea sobre las estrategias para erradicar, primero, el uso de los paraísos fiscales y, más recientemente, el fraude fiscal a nivel internacional, dejan una evidencia clara: estas instituciones que se erigen como líderes en la lucha frente a la elusión fiscal han abandonado las recomendaciones y medidas relativas a las soluciones unilaterales o bilaterales por los Estados para empujarlos a consensuar parámetros comunes en la lucha frente al fraude fiscal a nivel internacional. Por ello, los principios clásicos que presiden las relaciones tributarias internacionales de territorialidad y personalidad encuentran un nuevo elemento en su campo de actuación: el multilateralismo.

Como bien es sabido, argumenta RUBIO GUERRERO, la práctica fiscal de los países se basa en una aplicación combinada de ambos principios (territorialidad y personalidad): tributación de residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica.¹⁶ Ahora bien, tras el enfoque otorgado por la Unión Europea y la OCDE a las soluciones fiscales frente a la problemática de la doble no-imposición, cabe hablar de un nuevo principio *de facto* de Derecho Internacional Tributario: el multilateralismo en las soluciones fiscales internacionales.

Al respecto, ROSEMBUJ argumenta la existencia de un principio internacional basado en la anti-erosión de la base imponible como una orientación global, que implica la existencia de circunstancias de hecho producidas por determinados agentes económicos cuyo espacio es la extraterritorialidad, frente a lo cual la reacción es necesariamente global.¹⁷ Una vez más y siguiendo esta línea, la solución frente a la erosión de la base imponible resulta de un acuerdo entre los Estados y, por tanto, del multilateralismo.

¹⁶ Cfr. RUBIO GUERRERO (2004), pp. 78-79.

¹⁷ Para más detalle, véase el trabajo de ROSEMBUJ (2012), pp. 89-92 que desarrolla este peculiar principio de la fiscalidad internacional en base a la «teoría de la renta sin Estado» recogida en KLEINBARD (2011).

El multilateralismo como principio del sistema fiscal internacional supone el reconocimiento, a nuestro juicio, de una serie de parámetros, a saber:

1. Las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales han resultado ser insuficientes frente a la doble no-imposición,
2. A raíz de lo anterior, urge un remedio frente al aumento de las estrategias de ingeniería fiscal por parte de las empresas y grupos multinacionales que erosionan su base imponible, y
3. Los Estados han aceptado que deben ceder parte de su soberanía tributaria en aras de armonizar normas mundiales uniformes frente a este tipo de prácticas.

Este último apartado requiere de una reflexión. Como bien es sabido, la capacidad soberana de los Estados se ha visto limitada desde la consolidación del espacio económico europeo. En este sentido MARTÍN QUERALT y MARTÍNEZ LAFUENTE destacan que la limitación que sufren los Estados en su poder financiero por la integración en las Comunidades Europeas debe ser comprendida teniendo en cuenta la autolimitación que implica la transferencia a éstas de competencias o, si se prefiere, de soberanía.¹⁸ En esta línea las limitaciones que sufren los Estados producto de la cesión de soberanía –en este caso, tributaria- tienen como contrapartida la necesidad de fijar principios y parámetros comunes en la aplicación de los tributos en la Unión Europea.

En este contexto la idea de multilateralismo se afianza: la cesión de soberanía tributaria a organismos supranacionales unida a las recomendaciones, informes, dictámenes y Directivas que promueven la cooperación entre los Estados para articular soluciones fiscales eficaces dejan muestras evidentes de que el multilateralismo como principio actual de las soluciones fiscales internacionales es un hecho, al menos, un hecho práctico extraído a raíz de las líneas de actuación seguidas por la OCDE y la Unión Europea.

¹⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT y MARTÍNEZ LAFUENTE (1986), pp. 270-274. Del mismo modo, véase LÓPEZ ESPADAFOR (2010), pp. 25-30 que realiza una profunda recopilación sobre las delimitaciones conceptuales de los principios clásicos que rigen el sistema fiscal internacional.

No solo eso, si atendemos a la entidad reconocida a las soluciones multilaterales actualmente y, visto que las directrices giran en torno a su consolidación en el tiempo, no cabe duda de que este nuevo principio se erige como el principio de fiscalidad internacional por excelencia, ya que si bien los principios personalista, de territorialidad, o el recogido en el Modelo de Convenio de la OCDE de no discriminación (artículo 24) han resultado sumamente útiles en su momento, no se pueden compartir actualmente en toda su dimensión ya que no reflejan de manera fiel las nuevas directrices seguidas por los Estados frente a la erosión de la base imponible y la deslocalización de los beneficios, que como venimos comentando, a la vista de la práctica internacional se basan en el multilateralismo.

5. CONSIDERACIONES FINALES

PRIMERA

El multilateralismo es un concepto que engloba múltiples acepciones; si bien es un sinónimo de la articulación de parámetros fiscales comunes entre los Estados, también denomina al mecanismo de cooperación entre éstos, plasmado en multitud de instrumentos en forma de informes y recomendaciones por la OCDE y de Directivas por la Unión Europea que potencian tales aspectos.

SEGUNDA

El Instrumento Multilateral del Plan de Acción BEPS no es un hito histórico, al menos en el sentido de ser un fenómeno novedoso, puesto que varias han sido las iniciativas similares durante los últimos 40 años. Ahora bien, sí lo es atendiendo al conjunto de voluntades que engloba y la capacidad de generar un punto de encuentro en el que los Estados miembros negocien parámetros comunes en la lucha contra la erosión de las bases imponibles a nivel internacional.

TERCERA

Existe un nuevo principio de Derecho Internacional Tributario basado en la multilateralidad de las soluciones fiscales, fundado en las directrices seguidas

por la OCDE y la Unión Europea que durante años llevan potenciando las soluciones consensuadas entre un elevado número de Estados frente a las clásicas soluciones unilaterales o bilaterales.

CUARTA

El multilateralismo es una realidad presente y futura. La sociedad internacional ha tomado conciencia de que la erosión de las bases imponibles y, por ende, el fraude fiscal, no puede ser combatida de manera unilateral por los Estados. Estos han tomado conciencia en que la única forma de atajar, o al menos de intentarlo, es la negociación con el resto de Estados a nivel internacional.

6. BIBLIOGRAFÍA

- BÜHLER, O. (1968): *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versión castellana de CERVERA TORREJÓN, F.) Editorial de Derecho Financiero, Madrid, p. 173.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., y QUINTAS SEARA, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Aranzadi, Navarra, pp. 18-19.
- CARBAJO VASCO, D. (2015): «El Plan de Acción de la iniciativa BEPS: una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, n.º 154, p. 50.
- CRUZ PADIAL, I. (2007): «Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica», *Nueva Fiscalidad*, n.º 9, p. 12.
- DAGAN, T. (2015): «BRICS: Theoretical Framework and the Potential of Cooperation» en BRAUNER, Y., y PISTONE, P., *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, IBFD, Amsterdam, pp. 17-18.
- FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, pp. 207-210.
- KLEINBARD, E. (2011): «The Lessons of Stateless income», *Research paper*, University of Southern California Law School, n.º 11-6.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2014): «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, pp. 87-115.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2015): «Otros tratados internacionales» en CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Dir.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, pp. 831-860.
- MARTIN QUERALT, J., y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1986): «La política fiscal europea» en García de Enterría, E., *Tratado de Derecho comunitario Europeo*, Civitas, Madrid, pp. 270-274

- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (2010): *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, pp. 25-30.
- OCDE (2013): Action Plan on Base Erosion And Profit Shifting, *OCDE Publishing*, Bruselas, p. 23.
- OCDE (2015): Action 15: Final Report «Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties», *OCDE Publishing*, p.9.
- ROSEMBUJ, T. (2012): *Principios globales de fiscalidad internacional*, El Fisco, Barcelona, pp. 89-92.
- RUBIO GUERRERO, J.J. (2004): «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional» en CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, pp. 78-79.
- SANZ GADEA, E. (2015): «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Revista de Economía Vasca*, n.º 88, pp. 102-103.
- SERRANO ANTÓN, F., (Dir.) (2015): «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación» en *Fiscalidad internacional (I)*, CEF, Madrid, pp. 308-316.
- VAN DER HURT, H. (2014): «Starbucks contra el pueblo», *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, pp. 9-30.

Reestructuraciones empresariales: escisión y evasión fiscal. Medidas fiscales antiabuso de la UE y su recepción por el ordenamiento español

Iris Aniorte García
Universidad Complutense de Madrid

Resumen:

La cuestión que se va a analizar es la aplicación del régimen fiscal de diferimiento en una operación societaria de escisión que recoge tanto la Ley del Impuesto de Sociedades como la Directiva 2009/133/CE. Vamos a analizar en qué medida la directiva introdujo las reglas comunes en relación con las reestructuraciones empresariales, en concreto con la escisión. Extrapolaremos este asunto a la vertiente europea para resumir brevemente el marco comparativo. Es importante que en este punto se explique la neutralidad fiscal, como garante del régimen especial, pero teniendo en cuenta la labor de la fiscalidad internacional, que regula un régimen de medidas antielusivas para evitar planificaciones fiscales abusivas. Finalmente, se llevará a cabo un estudio comparativo de las decisiones de la Comisión Europea, la jurisprudencia del TJUE y su contraste con la regulación actual en el ordenamiento español, para explicar las potenciales divergencias entre ambos ordenamientos.

Abstract:

The issue I will analyze is the application of the tax deferral regulation in a corporate transaction spin-off which contains both the Corporate Spanish Tax Law and the Directive 2009/13/EC. We will discuss the extent to which the directive introduced common rules in relation to the corporate restructuring, and particularly to the spin-off. We will extrapolate this topic to the sphere of the European Law in order to succinctly summarize the comparative framework. At this point, it is important to explain the fiscal neutrality as guarantor of the special tax regime taking into account the work of the international taxation, which regulates a system of anti-circumvention measures to prevent the tax avoidance. Finally, I will carry out a comparative study between the decisions taken by the European Commission on the EU countries and the case-law of the CJEU, and the current Spanish regulation; my purpose is explaining the potential dissimilarities between the two systems.

Palabras clave:

Escisión, régimen de diferimiento, motivo económico, medidas antielusivas.

Keywords:

Spin-off Corporation, tax deferral, valid economic reasons, anti-circumvention measures.

1. MODIFICACIÓN ESTRUCTURAL: LA ESCISIÓN

Cualquier modificación estructural supone una transformación que se realiza sobre la empresa ejercida por la sociedad.¹ Cuando hablamos de este tipo de modificaciones nos referimos a aquellas que afectan a la estructura interna de la sociedad y no sólo a sus estatutos, es decir, aquellas que producen cambios «en los aspectos corporativos y patrimoniales de la sociedad».²

Su regulación se encuentra en la Ley de Modificaciones Estructurales (a partir de ahora LME),³ de la que cabe resaltar de su preámbulo:

La importancia de esta Ley que se manifiesta en la unificación y en la ampliación del régimen jurídico de las denominadas «modificaciones estructurales», entendidas como aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad (...) Los diferentes tipos de modificación son la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo. También se regula en la presente norma el traslado internacional del domicilio social que, aunque no siempre presenta las características que permitan englobarlo dentro de la categoría de modificaciones estructurales, sus relevantes consecuencias en el régimen aplicable a la sociedad aconsejan su inclusión en el mismo texto legal.

He elegido centrar este trabajo en la operación societaria de escisión como medio de modificación estructural, porque considero que su régimen legal es muy preciso en cuanto a los requisitos solicitados por el régimen especial se diferimiento sobre la proporcionalidad en la contraprestación y sobre la existencia de ramas de actividad y motivos económicos válidos.

1.1. *Concepto y función económica de la escisión*

La operación societaria de escisión es aquella a través la cual se trata de dividir (total o parcialmente) en dos o más partes el patrimonio de una sociedad, sin proceder a una liquidación de la misma, para aportar cada parte a una o varias sociedades, nuevas o preexistentes.

¹ RODRÍGUEZ ARTIGA (2009, a), p. 69.

² RODRÍGUEZ ARTIGAS (2009, b), p. 71.

³ Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

El procedimiento de escisión se encuentra tipificado en la LME y forma parte del conjunto de modificaciones societarias que afectan a la estructura interna de una empresa.

Sirve para adecuar la sociedad a la realidad socioeconómica, es decir, mediante una reestructuración empresarial se intenta sincronizar la organización y dimensión de una sociedad a las circunstancias reales.⁴

El uso de una operación de escisión soluciona problemas de diferentes tipos, dependiendo de la causa que los motivó. En la mayoría de casos concurre un interés fiscal y económico de desconcentración empresarial. Pero también existen numerosos supuestos que buscan una reestructuración por problemas internos de la empresa que se escinde, con el objeto de resolver los posibles conflictos de intereses contrapuestos entre los socios; o aparecen en situaciones de crisis, para intentar sanear la sociedad, o incluso para intentar la defensa de la libre competencia. Desde este punto de vista, la escisión se usa como medio de combinación de negocios y modos para adquirir sociedades. Sin embargo, aunque el resultado sea de adquisición de propiedades no estamos ante casos de compraventa, por lo que en ocasiones se podría cuestionar si el llevar a cabo una escisión es la forma idónea de proceder, máxime cuando la ventaja de realizar una reestructuración de este tipo es el acogimiento al régimen especial fiscal o de diferimiento, que veremos en los siguientes apartados.

1.2. Clases y requisitos de la escisión en cuanto a la aplicación del régimen diferido fiscal

Según el artículo 68 LME, la escisión puede revestir tres modalidades: escisión total, escisión parcial o segregación. Estamos ante una escisión total cuando tras la operación divisoria de la sociedad, esta se extingue. En la escisión parcial, en cambio, la parte dividida se deslinda del patrimonio societario, pero la sociedad no se extingue sino que subsiste aunque con un patrimonio reducido. Por último, la LME añade la segregación, que se conoce como el traspaso en bloque de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forma una

⁴ RODRÍGUEZ ARTIGAS (2009, b), p. 177.

unidad económica, a otra u otras sociedades distintas, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de la sociedad o sociedades beneficiarias. Esta práctica ya operaba anteriormente, e incluso se manifestaba en la LIS, al hilo de la regulación que efectúa de las aportaciones no dinerarias a una sociedad. Sin embargo la LME añade un dato particular, pues en la segregación que regula es la propia sociedad segregada (y no sus socios) la que recibe las acciones o participaciones en la sociedad o sociedades beneficiarias.

Antes de entrar a ver los requisitos de esta operación, hay que tener en cuenta qué se pretende con la aplicación del régimen especial de diferimiento previsto para ella.

El diferimiento concede una exención de varios impuestos que se derivan del pago, por ejemplo en relación con el ITP se prevé en el artículo 19.2 TRITP y AJD⁵, que enumera entre las operaciones societarias que no están sujetas a las de reestructuración empresarial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 del TRITP y arts. 76 y 87 LIS⁶ y su regulación específica en la LME.⁷

Sin embargo no todo procedimiento de escisión puede verse favorecido por este régimen, sino que para ello debe cumplirse una serie de requisitos aparentemente sencillos pero difíciles de probar en la práctica. No se trata de los propios de una escisión, como la forma de revestimiento de una sociedad que se somete a la escisión y la nueva resultante o la ya preexistente a la operación, etc.... Los requisitos a que me refiero son los relativos a la contraprestación que reciben los socios de la sociedad que se escinde atendiendo a un principio de proporcionalidad, que se refiere al reparto asignativo referido a la participación que ostentaban los socios en la sociedad que se escinde. Se alude en los arts. 69 y 70.1 LME con respecto a la escisión total y parcial en lo referente al número de acciones, participaciones o cuotas que reciben los socios de las sociedades beneficiarias atendiendo a una regla de proporcionalidad con respecto a su participación en la sociedad transmitente. El concepto de proporcionalidad hace mención al principio de continuidad de la empresa y su sucesión universal en bloque de los derechos y obligaciones que se transmiten en el acto de la escisión.

⁵ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades.

⁷ CAZORLA PRIETO y CHICO DE LA CÁMARA (2015), p. 385.

Esta exigencia de integración proporcional cumple dos vertientes, la proporción cuantitativa y la proporción cualitativa.

La primera es la asignación correspondiente que se le atribuye al socio al incorporarse en la empresa beneficiaria de la escisión, de modo que recibirá el mismo número de acciones, participaciones o cuota que poseyera en la sociedad escindida. Este criterio cuantitativo viene recogido en el artículo 74.2º LME.

De manera complementaria, la proporción cuantitativa acompaña a la cualitativa. Se extiende a los supuestos de pluralidad de sociedades beneficiarias, es decir, cuando a raíz de una escisión las sociedades resultantes son más de una. En estos casos, las participaciones societarias que ya estuvieran en la escindida se deben de mantener en todas y cada una de las beneficiarias. Lo que quiere decir que se atiende a un reparto cualitativo para que en la práctica no se asigne más a una sociedad y la otra se quede con una mínima parte, alegando el cumplimiento único de la proporción cuantitativa de que se atribuyan a los socios de la sociedad que se escinde acciones, participaciones o cuotas de todas las sociedades beneficiarias. En conclusión, la regla de la proporcionalidad es única e inseparable, no se pueden cuestionar sus dos vertientes porque la una no puede operar sin la otra, ya que cuando se escinde una sociedad deben de considerarse los dos requisitos de aplicación en cuanto hablamos de la contraprestación en base a un principio de proporcionalidad.

Ahora bien, este sistema es bastante flexible, debido al proteccionismo y neutralidad que se contempla para las operaciones de reestructuración que se acogen al régimen diferido. Lo que se pretende es no obstaculizar las decisiones de las empresas a la hora de realizar cambios internos para su mejora y su funcionamiento, ayudando con beneficios fiscales como exenciones por plusvalías en el IS o IRPF. Por eso, el ordenamiento español acoge en la LIS otra mención a la problemática de la proporcionalidad.

En los casos típicos de escisión de sociedades lo que se pretende es concentrar la vida empresarial, como por ejemplo cuando estamos ante una reestructuración de un grupo de sociedades o cuando la intención es abrir filiales comunes; pero hay otros motivos que pueden aconsejar utilizar una escisión. Uno de los más famosos es el solucionar problemas intrasocietarios;⁸ esto es,

⁸ RODRÍGUEZ ARTIGAS (2009), p. 221.

desde el principio se quiere realizar una separación de socios, pero el hacerlo a través de una escisión les proporciona unos beneficios más atractivos desde el punto de vista fiscal. La jurisprudencia dice al respecto que esta función atípica de la escisión no podría acogerse al tratamiento fiscal favorable al entender que no se cumplen los requisitos de la proporcionalidad, como la dimensión cualitativa, pues si quieren hacer una separación de socios es lógico que cada uno ostente su participación anterior en la sociedad beneficiaria que más le convenga, consiguiendo como fin la disgregación de la entidad empresarial al menor coste fiscal.

Lo que vengo a decir con esto es que el legislador español ha incluido una segunda posibilidad de acercamiento al régimen especial de diferimiento para aquellas operaciones societarias, como es el caso, de escisiones que no cumpliendo la proporción cualitativa pueden sin embargo seguir acogándose al beneficio fiscal, requiriéndose para ello la prueba que el patrimonio escindido provenía de ramas de actividad. En la realidad ocurre muy a menudo cuando estamos ante escisiones subjetivas y cualitativamente no proporcionales, a lo que se hace mención en el artículo 76.2.2º LME:

«En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad».

Siguiendo en la línea del mismo precepto se explica qué se entiende por rama de actividad (Artículo 76.4 LIS)⁹:

«Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

En la práctica es una labor árida demostrar que existían con anterioridad dos ramas de actividad diferenciadas entre sí, pues se debe probar que no tenían

⁹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

conexión alguna y que funcionaban por sus propios medios. Si se comprueba que la actividad económica que realizaban es idéntica, es difícil alegar otros hechos que impidan considerar que no resultaba de aplicación el régimen especial de los arts. 76 y ss. LIS, por cuanto que en la escisión subjetiva o no proporcional, el tratamiento fiscal de escisiones exige que aquello que se escinde forme una unidad económica o rama de actividad autónoma.

Por otra parte, otro requisito fundamental para el acogimiento al régimen diferido es el de la existencia y acreditación de un motivo económico válido, tal como la reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación. La importancia de los denominados motivos económicos de la operación debe cuadrar con los objetivos perseguidos por la Directiva que veremos a continuación, como sería el establecimiento de unas normas fiscales neutras respecto a la competencia, para que las empresas compitan en la esfera internacional aumentando su productividad, bajo las adaptaciones necesarias que exige el Mercado Común.

1.3. Régimen de diferimiento de la escisión: la Directiva 2009/133/CEE¹⁰

La sentencia de 20 de julio de 2014 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª del TS, sobre la que volveré más adelante, explica muy brevemente en el tercer fundamento de derecho qué pretende la directiva comunitaria:¹¹

El contenido de la Directiva 2009/133/ CEE gira en torno a la implementación de un beneficio para las operaciones de reestructuración empresarial, construido a partir de un régimen opcional para el contribuyente llamado régimen de diferimiento el cual, a grandes rasgos, significa que no se exigirán las plusvalías (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y el valor neto contable) que se generen como consecuencia de la transmisión de bienes y derechos con ocasión de las operaciones de reestructuración ya que estos elementos patrimoniales conservarán el valor que tenían en la entidad transmitente, de manera que el gravamen de tales plusvalías se pospone hasta que, eventualmente, los bienes sean enajenados.

¹⁰ Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

¹¹ Sentencia de 20 de julio 2014. RJ 2014\5295.

Para tributar aprovechando este beneficio fiscal se requiere que la escisión se formalice como tal, con su requerimiento proporcional en cuanto a la contraprestación que reciban los socios de la entidad escindida, que debe ser del mismo valor y forma que sus acciones y participaciones en las sociedades beneficiarias requiriéndose, si falta esta proporcionalidad, que los bienes adquiridos provengan de ramas de actividad que existan con anterioridad a la escisión, así como que conste un motivo económico válido que afecte a la reestructuración de la entidad.

El régimen de diferimiento trata de facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no estando previsto para conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados. Y si estos elementos no constituyen ramas de actividad diferenciadas entre sí en la entidad transmitente con anterioridad a la escisión, la aplicación de esta exención del régimen especial a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales supondría una evasión fiscal.

La aplicación del régimen de diferimiento debe ir ligada a la existencia de un efecto sucesorio. Este tratamiento no es un beneficio fiscal ni pretende incentivar las operaciones de reestructuración; lo que quiere es que no se obstaculicen, que estas operaciones que se llevan a cabo a raíz de un motivo económico válido, no se vean limitadas en cuanto al coste del régimen general de la LIS (patrimonios transmitidos valorados según el valor normal del mercado). Por eso, lo que trata es de situarse como un régimen de neutralidad y se exige que para ello concurra un motivo económico válido. Y para que funcione esta neutralidad es esencial la concurrencia del efecto sucesorio al que me he referido al principio. Todo ello nos lleva a la necesidad de que exista rama de actividad o unidad económica independiente entre sí con anterioridad a la operación de escisión.¹²

Antes de entrar a valorar el contenido del régimen de diferimiento hay que preguntarse cómo se reduce el gravamen aplicable a los bienes transmitidos, en el caso de que ello se haga a través de una escisión. Y ello se consigue retrasando el momento en que dicho gravamen debe aplicarse. La plusvalía generada en la transmisión (que se debería incluir en la base imponible de la sociedad

¹² Sentencia de 20 julio 2014. RJ 2014\5295.

transmitente) resulta exenta,¹³ pero deriva a la sociedad adquirente la carga de valorar los activos recibidos, que a efectos fiscales se calcularán por el valor neto contable que tenían en la sociedad escindida. Esto quiere decir que, pese a que se hayan revalorizado tras la operación, se atenderá a todos los efectos, en particular al efectuar las amortizaciones, al llamado valor histórico, que es el propio valor de adquisición por la transmitente.

Este régimen es perfectamente extensible a los socios cuando estamos ante operaciones de reestructuración, tales como una fusión, una escisión o un canje de valores. Así pues, «los socios no tributan por la diferencia entre el valor de los títulos que reciben a cambio de sus participaciones en la transmitente, y el valor contable de estas».¹⁴

El régimen fiscal especial es de aplicación opcional y si se persigue se requerirá la adopción del acuerdo correspondiente según el procedimiento establecido en el capítulo VII de la LIS, que lleva por título «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea». Las garantías fiscales que se pretenden obtener son entre otras, las siguientes: por imposición directa, el diferimiento de tributación en el Impuesto sobre Sociedades e IRPF por plusvalías y el mantenimiento de los costes fiscales históricos como los de antigüedad fiscal; por imposición indirecta, el IVA en general no se aplicará, salvo que no se trate de unidad económica autónoma y tampoco lo será el ITP y AJD y, por último, la tributación de la plusvalía municipal únicamente será exigida respecto a la llamada aportación no dineraria especial y no rama de actividad.

La Directiva 90/434/CEE del Consejo¹⁵ que antes regulaba esta materia fue derogada por la Directiva 2009/133/CE, de 19 octubre, por la que se establece el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades

¹³ FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), p. 162.

¹⁴ *Ibidem*, pp. 163-164.

¹⁵ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Al comienzo de la Directiva se menciona los supuestos a los que afectará:

- a) Operaciones de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos y de canje de acciones en las que intervengan sociedades de dos o más Estados miembros»,
- b) Traslados del domicilio social de un Estado miembro a otro de sociedades anónimas europeas (*Societas Europaea* o SE), reguladas en el Reglamento (CE) núm. 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), y sociedades cooperativas europeas (SCE), reguladas en el Reglamento (CE) núm. 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE).¹⁶

La idea anterior de que en las escisiones no proporcionales deben de acreditarse ramas de actividad existentes en la transmitente, no se encuentra expresamente en esta Directiva. Sin embargo el legislador español ha considerado conveniente incorporarla a nuestro ordenamiento para los supuestos en que existan dos -o más de dos- entidades adquirentes fallando la regla de la proporcionalidad, esto es, a las que los bienes se han asignado de manera distinta a lo que ya tenían en la escindida.

Surge la cuestión entonces de si se puede entender que la Directiva contempla o no este requisito de manera implícita. Y en caso negativo, del que derivaría que su introducción tan sólo es una innovación del legislador español, habrá que valorar por qué lo ha hecho y si ello puede considerarse una extralimitación de la transposición de la Directiva, pues para el diferimiento se impone una condición que no se encuentra en la normativa europea. Una situación así podría ser objeto de cuestión prejudicial planteada ante el TJUE para que resuelva si procede o no la aplicación de una norma nacional contraria a la Directiva y que se posiciona por encima de esta. Y, en efecto, hay mucha jurisprudencia del TJUE para los casos en que las normas dictadas en Estados miembros de la UE vulneran en este sentido a las normas europeas. En particular, el TJUE ha dictaminado que:

¹⁶ Artículo 1 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009.

cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en el Derecho de la Unión con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia, existe un interés manifiesto de la Unión en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse correspondiendo únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho de la Unión, puesto que la competencia del Tribunal de Justicia se limita únicamente al examen y a la interpretación de las disposiciones de este.¹⁷

A tenor de lo citado, la clave para entender la adecuación de la normativa española a la europea está en la interpretación del artículo 76 de la LIS, sobre el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea:

En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.

Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.¹⁸

El cual hay que poner en relación con el artículo artículo 2 letra j de la Directiva 2009/133/CEE:

Rama de actividad: el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

En el ordenamiento español no se dice «constituyen», lo que llevaría a entender, dando sentido a la continuidad empresarial, que la rama de actividad

¹⁷ C-28/95, Sentencia de 17 julio de 1997 por el TJCE (pleno).

¹⁸ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

sólo se identificaría en la transmitente. Por lo que es probable que haya habido una interpretación errónea al concluir que queda implícito y se extiende su significado imponiendo una condición extra al derecho europeo.

Por su parte, «la directiva sólo contempla las operaciones que acaban de describirse cuando se realizan entre empresas situadas en Estados miembros distintos. Sin embargo, la legislación española (arts. 76 y ss. de la LIS) ha optado por extender el régimen de diferimiento a las operaciones puramente internas, y a las realizadas con empresas de terceros países».¹⁹

2. NEUTRALIDAD Y EVASIÓN FISCAL

El principio de neutralidad fiscal pretende una exención de las plusvalías generadas por operaciones de reestructuración societaria, como las recogidas en la Directiva. Dicho de otro modo, la neutralidad garantiza que no se derive coste fiscal alguno para las partes involucradas en la operación. Esta exención se efectúa a través del régimen especial de diferimiento fiscal, al que ya me he referido anteriormente.

El legislador ha incorporado este régimen especial para no obstaculizar las decisiones de los empresarios de optar por una reestructuración y poder colocar a la administración en una posición más neutral respecto de la empresa. Resulta mucho más atractivo acogerse al régimen de diferimiento que al régimen general del LIS, al suponer este un coste más elevado para las sociedades.

Este régimen especial fiscal para las operaciones societarias se introdujo ya en la anterior directiva europea 90/434, que estableció normas fiscales neutras para los supuestos de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores entre sociedades de diferentes Estados miembros, con el objetivo de armonizar e integrar un régimen beneficioso para las empresas y así adaptarlas más fácilmente a las exigencias del mercado común potenciando su competitividad en la esfera internacional para lograr aumentos en su producción. Posteriormente, la directiva vigente 2009/133 recoge la misma idea de neutralidad impositiva para este tipo de operaciones.

¹⁹ FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA (2013), p. 162.

Por otro lado, la neutralidad refleja una mayor concentración de extorsión y manipulación del método de diferimiento para gozar del beneficio fiscal. Una primera manifestación de control fiscal la encontramos regulada en el artículo 110 LIS, tras la redacción dada al mismo por la ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el cual nos dice expresamente que para que una empresa pueda someterse al régimen especial, la causa que propició la operación de reestructuración no puede ser la de evasión de impuestos. El artículo no contempla la posibilidad de negarle la concesión de la tributación por el régimen especial, sino que legitima a la administración tributaria a que posteriormente compruebe si se ha realizado cumpliendo los requisitos que establece la ley. Así pues, si la Administración prueba que la operación tiene por fin un fraude fiscal, puede denegarle el derecho al régimen especial; sin embargo es necesario para ello que dicha circunstancia pueda ser efectivamente demostrable. Corresponde a la Administración investigar la causa de la operación de escisión acogida al régimen de diferimiento y valorar las alegaciones que el sujeto pasivo realice a este respecto, para concluir, según las circunstancias que aprecie, si aquellos cumplían o no con lo requerido para someterse al régimen especial.

De este modo, la concurrencia de un motivo económico válido resulta imprescindible para la aplicación del régimen fiscal de diferimiento. Evidentemente, también se va a materializar la obtención de la ventaja fiscal, pero esta no debe ser la finalidad perseguida, sino un efecto adicional al motivo válido que es lo que se persigue en primer lugar, por lo que nunca va a poder considerarse como el motivo económico válido de la operación.

Este tema es muy recurrente en la práctica jurisdiccional y en la mayoría de los casos tanto el planteamiento como la resolución o fallo son bastante subjetivos pues, en mi opinión, no hay suficientes normas que digan qué se entiende como motivo económico, y como es común, cada sociedad puede considerar e interpretar la ley de acuerdo a su realidad económica, pues no todo se articula de la misma forma ni estamos siempre ante situaciones parecidas. En los siguientes puntos vamos a analizar este tema con la ayuda de la jurisprudencia emanada de los tribunales, tanto españoles como europeos.

3. CLÁUSULAS ANTI ABUSO

Son normas que se encuentran expresamente reguladas en las directivas europeas, como la directiva actual en materia de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores (2009/133) y en la legislación interna de cada país, en este caso, miembro de la UE. Los Estados han optado por introducir medidas anti abuso por la problemática que versa en esta materia, a través de sus propias normas internas de carácter general o sirviéndose del derecho comunitario y haciendo una labor de estudio y desarrollo del mismo.

Hay que partir de la directiva anterior que regulaba estas operaciones, 90/434/CEE, que preveía en su precepto 11.1 letra a) la potestad del Estado para que en el ejercicio de su actividad administrativa negase la aplicación del régimen especial de diferimiento cuando

tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.²⁰

Posteriormente, la directiva actual recoge esta misma idea en su artículo 15 por el que ofrece al Estado la posibilidad de negarse a aplicar total o parcialmente el régimen previsto en la normativa cuando alguna de las operaciones que se analizan en el artículo 1 de la misma

tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación

²⁰ Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.²¹

El derecho comunitario lo tiene claro al respecto y garantiza la seguridad intracomunitaria de los Estados para que sean capaces de controlar estas operaciones analizando todos los factores implicados, de forma que se puedan poner de relieve las razones que conllevaron a una modificación estructural fuera de la búsqueda única y exclusiva de una ventaja puramente fiscal. Tras el análisis de todas las causas concurrentes que la propiciaron, podrá valorarse si hay o no motivos económicos válidos.

Dejando el tema de la directiva resuelto, los Estados miembros han insistido en regular sus propias normas anti abuso, y muchos de ellos han ampliado y adaptado el Derecho nacional a las disposiciones de esta directiva, acomodando las mismas directrices y estableciendo un trato equitativo en sus relaciones societarias internas, a pesar de que en la famosa sentencia Leur-Blome, el TJUE reconoce «su competencia para interpretar el derecho comunitario cuando este no regula la situación controvertida».²²

Pero otro punto clave a tener en cuanto al establecimiento y regulación de estas cláusulas antiabuso es el sentido que le dan los propios países pertenecientes a la UE, que en numerosas ocasiones van más allá de lo considerado en la directiva y translucen en un primer contacto una fuerte «discriminación inversa hacia los nacionales propios [...] cuando los nacionales de un Estado miembro reciben, por parte de su propio Estado, un trato peor que el reciben los nacionales de otro Estado miembro».

Por ejemplo, en una operación de escisión entre dos sociedades españolas, la Administración española podrá excluir del régimen especial a esta operación si, considerando su legislación interna, puede concluir que no hay suficiente justificación de motivos económicos válidos. Frente a ello, encontramos que la misma operación realizada por dos sociedades estructuralmente parecidas,

²¹ Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

²² C-28/95, Sentencia de 17 julio de 1997 por el TJCE (pleno).

cuando una de ellas es de otro país de la UE, pueden recibir un trato diferente puesto que «la operación quedaría cubierta por el ámbito de la directiva». Lo que conllevaría a múltiples «distorsiones de la competencia entre mismos grupos de sociedades».²³

Finalmente, habría que ver cuál es la regulación de España al respecto. En nuestro ordenamiento jurídico las normas antielusión están contenidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En el artículo 15 se recogen las condiciones que deben darse para que exista conflicto en la aplicación de la norma tributaria y son, primero, «que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido» y segundo, «que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios». En este caso, en el apartado 3 del mismo artículo recoge que «se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».²⁴

Esta introducción de una clausula antiabusiva de carácter general obliga a interpretar acudiendo al ordenamiento y a realizar un análisis integro, teniendo en cuenta, por una parte, los requisitos previstos en ella y, por otra, lo dispuesto por el ordenamiento y jurisprudencia comunitaria.

Por último, un tema muy polémico desde la aprobación de la ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es el establecimiento de algunas novedades en cuanto al régimen especial de diferimiento, entre las que destaca el denominado *exit tax* o «impuestos de salida».

Esta medida se ha incorporado para acercarse a nuestro entorno, ya que muchos otros países de la UE ya la empleaban, y se aplica tanto a los contribuyentes del IRPF como a los del IS, en el ámbito de operaciones de reestructuración empresarial. Implica que cuando aquellos pierdan la condición de

²³ SERRANO ANTÓN (2015, b) p. 1839.

²⁴ Artículo 15 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

contribuyente por los citados impuestos porque hayan perdido la residencia fiscal, deberán integrar la renta generada en las bases imponibles que correspondan. Una vez solucionado el tema y recuperada la residencia se podrá reclamar la devolución del impuesto si ya se hubiera satisfecho, excepto cuando se hubiesen transmitido las acciones o participaciones.

Dicha medida de *exit tax* afectará a personas físicas (tanto españoles como extranjeros), que deseen trasladar su residencia habitual fuera de España, siempre que hayan mantenido la residencia española durante al menos 10 de los últimos 15 años y que, además, sean titulares de acciones o participaciones con un valor de mercado que supere los 4.000.000 €, o bien ostenten una participación en una entidad superior al 25% con un valor superior a 1.000.000 €.

Si se dan estas condiciones, los obligados tributarios deberán de pagar por la diferencia entre el valor de adquisición de esas acciones o participaciones y el valor de mercado que tengan cuando salgan de España, aunque no se hayan vendido. Sobre esas plusvalías latentes tendrán que pagar hasta un 23% si salen a partir de 2016.

Pero no se aplica el pago del *exit tax* si se cambia la residencia a otro Estado de la Unión Europea o se traslada dentro del Espacio Económico Europeo. Para ello, será necesario comunicar a la Hacienda del país de residencia la ganancia patrimonial, el Estado al que se traslada y otras informaciones (domicilio y sus variaciones, mantenimiento de los valores, etc.).

Sin embargo, se tendrá que pagar el *exit tax* si en el plazo de los 10 años desde la salida de España se venden los valores, o se sale de la UE o del EEE, o se incumplen las obligaciones de comunicación.

Tampoco se paga si el cambio de residencia es temporal.

El pago queda aplazado si el cambio de residencia es por motivos laborales a un país o territorio que no sea paraíso fiscal, y por un período máximo de 5 años, que se puede ampliar hasta 5 años más. En todo caso, Hacienda exigirá garantías para dicho aplazamiento, como avales bancarios o garantías sobre los valores.

También quedará aplazado el pago si se trata de un desplazamiento temporal por cualquier otro motivo a un país o territorio que tenga suscrito con Es-

pañía Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, pero hasta un máximo de 5 años y siempre con garantías.

Si se regresa a España dentro de esos plazos y sin haber vendido los valores, la deuda quedaría extinguida; de lo contrario tendrá que pagarse en el momento en que se cumpla el término otorgado.

De la misma manera, si una persona que salió de España y pagó el *exit tax* adquiere de nuevo la residencia en España sin haber vendido los valores por los que pagó, podrá solicitar la devolución del impuesto pagado.

Por lo tanto, en casos de pérdida de condición de residente, se aplica esta medida, de tal forma que se incluye la plusvalía o se sustrae la dicha pérdida al momento del cambio de domicilio fiscal con el propósito de proteger la tributación en el Estado donde se encontraba la residencia original para evitar la «huida» del contribuyente a otro país.

Esta disposición ha recibido varias críticas por parte del TJUE, que ha interpretado en sus sentencias la discriminación que padecen aquellos socios de la entidad escindida cuando deciden cambiarse de domicilio con respecto a aquellos que no se trasladan de país hasta que se transmitan las acciones, participaciones o cuotas.

La regulación específica de esta medida anti abuso la encontramos, para personas físicas y jurídicas, en dos preceptos. Por una parte, el apartado 1) del artículo 95.bis de la ley sobre el IRPF dispone que:

1. Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta letra b).²⁵

Por otra, el artículo 81.3 de la LIS establece que:

3. 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 último período impositivo que deba declararse por estos impuestos, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, salvo que las acciones o participaciones queden afectas a un establecimiento permanente situado en territorio español.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.²⁶

Por otro lado, hay que tener en cuenta y saber diferenciar entre el sujeto persona física y el ente jurídico sociedad, ya que si los socios o alguna de las entidades tuvieran su domicilio en un paraíso fiscal o en algún otro lugar de los anteriores o están bajo circunstancias impeditivas se producirá la exclusión automática del régimen especial para los socios, pero en el caso de que únicamente sean los socios los residentes en un paraíso no afectará a las sociedades, que podrán seguirse acogiendo al régimen especial dada la independencia en la aplicación del régimen para unos sujetos u otros.

Por lo tanto, las sociedades tienen una posición privilegiada en comparación con los socios que siempre se verían influidos por la residencia de las sociedades en cuestión.

²⁵ Artículo 95.bis 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.

²⁶ Artículo 81.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4. RESOLUCIONES DEL TJUE Y SU APLICACIÓN EN EL ORDENAMIENTO INTERNO ESPAÑOL

Una sentencia fundamental que trata de estas cuestiones es la del TJUE del día 23 de Enero de 2014,²⁷ surgida de una cuestión prejudicial elevada ante el TJUE acerca de la interpretación del artículo 49 TFUE.

En el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que obliga a valorar los activos aportados por una sociedad personalista al capital de una sociedad de capital que tenga su domicilio social en el territorio de dicho Estado miembro por su valor estimado, con la consecuencia de que puedan gravarse, antes de su realización efectiva, las plusvalías latentes correspondientes a tales activos generadas en ese territorio, siempre que el citado Estado se encuentre en la imposibilidad de ejercer su potestad tributaria sobre dichas plusvalías en el momento de su realización efectiva.

El TJUE ha considerado la potestad tributaria del Estado donde se encontraba la dirección de la sede respecto del otro Estado receptor, justificándolo en el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

El primero está facultado, de conformidad con el principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, a saber, la residencia fiscal del contribuyente en el territorio nacional durante el período en el que se han generado las plusvalías latentes, para gravar tales plusvalías en el momento de la emigración de dicho contribuyente.

En su punto 58, el Tribunal Europeo declara que

el objetivo de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar una normativa de un Estado miembro que obliga a valorar los activos de una sociedad en comandita simple aportados al capital de una sociedad de capital que tenga su domicilio social en el territorio de dicho Estado miembro por su valor estimado, con la consecuencia de que puedan gravarse, antes de su realización efectiva, las plusvalías latentes correspondientes a esos activos generadas en dicho territorio, siempre que el citado Estado miembro se encuentre en la imposibilidad de ejercer su potestad tributaria sobre tales plusvalías en el momento de su realización efectiva, extremo que corresponde determinar al tribunal nacional.

²⁷ Caso DMC Beteiligungsgesellschaft mbH contra Finanzamt Hamburg-Mitte. Sentencia de 23 enero 2014. TJCE 2014\18.

Por otra parte la sentencia dictada el 11 de marzo de 2004 por el TJCE,²⁸ recoge los siguientes hechos:

El Sr. de Lasteyrie abandonó Francia el [...] para instalarse en Bélgica. En esa fecha poseía o había poseído en algún momento durante los últimos cinco años anteriores a su salida de Francia, directa o indirectamente [...], títulos que generaban derecho a más del 25% de los beneficios de una sociedad [...] cuyo domicilio social se hallaba en Francia. Dado que el valor de mercado de esos títulos era entonces superior a su precio de adquisición, el Sr. de Lasteyrie quedó sujeto al impuesto sobre las plusvalías conforme al artículo 167 bis del CGI²⁹ y a las disposiciones de aplicación de este artículo.

Viendo que se presentaban estas circunstancias, el Tribunal francés plantea al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial. Querían saber si el principio de libertad de establecimiento del artículo 43 del Tratado constitutivo de la comunidad europea se opone a la potestad tributaria de los Estados miembros que se enfrentan a evasiones fiscales articulando un modelo de imposición de plusvalías en los supuestos de traslado de domicilio.

Hay que entender que, según la jurisprudencia dictada en el TJUE sobre este tema, aunque en

el actual estado del Derecho comunitario la materia de los impuestos directos 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.

El Tribunal entiende que la normativa francesa en este supuesto limita «el ejercicio de este derecho, al tener, como mínimo, un efecto disuasivo respecto a los contribuyentes que desean instalarse en otro Estado miembro».

Por lo tanto si aplicamos la norma nacional francesa, tiene consecuencias perjudiciales para el nacional, de tal forma que si

el contribuyente que quiere trasladar su domicilio fuera del territorio francés está sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia

²⁸ Caso Hughes de Lasteyrie du Saillant contra Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. Sentencia de 11 marzo 2004. TJCE 2004\61.

²⁹ Code général des impôts (Francia).

en Francia. Por el mero hecho de llevar a cabo dicho traslado, este contribuyente se convierte en deudor de un impuesto sobre un beneficio que aún no ha obtenido y del que, por tanto, todavía no dispone, mientras que si hubiera permanecido en Francia, las plusvalías sólo serían imponibles cuando y en la medida en que hubieran sido efectivamente realizadas. Esta diferencia de trato por lo que se refiere a la imposición de las plusvalías, que puede tener repercusiones considerables en el patrimonio del contribuyente que desee trasladar su domicilio fuera de Francia, puede disuadir a los contribuyentes de realizar dicho traslado.

El traslado del domicilio no implica a primera vista que se trate de un caso de evasión fiscal.

La presunción general de evasión (...) no puede basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado su domicilio fiscal a otro Estado miembro, ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado.

En la esfera de derecho español, el TS se ha pronunciado al respecto en una sentencia del 25 de octubre de 2013,³⁰ en la que reconoce que existen algunas situaciones discriminatorias en el ordenamiento interno de acuerdo con la prohibición de la discriminación por razón de la nacionalidad (artículo 18 del TFUE) que garantiza

la libertad de circulación de personas, servicios y capitales, concretamente en los artículos 39, apartado 2, actual artículo 45, (libre circulación de trabajadores), 43 y 48, actuales 49 y 54, (derecho de establecimiento), 49, actual artículo 56, (libre circulación de servicios) y 56, actual artículo 63, (libre circulación de capitales).

En el ámbito europeo hay algunas sentencias fundamentales, como los asuntos *Avoir fiscal*³¹ y *Schumacker*³². El TJUE se ha pronunciado, en la primera, reconociendo que el Derecho tributario puede limitar la competencia de los Estados miembros con la finalidad de hacer una clara distinción entre residentes y no residentes y su tratamiento fiscal aplicable, para saber si hay

³⁰ Sentencia de 25 octubre 2013. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

³¹ STJUE de 28 de enero de 1986 (TJCE 1986, 37).

³² STJUE de 14 de febrero de 1995 (TJCE 1995, 13).

discriminación entre ambos y así poder actuar. Y en la segunda, entiende que existe tratamiento diferenciado en base a la residencia «por tratarse de situaciones no comparables, lo que ha llevado a analizar frente a casos concretos, primero, si residentes y no residentes se encuentran en las mismas circunstancias y, luego, si tal es el caso, si existe alguna razón objetiva que justifique una diferencia de trato».

Por último, me parece importante añadir dos sentencias más que tratan de resolver uno de los requisitos indispensables que se necesita para aplicar el diferimiento a las plusvalías derivadas de las reestructuraciones, que es el motivo económico válido.

La primera es la dictada por el TS el 20 de julio del 2014.³³ En ella se declara que la escisión de una sociedad acogida al régimen de diferimiento deberá cumplir un requisito proporcional en cuanto a las acciones o participaciones en la contraprestación de la sociedad beneficiaria resultante de la escisión y, al no darse el caso, el patrimonio escindido deberá constituir ramas de actividad en el seno de la entidad transmitente. El Tribunal Supremo declara que no hay proporción cualitativa de las participaciones y que tampoco hay pruebas concluyentes sobre la existencia de ramas de actividad previas ni sobre los posibles motivos económicos válidos, según versa en los arts. 97 y ss. de la LIS, y en la Directiva 90/434/CEE. Por lo que el tribunal considera que la operación de reestructuración persigue únicamente la división de patrimonios. El régimen aplicable a esta de operación de escisión se regula en el artículo 15 de la LIS.

Asimismo, el legislador nacional incluye y aplica el artículo 97.2.2º en las operaciones de reestructuración empresarial de la LIS configurando un requisito añadido al régimen especial en el ordenamiento español,

en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.

³³ Sentencia de 20 julio 2014. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Recientemente, el TS ha vuelto a interpretar este tema en otro caso parecido, a través de su sentencia del día 17 de marzo del 2016,³⁴ en la que se ha posicionado, esta vez, a favor de los socios. La sala ha considerado que existe motivación económica en una operación de escisión total llevada a cabo por las diferencias que había entre los socios sobre el futuro de la empresa.

Anteriormente, las actuaciones de comprobación de la Administración Tributaria habían concluido lo contrario y, por consiguiente, rechazado la aplicación del régimen especial de diferimiento por el cual la sociedad se escindió:

En primer lugar, considera que no se han transmitido ramas de actividad a las entidades beneficiarias, único supuesto en que se permite la falta de proporcionalidad entre los valores de aquéllas atribuidos a los socios de la escindida y los que poseían en la misma; no se aprecia en la escindida la existencia de las tres ramas de actividad citadas en el proyecto de escisión, en los términos definidos por el artículo 97.4 de la LIS. En segundo lugar, por lo que respecta al requisito de la existencia de motivación económica válida en la operación de escisión, las pruebas aportadas no se considera que acrediten dicho requisito.

Además, añadió que las riñas intrasocietarias se solucionan mediante la separación de estos y la distribución del patrimonio de la sociedad entre ellos.

El acta proveniente de la Inspección fue confirmada por el TEAR y después, del mismo modo, por el TEAC.

Cuando llegó a los tribunales jurisdiccionales, la Audiencia Nacional conoció del recurso y estimó las pretensiones del contribuyente. Poco después, se promovió recurso de casación al TS contra esta sentencia, que fue desestimado. Por lo que se confirma la sentencia de segunda instancia.

No nos hallamos ante el supuesto que contempla la jurisprudencia de salida de un socio de una mercantil a través de la figura de la escisión, sino ante la separación de los tres ámbitos de la actividad mercantil que desarrolla la sociedad, para su adecuada gestión en sociedades independientes, sustrato normativo de la escisión y por tanto causa válida de la misma. Partiendo de esta afirmación y de la objetivación del traspaso de bienes para continuar el desarrollo de las actividades, la circunstancia de que solo se traslade un trabajador a cada una de las actividades, única objeción de la Administración, dada la naturaleza de las mismas, es irrelevante, por todo lo cual resultan justificados los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial.

³⁴ Sentencia de 17 marzo 2016 TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

De este modo, el TS ha entendido en ese caso que las diferencias existentes de gestión de la empresa entre los socios están suficientemente justificadas. Se aportaron pruebas documentales que validaron este criterio de la Audiencia y se llegó a la conclusión de que al tratarse de una sociedad mercantil de carácter personalista, las discrepancias hacían más difícil una adecuada gestión, lo que provocaba una fallida realización de los tres ámbitos de actividad empresarial diferenciados y por tanto justificaba de manera suficiente la motivación de la escisión.

5. BIBLIOGRAFÍA

- ALIAGA AGULLÓ, E. (Coordinador) (2015) *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. 3ª Edición. Editorial Tirant lo Blanch.
- ARROYO MARTÍNEZ, I. (Coordinador) (2006) *I Congreso Nacional de Derecho Mercantil*. Editorial Civitas.
- CAZORLA PRIETO, LM. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (Directores) (2015) *Introducción al sistema tributario español*. 3ª Edición. Editorial Aranzadi.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2013) *Derecho Fiscal Internacional*. 2ª Edición. Editorial Marcial Pons.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2010) *La competencia fiscal desleal en los Estados Miembros de la UE*. Editorial Aranzadi.
- RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. (Coordinador) (2009, a) *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*. Tomo II. Editorial Aranzadi.
- RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. (Coordinador) (2009, b) *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*. Tomo I. Editorial Aranzadi.
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) (2015, a) *Fiscalidad Internacional (1)*. 6ª Edición. Editorial CEF.
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) (2015, b) *Fiscalidad Internacional (2)*. 6ª Edición. Editorial CEF.
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) (2015, c) *Fiscalidad Internacional (3)*. 6ª Edición. Editorial CEF.
- SERRANO ANTÓN, F. (Director) (2015) *Fiscalidad Internacional (4)*. 6ª Edición. Editorial CEF.

FUENTES:

- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
- Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Un apunte en torno a las recientes medidas europeas en la lucha contra el fraude del IVA

Ana Belén Prósper Almagro
Universidad de Valencia (Programa VALi+d)

Resumen:

En el décimo aniversario de la «Comunicación (2006) 254 final relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal», resulta oportuno analizar el conjunto de avances que a lo largo de los años se han conseguido alcanzar y la gama de retos que todavía restan por superar. En este sentido, pese a que el fraude fiscal constituye por defecto una anomalía presente en cualquier clase de tributo, no obstante ello, su acusada incidencia recaudatoria en materia de IVA, nos conduce a limitar este trabajo al análisis de las específicas medidas combativas desarrolladas en este sector. Para ello, recordaremos algunos de los principales pronunciamientos del TJUE al respecto y su peculiar incidencia en la normativa de los Estados miembros, pero sin poder olvidar que, como ya advirtiera la Comisión Europea diez años atrás, la verdadera clave para combatir el fraude fiscal descansa en la cooperación comunitaria y en la estrategia armonizada.

Abstract:

The 10th anniversary of the «Communication (2006) 254 final concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud» is a very special time to remember which are the achievements reached in this matter and which are the unresolved challenges that are still remaining. More specifically, this paper will focus on some ways to tackle VAT tax fraud. To that end, this paper further analyses the whole set of EU case law relating to this matter and its direct effect in the Member States' legislation. But not forgetting that at this stage tax fraud could better be controlled through joint action by the Commission and Member States and through an efficient and modern organisation of the control system.

Palabras clave:

Fraude fiscal, responsabilidad tributaria, inversión del sujeto pasivo, impuesto sobre el valor añadido.

Keywords:

Tax fraud, joint and several liability, reverse charge mechanism, Value Added Tax.

1. INTRODUCCIÓN

La supresión de los controles fronterizos y de las barreras fiscales con ocasión del establecimiento del mercado interior europeo en 1993 exigió, asimismo, la creación de un régimen jurídico a efectos del IVA que regulara dentro de este nuevo marco europeo las operaciones intracomunitarias. Ahora bien, las desavenencias entre los Estados miembros (EEMM) sobre la armonización de los tipos impositivos y el reparto de los ingresos recaudados al correspondiente Estado miembro de consumo, imposibilitó la instauración de un régimen semejante al previsto para las operaciones gravadas y realizadas en el interior de cada Estado. La solución, de sobra conocida, consistió en la instauración de un régimen transitorio -previsto inicialmente hasta 1996- basado en la tributación en el país de destino o consumo de la mercancía, a través de la introducción de un nuevo hecho imponible al cual se le denominó «adquisición intracomunitaria de bienes».

Sin embargo, la sucesiva prórroga de esta medida ha puesto de manifiesto una peligrosa quiebra dentro del sistema, en virtud de la cual los bienes de una operación intracomunitaria evitan ser objeto de gravamen tanto en el Estado de la entrega como en el Estado de consumo por medio de determinadas tramas defraudatorias. En rigor, el *iter criminis* sería el siguiente: un operador intracomunitario introduce legalmente en su territorio bienes procedentes de otro Estado miembro, declarándose dicha entrega intracomunitaria exenta de IVA en el país de origen; a continuación, el mismo operador realiza ventas interiores de la mercancía adquirida emitiendo las correspondientes facturas con IVA repercutido, siendo que, una vez recaudado el Impuesto indirecto por este operador, finalmente éste desaparece sin ingresarlo en las arcas del Estado y además habilita al adquirente de la mercancía para que pueda incluso deducirse el IVA soportado de la compra efectuada.

En concreto, a este esquema defraudatorio se le ha venido apodando como fraude en la adquisición o del operador desaparecido y su complejidad puede variar en atención a la inclusión dentro de la trama de más países implicados, más empresas pantalla, más facturas ficticias y en definitiva más eslabones en la cadena, dando lugar a una segunda categoría de fraude denominado carrusel.

En cifras exactas, solamente Bélgica y Reino Unido publican estimaciones sobre sus pérdidas recaudatorias debidas al fraude intracomunitario.¹ A consecuencia de ello, es la Comisión Europea la que realiza periódicamente estudios para calcular lo que ha venido designando como la «brecha de incumplimiento del IVA», esto es, la diferencia entre el importe de IVA efectivamente recaudado y el importe total devengado por este concepto fiscal. En este sentido, el último análisis efectuado establecía una brecha de 168.000 millones de euros o lo que es lo mismo, un 15,2% de la obligación fiscal total en 2013.²

Razones más que suficientes para que la Comisión Europea haya asumido como uno de sus objetivos prioritarios lograr la supresión definitiva del fraude fiscal. Una labor que comenzó a través de su Comunicación [COM (2006) 254 final]³, de 31 de mayo, donde en una primera fase proponía la apertura de un debate entre todas las partes implicadas (Consejo, Parlamento Europeo, Estados miembros y empresas) para la consecución de una estrategia coordinada en la lucha contra el fraude fiscal. Evidentemente dicha Comunicación no incluía entre sus páginas «la solución, única y global, de los problemas» pero sí que evidenció algunos de los factores que contribuían a su aparición. Y es que, en esencia, lo que la Comisión Europea pretendía era evitar que el problema del fraude fiscal se acotara meramente desde la acción individual de cada uno de los EEMM, reclamando *a contrario sensu* que el problema se afrontara desde una perspectiva comunitaria.

Desde entonces, la Comisión Europea no ha cesado en su empeño por conseguir un sistema fiscal europeo exento de trampas y agujeros negros. Para alcanzar dicho objetivo la Comisión se ha servido básicamente de dos tipos de medidas, a saber, aquellas destinadas a fomentar la cooperación internacional

¹ Vid. en el caso de Bélgica «*Fraude intracomunitaire à la TVA. Audit de suivi réalisé en collaboration avec les cours des comptes des Pays-Bas et d'Allemagne. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants Bruxelles, septembre 2012*», donde se cuantifica el fraude en cadena en 94 millones de euros en 2009, 29 millones de euros en 2010 y 28 millones de euros en 2011. En el supuesto de Reino Unido, «*Measuring tax gaps 2015 edition. Tax gap estimates for 2013-14. HM Revenue & Customs*», cuya estadística más reciente es de 22 de octubre de 2015, este fraude se cuantifica en un importe entre 500 y 1000 millones de libras esterlinas entre 2013-2014.

² Vid. Comisión Europea: «*Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. Informe de 2015*» (http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm).

³ Vid. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal (SEC(2006) 659).

y aquellas otras consistentes en habilitar a los EEMM para que estos incluyan dentro de sus respectivos ordenamientos internas específicas medidas antifraudatorias. En este sentido, dentro de este segundo grupo de medidas, podemos identificar a la figura del responsable tributario, a la restricción del derecho a la deducción del IVA soportado y al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Al análisis de las mismas dedicaremos gran parte del contenido de este trabajo, recordando para ello el conjunto de dificultades a las cuales han tenido que enfrentarse como consecuencia de la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Unas medidas que, no obstante, han sido recientemente calificadas como de insuficientes por el Tribunal de Cuentas Europeo.⁴ En efecto, de acuerdo con este órgano, para conseguir una lucha más enérgica contra el fraude del IVA resultaría del todo esencial un fortalecimiento de los actuales mecanismos antifraudatorios. Así, por ejemplo, entre sus principales recomendaciones dirigidas a la Comisión Europea destaca la necesidad del establecimiento de un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria aplicable a las operaciones intracomunitarias. Este es pues uno de los principales retos pendientes en la lucha contra el fraude que trataremos al final de este trabajo. En definitiva, un estudio que pretende ofrecer una reflexión sobre el conjunto de los logros alcanzados en la última década y una advertencia sobre la gama de retos todavía pendientes y necesarios para evitar que el fraude del IVA siga menguando las arcas de nuestros Estados.

2. MEDIDAS PUNTUALES PARA ATACAR EL FRAUDE DEL IVA

Debemos empezar recordando que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de carácter armonizado, por ello mismo, cualquier modificación que se pretenda introducir en su articulado estará fuertemente condicionada por dicha circunstancia. De ahí la especial transcendencia que representa el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, *reguladora del sistema*

⁴ Vid. Informe Especial N° 24 del Tribunal de Cuentas Europeo: «La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica», disponible en <http://www.eca.europa.eu>.

común del IVA, en virtud del cual se habilita a los EEMM, previa solicitud a la Comisión Europea y autorización por el Consejo, a inaplicar alguna de sus disposiciones en aras de simplificar la percepción de los impuestos o de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Si bien, al margen de esta cláusula general, a lo largo del contenido de la mencionada Directiva también podemos destacar otros preceptos legales específicamente diseñados para combatir el fraude fiscal. Analicemos pues el contenido de los mismos y su interpretación a la luz de la jurisprudencia del TJUE.

2.1. El artículo 205 Directiva 2006/112/CE y la responsabilidad solidaria

De acuerdo con este precepto «En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA». Se trata, por tanto, de un mecanismo a través del cual los EEMM pueden extender, de una manera opcional, la obligación de pago de la cuota de IVA defraudada a una persona distinta del sujeto pasivo, exceptuando pues aquel principio general en virtud del cual solamente debe existir un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción.

Sin embargo, puede observarse con claridad meridiana cómo la mencionada Directiva meramente se limita a recoger una concreta autorización, dejando por tanto que sean los EEMM que optan por ella, quienes determinen su específica regulación jurídica. Una situación que desencadenó el capital pronunciamiento del TJUE de 11 de mayo de 2006 (Asunto C-384/04, *Federation of Technological Industries*), en el cual se enjuició la compatibilidad con el Derecho comunitario de la medida introducida por el Reino Unido.⁵ En concreto,

⁵ El legislador británico estableció en su artículo 77A de la *VAT Act 1994* un supuesto de responsabilidad solidaria de los proveedores en caso de impago del tributo. Algunas particularidades de esta medida fueron las siguientes: *en primer lugar*, que su aplicación estaba limitada al fraude acaecido sobre determinadas categorías de bienes tales como teléfonos, ordenadores y otros equipos; *en segundo lugar*, que se condicionaba la aplicación de la medida a que en el momento de la entrega el proveedor supiese o razonablemente entendiéndose que la totalidad o parte de la cantidad del IVA correspondiente a dicha operación no sería abonada, y, *en tercer lugar*, que se preveía, asimismo, que los *Commissioners* podrían notificarle a este sujeto mediante un aviso detallado la cantidad del impuesto debido y no ingresado, así como los efectos derivados del mismo.

el meollo de la cuestión se centraba en determinar si era admisible que por parte de los Estados miembros se pudiera establecer, sin ningún tipo de límites, supuestos de responsabilidad solidaria sobre los proveedores de mercancías, residentes en el país de destino, e involucrados en una trama defraudatoria. En este sentido, entiende el Tribunal que, del análisis del artículo 21.3 de la Directiva del IVA –actualmente, artículo 205– no se desprende que exista ningún tipo de restricción para su establecimiento. En cambio, sí que existirían límites que vendrían impuestos por los principios generales que conforman el Derecho comunitario, esencialmente, los de seguridad jurídica y proporcionalidad. En efecto, de acuerdo con el Tribunal, si bien deben preservarse con eficacia los derechos de la Hacienda Pública, ello no obstante no puede amparar el establecimiento de mecanismos que vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho fin, lo cual claramente acaecería en los supuestos en los cuales la prueba que se pretendiera exigir para exonerar de responsabilidad tributaria fuera tan excesivamente difícil de conseguir que de facto convirtiera el sistema en una mera responsabilidad objetiva.⁶

Con posterioridad, la Sentencia de 27 de septiembre de 2007 (Asunto C-409/04, *Teleos y otros*) volvería a incidir sobre la necesidad de que cualquier medida antidefraudatoria establecida por los diversos EEMM en sus respectivos ordenamientos jurídicos deba en cualquier caso res-

⁶ Ahora bien, interesa advertir que pese a estas matizaciones, el TJUE no analizó acto seguido si la específica medida introducida por el Reino Unido se ajustaba o no al exigido principio de proporcionalidad, al considerar que ésta era una cuestión cuya competencia correspondía al respectivo juez nacional. Por su parte, y por lo que concierne al sistema tributario español, debemos indicar que la publicación de esta Sentencia coincidió temporalmente con la promulgación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, entre cuyas previsiones introducía en nuestro ordenamiento un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria a la persona adquirente de bienes que participase de manera consciente en una trama defraudatoria (vid. artículo 87.5 LIVA). Una figura tributaria que fue objeto de un riguroso análisis doctrinal, especialmente por el hecho de que nuestra normativa acabó considerando como responsable subsidiario a todo adquirente de bienes que conociera o al menos «razonablemente presumiera» que estaba involucrado en una trama defraudatoria como consecuencia de la adquisición de unos bienes por un «precio notoriamente anómalo». Una concatenación de elementos basados en la incertidumbre que indudablemente acapararon todas las críticas. Así por ejemplo, para ALONSO GONZÁLEZ (2006) resultaba del todo preocupante que en la lucha contra el fraude fiscal se abandonara la certeza y la misma se sustituyera por la apariencia; en tanto que FALCÓN Y TELLA (2006) y GARCÍA NOVOA (2007), calificaron esta medida como una auténtica responsabilidad objetiva claramente desproporcionada y contraria a las directrices del Derecho Comunitario.

petar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad. En esta línea, el TJUE declara contrario a la Directiva del IVA que las autoridades competentes de un Estado miembro obliguen a un proveedor de buena fe, al pago del correspondiente impuesto por haberse previamente declarado el mismo exento de gravamen, en virtud de unas pruebas facilitadas por el adquirente que resultaron ser posteriormente falsas. Y de esta forma concluye que

Es cierto que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad. Además, en lugar de prevenir el fraude fiscal, un régimen que imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude, no protege necesariamente, al sistema armonizado del IVA, del fraude y del abuso del adquirente.

Y más recientemente, la STJUE de 21 de diciembre de 2011 (Asunto C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij NV c. FOD Financiën*) nuevamente vuelve a declarar contrario a la Directiva del IVA que los EEMM puedan calificar como responsable solidario al titular de un depósito distinto del aduanero, por el pago del IVA adeudado por el depositante de la mercancía como consecuencia de la salida de la misma de dicho depósito o su entrega a título oneroso, en los supuestos en los cuales el titular actuara de buena fe. Así pues, considera que imputar la responsabilidad del pago del IVA a una persona que no sea el deudor del impuesto, aunque se trate de un depositario fiscal autorizado y vinculado por las obligaciones específicas contempladas en la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, sin permitirle liberarse de estas aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de dicho deudor, debe considerarse como incompatible con el principio de proporcionalidad. Una decisiva Sentencia que bien podría situar entre las cuerdas al legislador español, al incluir con efectos desde el 1 de enero de 2016 dentro del apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992, del IVA un nuevo supuesto de responsabilidad subsi-

diaria sobre los titulares de depósitos distintos del aduanero en los siguientes términos:

Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de aquéllos a que se refiere la letra a) de esta disposición, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

Como puede apreciarse, la configuración del presupuesto de hecho se sustenta sobre un único condicionante, esto es, la titularidad de un depósito distinto del aduanero y evade, por tanto, cualquier referencia a una posible causa de exoneración de la responsabilidad basada en la buena fe de dicho titular o en su falta de negligencia.

En definitiva, podemos concluir que del cuerpo jurisprudencial elaborado por el TJUE se desprende una máxima como es que los EEMM no pueden extender la responsabilidad tributaria en el IVA si no se acredita mediante una prueba fehaciente la colaboración de un sujeto en la trama defraudatoria. Nos encontramos, por tanto, en presencia de una decisión judicial que establece un fuerte límite a la libertad de configuración de los EEMM, pero que constituye, asimismo, una importante garantía para el resto de sujetos que actúan de buena fe en el tráfico intracomunitario.

2.2. El artículo 178 Directiva 2006/112/CE y la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado

Resulta oportuno recordar que uno de los elementos clave para garantizar la neutralidad del IVA descansa en la concesión a los sujetos pasivos de este tributo del derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios empleados en su actividad económica. Así pues, parece evidente que cualquier limitación que recaiga sobre el ejercicio de este derecho requerirá de una debida justificación. Al respecto, es el artículo 178 de la Directiva el que establece las condiciones necesarias para su disfrute, a las cuales hay que aunar, según se desprende del mismo, las formalidades que establezca cada Estado

miembro. De esta forma, varios han sido los EEMM que se han decantado por limitar este derecho en los supuestos en los cuales un sujeto hubiera intervenido, ya fuera de manera consciente o involuntaria, en una trama defraudatoria.

El asunto fue por primera vez analizado por el TJUE en su Sentencia de 12 de enero de 2006 (Asuntos acumulados C-354/03; C-355/03 y C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd) en un supuesto en el cual quedó demostrado, por un lado, que las operaciones comerciales efectuadas habían sido reales y no simuladas y, por otro lado, que además los proveedores a los cuales se les había denegado por la administración tributaria británica el derecho a la deducción del IVA soportado, no habían tenido conocimiento alguno de su participación en la trama defraudatoria. Motivos por los cuales el TJUE acabó declarando como contrario al principio de proporcionalidad que los EEMM restringieran el derecho a la deducción del IVA soportado de un sujeto pasivo que involuntariamente se ve envuelto en un fraude en cadena.

Una argumentación que se reforzaría con la posterior Sentencia de 6 de julio de 2006 (Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Axel Kittel contra État belge y État belge contra Recolta Recycling SPRL) dando lugar a la denominada «teoría del conocimiento» en virtud de la cual solamente cuando una administración demostrase que un sujeto pasivo conocía, bien de manera directa o bien de manera indirecta, su participación en el fraude o en la simulación de una operación inexistente, cabría la limitación del derecho a la deducción del IVA. Y es más, pues esta teoría resultaría igualmente aplicable tanto desde el punto de vista del proveedor de los bienes como del adquirente de los mismos. De tal modo que solo

cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir (párrafo 39 Asunto Axel Kittel).

A fortiori, tampoco cabe que las distintas administraciones tributarias puedan transferir sus labores de control administrativo sobre los propios obligados tributarios. Así lo afirma el TJUE en su Sentencia de 21 de junio de 2012 (Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11) al decretar la imposibilidad de denegar este derecho por el hecho de que

el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a la deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias.

Ahora bien, lo que sí que ha permitido el TJUE a los Estados miembros es la aplicación de una medida como la controvertida en los supuestos en los cuales esta limitación no hubiera sido específicamente regulada en un ordenamiento interno. La cuestión ha sido recientemente tratada en la Sentencia de 18 de diciembre de 2014 (Asuntos acumulados C-131/13, C-163-13 y C-164/13, *Italmoda*) en la cual se distinguen dos tipos de escenarios: en primer lugar, el de aquellos EEMM que pese a no disponer de esta medida, no obstante, sí que cuentan dentro de su ordenamiento con una disposición general que prohíba el abuso del derecho y, en segundo lugar, la de aquellos EEMM cuyo derecho nacional ni siquiera prevé una normativa de este calibre. En el primer caso, la habilitación resultaría procedente según la jurisprudencia asentada en la STJUE de 5 de julio de 2007 (Asunto C-321/05, *Hans Markus Kofoed contra Skatteministeriet*). En cambio, en el segundo escenario se presentan dos obstáculos, a saber, la aludida carencia de una cláusula general antiabuso y la imposibilidad de que los EEMM puedan exigir a sus contribuyentes determinadas obligaciones resultantes de una Directiva no transpuesta en su ordenamiento jurídico (STJUE de 5 de octubre de 2004, Asuntos acumulados C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer* y otros).

Unos inconvenientes que, no obstante, son salvados por el TJUE. Así pues, indica el Tribunal que la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado no puede considerarse de ningún modo como una carga impositiva sobre un particular, sino que más bien, se trataría de la «consecuencia de la constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho». De lo que se desprende que en tales circunstancias, no cabrá exigir una autorización expresa a las autoridades administrativas o judiciales para que restrinjan la

aplicación de este derecho, pues esta denegación descansa en la falta de cumplimiento de los criterios objetivos previstos en la Directiva como consecuencia del fraude.⁷

Además, la mencionada Sentencia concluye con una habilitación adicional, pues aún en los supuestos en los cuales el fraude se cometiera en un Estado distinto de aquel en el que se solicitó el derecho a la deducción e incluso en el supuesto en el cual el contribuyente hubiera cumplido con los requisitos formales establecidos por la respectiva normativa nacional, se confirma la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por los órganos nacionales cuando interpreten la Directiva.

2.3. El artículo 199 Directiva 2006/112/CE y la inversión del sujeto pasivo

De acuerdo con el mencionado precepto «Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones...». Nos encontramos, por tanto, en presencia de un mecanismo que excepciona el criterio general de que el sujeto pasivo debe coincidir con la persona que realiza el hecho imponible. En efecto, por medio de la aplicación de este sistema, será responsable del pago del impuesto la persona adquirente de los bienes y servicios, siempre y cuando esta fuera igualmente sujeto pasivo del IVA y se tratara de operaciones transfronterizas o de determinados sectores con elevado riesgo de fraude.⁸ De este modo, a través de este sistema, si bien no se puede garantizar la recaudación en el país de destino, lo que sí que se impide es la deducción o devolución de las cantidades de IVA que no se han ingresado a la administración tributaria.

Así pues, durante cierto tiempo los EEMM dispusieron de una doble facultad para combatir el fraude fiscal: introducir el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en alguno de los sectores taxativamente previstos en el artículo

⁷ Véase para un análisis crítico y detallado de la Sentencia, RUIZ HIDALGO (2015).

⁸ Un estudio pormenorizado de esta figura lo podemos encontrar en VILLAR EZCURRA (2014).

199 de la Directiva⁹ y/o solicitar la aplicación de esta medida en un sector distinto a los anteriores a través del procedimiento establecido en el artículo 395 de la Directiva. Ahora bien, el apogeo de nuevas bolsas de fraude focalizadas en distintos sectores económicos y la lentitud que en la práctica conllevaba recurrir a la vía del artículo 395, impedían una reacción rápida e inmediata por parte de los EEMM.

Una cortapisa a la cual se intentó poner remedio mediante la publicación de sendas Directivas del Consejo destinadas por un lado, a ampliar el listado de las categorías de bienes y servicios en los cuales se habilita la inserción del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo¹⁰ y, por otro lado, a introducir un nuevo procedimiento de reacción rápida por parte de los Estados contra el fraude.¹¹ Ahora bien, pese al avance que supuso la aprobación de ambas Directivas, debemos advertir que su aplicación solamente está prevista con carácter temporal. En efecto, de acuerdo con los Considerandos de la Directiva 2013/43/UE

Dado que todo mecanismo de inversión del sujeto pasivo es una solución a corto plazo, en espera de soluciones legislativas más duraderas que den al sistema del IVA mayor resistencia ante casos de fraude en el ámbito de este impuesto, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo establecido en virtud del artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/2006 debe aplicarse solo durante un periodo limitado.

Indicando acto seguido que esta medida perdería su eficacia a partir del 31 de diciembre de 2018.

⁹ El artículo hace referencia a los siguientes: «a) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14; b) la puesta a disposición de personal que desempeñe actividades referidas en la letra a); c) la entrega de bienes inmuebles, prevista en el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), cuando el proveedor haya optado por la imposición de la entrega con arreglo a lo dispuesto en el artículo 137; d) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI; e) la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía; f) la entrega de bienes a raíz de la cesión de la reserva de propiedad a un cesionario, en el ejercicio de este derecho por parte del mismo; g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación».

¹⁰ Vid. Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude.

¹¹ Vid. Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

Y es que, la introducción de esta especialidad dentro del sistema general del IVA, se ha considerado que fractura uno de los principios generales del Impuesto como es el pago fraccionado, de ahí la imposibilidad de aplicar esta medida tanto de manera generalizada para la totalidad de las operaciones efectuadas¹² como de forma indefinida.

3. PROPUESTAS EUROPEAS PARA REFORZAR EL MECANISMO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Debemos indicar que de las once propuestas legislativas para combatir el fraude del IVA que se establecieron en la Comunicación [COM (2008) 807 final], solamente dos de ellas quedaron definitivamente descartadas de su aprobación. Precisamente ambas venían referidas a determinadas medidas antifraudatorias basadas en el mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria. Sin embargo, ahora el Informe Especial N° 24 del Tribunal de Cuentas Europeo es el que ha vuelto a reivindicar la necesidad del establecimiento de ambas figuras, precisamente por la constatada imposibilidad de imponer el gravamen definitivo en el Estado de origen y más concretamente por el marcado carácter temporal del otro mecanismo combativo existente para suprimir el fraude fiscal –la inversión del sujeto pasivo– cuya parcial desaparición está prevista para el año 2018.

Así pues, respecto a la primera medida, debemos empezar recordando que tal y como se infiere del artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE, los EEMM tienen la facultad de establecer en sus respectivos ordenamientos jurídicos el especial mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria. En este sentido, una de las principales modificaciones que recogía la Propuesta de Directiva del Consejo [COM (2008) 805 final]¹³, consistía básicamente en conver-

¹² Vid. Comunicación de la Comisión al Consejo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE (COM/2006/0404 final), donde se analiza las propuestas de Austria y Alemania que solicitan autorización para la introducción del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en su territorio de forma generalizada.

¹³ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas.

tir dicha facultad en una auténtica obligación para el conjunto de los EEMM. Ahora bien, pese a la trascendencia de esta modificación, la verdadera ambición que descansaba detrás de esta propuesta legislativa se recogía en su segundo objetivo, basado en la necesidad de expandir el principio de responsabilidad solidaria a las operaciones intracomunitarias. En efecto, tal y como matizaron tanto el Consejo como el Comité Económico y Social Europeo,¹⁴ si bien el mecanismo de la responsabilidad solidaria se encontraba legalmente establecido en el mencionado artículo 205, no obstante ello, los diferentes EEMM que habían optado por su inserción únicamente lo habían aplicado en relación con sus operaciones nacionales. De esta forma, se pretendía configurar un avanzado supuesto de responsabilidad solidaria que recayera también sobre el sujeto pasivo que efectuara la entrega intracomunitaria, por el IVA adeudado en concepto de la adquisición intracomunitaria de estos bienes en el otro Estado miembro, donde no estuviera establecido, en los supuestos en los cuales no hubiera presentado un estado recapitulativo, o no lo hubiera presentado a tiempo o no contuviera la información pertinente.

Claramente, lo que se pretendía a través de esta medida era que el proveedor de una entrega intracomunitaria de bienes no se limitara a cumplir con sus obligaciones de declaración, sino que además, también se cerciorara del estatus de su cliente y de su solvencia. De tal forma que, en los supuestos en los cuales este último no cumpliera con dichas obligaciones, el Estado miembro de residencia pudiera exigirle al proveedor el pago del IVA no abonado y sus posibles sanciones. Además, para salvaguardar los principios generales de proporcionalidad y seguridad jurídica, se preveía asimismo la posibilidad de que dicho proveedor pudiera refutar la presunción establecida en su contra, mediante la justificación debida ante las autoridades fiscales competentes. El resultado que se pretendía alcanzar era pues doble, por un lado, conseguir una mejora en la calidad de la información recibida y, por otro, añadir una dificultad más en la creación de las tramas defraudatorias al expandir la obligación de pago del impuesto evadido a otros sujetos intervinientes en la cadena del fraude.

¹⁴ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas (2009/C 277/24).

A fortiori, aún más ambiciosa era la segunda medida que se intentó insertar, consistente en el establecimiento de una responsabilidad compartida en la protección de los ingresos de todos los EEMM. De esta forma, partiendo de la dimensión comunitaria del fraude y de la participación en el mismo de personas procedentes de diversos EEMM, se consideró apropiado el establecimiento en cada uno de los territorios nacionales, de un conjunto de disposiciones tendentes a garantizar un nivel de protección equivalente contra los defraudadores del IVA, con independencia de si el fraude cometido hubiera generado un perjuicio económico en dicho Estado miembro o en otro. Ahora bien, acordar una armonización legislativa en términos de sanciones y acciones penales contra dichos defraudadores que, asimismo, permitiera su aplicación con independencia del Estado miembro en el cual se hubiera ocasionado la eventual pérdida de los ingresos públicos, requeriría de un gran consenso europeo que a día de hoy sigue pendiente de acordarse. Motivo por el cual el Tribunal de Cuentas Europeo, pese a enfatizar los grandes avances que se producirían en la lucha contra el fraude del IVA mediante la inserción de ambas medidas combativas, opta finalmente solo por recomendar la aplicación de la primera de las figuras enunciadas y generalizar de esta manera la responsabilidad solidaria en el comercio intracomunitario.

4. CONCLUSIONES FINALES

Desde la publicación de la Comunicación [COM (2006) 254 final] resulta evidente que importantes logros se han conseguido alcanzar en la pugna contra el fraude fiscal. Entre los mismos, podemos destacar por su especial eficacia recaudatoria el mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria o la inversión de sujeto pasivo. Unos instrumentos puestos a disposición de los EEMM para que estos construyan de manera individual una nueva barrera jurídica contra la defraudación. Ahora bien, la aplicación de esta gama de medidas combativas por parte de los EEMM ha generado cierta conflictividad entre estos y los contribuyentes involucrados voluntaria o inconscientemente en una trama defraudatoria. Una contrariedad motivada por el hecho de que los primeros han

intentado aplicar e interpretar sus disposiciones normativas en atención a sus intereses recaudatorios, olvidando, en ocasiones, la necesidad de su adecuación a los principios generales que conforman el Derecho europeo.

En esta encrucijada, ha desempeñado un papel esencial el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el cual, mediante la llamada armonización por la puerta de atrás ha conseguido tejer sobre los particulares una capa de seguridad jurídica consistente en exigir que las medidas antifraudatorias sean en todo caso proporcionales y excepcionales. Unas limitaciones sobre la libertad de configuración jurídica de los EEMM que, pese a resultar razonables, complican en demasía la labor de estos contra el fraude fiscal. Razones por las cuales, órganos como el Tribunal de Cuentas Europeo abogan por un fortalecimiento de los actuales sistemas combativos, en especial el de derivación de la responsabilidad solidaria. Un nuevo desafío del cual resulta oportuno efectuar el siguiente orden de conclusiones:

En primer lugar, si partimos de la consideración de que cualquier fraude en materia de IVA, no solo perjudica a la Hacienda Pública del específico Estado miembro donde el fraude se consume, sino que además, permite igualmente mermar las arcas públicas de la Unión Europea, se estará en condiciones de reclamar un esfuerzo equitativo por parte de todos los EEMM en la lucha contra el fraude fiscal. En este sentido, puede constituir un importante avance para alcanzar este equilibrio, la transformación del mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria en un sistema de carácter preceptivo para todos y cada uno de los EEMM. De esta forma, no solo se conseguiría dotar de mayores garantías al cobro del crédito tributario del particular Estado afectado, sino también y por extensión, del ingreso correspondiente a la Unión Europea.

En segundo lugar, dentro de una propuesta normativa que recogiera un avanzado sistema de responsabilidad tributaria que abarcara por igual a las operaciones intracomunitarias, no podemos negar la significativa trascendencia que en la lucha contra el fraude fiscal podría suponer el ensanchamiento subjetivo de los supuestos de responsabilidad tributaria. En efecto, la posibilidad de que un Estado miembro (en concreto, el de destino de la mercancía) pudiera exigir el importe de la deuda tributaria defraudada a un sujeto establecido en otro Estado miembro (en concreto, el de origen de la mercancía) redoblaría, sin

lugar a dudas, el aseguramiento del crédito tributario. Además, interesa advertir que tras la promulgación de la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, los EEMM disponen dentro de su acervo comunitario de un nuevo cauce jurídico más depurado y sencillo a través del cual pueden hacer efectivos sus créditos tributarios, específicamente en aquellos supuestos en los cuales los deudores de los mismos se hallaran en diferentes Estados. Un potente instrumento diseñado para la ejecución de los ingresos públicos que, indudablemente, podría ser aplicado a los efectos de la derivación de la responsabilidad tributaria. Y es que constituye la esencia de un mercado común el poder habilitar jurídicamente que un Estado miembro pueda hacer efectivo su crédito tributario allí donde éste se encuentre, esto es, con total independencia de la ubicación de su deudor dentro de las fronteras de la Unión Europea.

Finalmente, aun cuando el Informe del Tribunal de Cuentas Europeo descarta por ambiciosa la propuesta relativa a la inserción de un uniformado régimen jurídico de derivación de la responsabilidad tributaria, debemos advertir que, no obstante, esta podría constituir la mejor vía para garantizar la seguridad jurídica de los responsables y dotar, a su vez, de una mayor efectividad a este instrumento tributario. En efecto, una armonización impositiva en esta materia garantizaría, por un lado, la homogeneidad de las consecuencias jurídicas asociadas a unos mismos presupuestos de hecho acaecidos en diferentes EEMM y además, impediría la localización del fraude fiscal en aquellos territorios con laxas medidas combativas. Así pues, consideramos que este constituye uno de los grandes retos pendientes a los cuales deberá hacer frente en los próximos años la Unión Europea, pues sin llegar a negar la trascendencia de las medidas unilaterales adoptadas al respecto, nos decantamos, no obstante, por considerar que solo mediante la coordinación entre los EEMM y la uniformidad de sus ordenamientos tributarios será posible, de una vez por todas, poner un importante freno al fraude fiscal.

5. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2016): «El derecho a deducir el IVA soportado cuando el proveedor incumple sus obligaciones fiscales (análisis de la STJUE de 22 de octubre de 2015, Asunto C-277/14)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 395.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2010): «Reflexiones sobre la aplicación de la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT a los partícipes en las tramas de fraude del IVA», en Arrieta Martínez de Pisón (Dir.), J.; Collado Yurrita, M.A (Dir.); Zornoza Pérez, J. (Dir.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Tomo I.
- ÁLVAREZ ARROYO, R. (2013): Los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA: instrucciones de uso, *Carta Tributaria. Monografías*. n.º 6.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2006): «El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Temas Tributarios de Actualidad*, Informe n.º 7, AEDAF, marzo.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2008): *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2014): «La coordinación en la lucha contra el fraude de IVA en la Unión Europea» en ADAME MARTÍNEZ, F; RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales.
- BAS SORIA, J. (2015): *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, Ediciones CEF.
- CALVO VÉRGUEZ, J. (2015): *El derecho de deducción en el IVA*, La Ley.
- CASADO OLLERO, G. (1986): «La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización IVA», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 50.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1986): *El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno*, Thomson-Aranzadi, 2006.
- COLLADO YURRITA, M.A; MORENO GONZÁLEZ, S. (Coord). (2012): *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Atelier.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2006, a): «Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 enero 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 2.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2006, b): «La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo artículo 87.cinco LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible)», *Quincena Fiscal*, n.º 21.
- GARCÍA PRATS, A. (2001): «La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 101.
- Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

- GARCÍA NOVOA, C. (2007): «Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 13.
- GRAU RUIZ, A. (2000): *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid.
- GRAU RUIZ, A. (2001): «La asistencia mutua en materia de recaudación en la Unión Europea», *Quincena fiscal*, n.º 1.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (1996): *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Marcial Pons.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.; LUQUE MATEO, M.A. (2013): *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona.
- LASARTE ÁLVAREZ, J; ADAME MARTÍNEZ, F. (2012): «El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias», en ADAME MARTÍNEZ, F (Dir.): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2012): «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario en la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, n.º 7.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2015): «Lo reformado y lo que debería reformarse (o mejor, transponerse) del IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 6.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2010): «La nueva Directiva comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», *Carta Tributaria. Monografías*, n.º 14.
- MORENO VALERO, P.A. (2001): *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Consejo Económico y Social de España.
- PUEBLA AGRAMUNT, N. (2006): «El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Gobierno español en la lucha contra los fraudes de IVA en cadena», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 1-3.
- PUEBLA AGRAMUNT, N. (2007): «Estrategias en la lucha contra los fraudes del IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 3.
- RIBES RIBES, A. (2012): «Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales», en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier.
- RUIZ HIDALGO, C. (2014): *El fraude fiscal en las adquisiciones intracomunitarias. Propuestas de reforma del IVA*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 11.
- RUIZ HIDALGO, C. (2014): «La inversión del sujeto pasivo como medida de reacción rápida en el IVA para la lucha contra el fraude fiscal» en ADAME MARTÍNEZ, F; RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales.
- RUIZ HIDALGO, C. (2015): «La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude, sin que se regule en la norma interna, a la vista del Asunto ITALMODA», *Quincena Fiscal*, n.º 20.
- VILLAR EZCURRA, M. (2014): «La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida anti-fraude en el IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 7.

Luces y sombras del régimen de IVA de grupos en la jurisprudencia del TJUE

José Manuel Macarro Osuna¹
Universidad Pablo de Olavide

Resumen:

El IVA de grupos es un régimen especial incluido en la Directiva IVA que presenta una regulación poco detallada. Vamos a analizar los principales elementos de disparidad en este régimen en función de los criterios adoptados por los EEMM, los propuestos por la Comisión Europea y los aplicados por el Tribunal de Justicia de la UE. Basándonos en la jurisprudencia, construiremos algunos criterios de aplicación general, como el requisito subjetivo para la conformación de un grupo establecido en la STJUE Comisión contra Irlanda, y profundizaremos en las consecuencias de la lectura conjunta de otras STJUE como FCE Bank y Skandia América. El objetivo será extraer reglas de aplicación general cuando esto sea posible, y poner de manifiesto las áreas en que existe una incertidumbre y una disparidad en la implementación de este régimen especial.

Abstract:

VAT Grouping is a special scheme regulated in the VAT Directive with very little detail. I will analyze the main mismatches in this special regime according to the different solutions adopted by the MMSS, the proposals of the European Commission and the interpretation criteria of the ECJ. Based on ECJ case-law, the aim of this paper is to figure out some rules of general application, like the subjective requirement for the creation of a VAT Group formulated in the Judgement EU Commission vs Ireland. The paper will also look into the consequences of the judgements FCE Bank and Skandia America. The goal is to formulate those rules of general application when possible and to shed light on the uncertainty that exists in this topic and on the disparities created in its national implementation.

Palabras clave:

VA de grupos, transacciones intra-grupo, neutralidad fiscal, independencia jurídica, actividad económica independiente, subjetividad pasiva.

Keywords:

VAT Grouping, intra-group transactions, fiscal neutrality, legal independence, economic independence, taxable persons.

¹ Becario FPU Universidad Pablo de Olavide.

1. INTRODUCCIÓN

Vivimos tiempos convulsos para la tributación internacional. La crisis económica global, que aún tiene visos de continuidad, unida a diversos escándalos de evasión y elusión fiscal por parte de grandes grupos multinacionales han motivado la acuciante necesidad de intervención por parte de las principales economías mundiales. El conocido Plan BEPS, impulsado conjuntamente por la OCDE y el G-20, ha priorizado la lucha contra la elusión fiscal en la tributación directa, dejando a los impuestos indirectos en un segundo plano. Aunque las menciones que hace el Plan BEPS del IVA son muy escasas, esto no implica que sea un impuesto de relevancia menor a nivel internacional ni que no existan conductas elusivas o la planificación fiscal agresiva en este tributo. Por el contrario, la propia OCDE a través de la publicación de las International VAT/GST Guidelines, y la Comisión Europea a través de numerosas comunicaciones, han puesto de manifiesto la necesidad de avanzar en la construcción de este impuesto y en la importancia de corregir muchos de sus aspectos más problemáticos. No es sorprendente que la última Comunicación de la Comisión Europea referente a este tributo tenga un título tan claro y tajante: «Es hora de decidir»,² ya que son muchos los elementos del Impuesto del Valor Añadido que aún deben ser corregidos.

Uno de los elementos fundamentales que faltan por armonizar en profundidad dentro de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común impuesto sobre el valor añadido (en adelante Directiva IVA) es la tributación de las transacciones entre empresas vinculadas y, sobre todo, la regulación del régimen de IVA de Grupos. El objetivo de nuestro trabajo es plantear las cuestiones más problemáticas relativas a estas transacciones desde un doble prisma: la consecución de un régimen de IVA inspirado en el principio de neutralidad, y la necesidad de una verdadera armonización que impida que las disparidades de regulación entre los Estados miembros (en adelante EEMM) pueda dar lugar a oportunidades de planificación fiscal agresiva en el IVA. Como vamos a analizar, uno de los principales nichos de planificación fiscal en el IVA radica en las transacciones entre empresas relacionadas y grupos IVA, fundamentalmente cuando entran en juego entregas de

² COM(2016) 148 final, de 7 de abril de 2016, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir.

bienes o prestaciones de servicios exentas que no permitan el derecho a deducir el IVA soportado. De hecho, entre las pocas menciones que hace el Plan BEPS al IVA, una de las más relevantes hace referencia a la posible elusión de IVA no deducible que puede darse en supuestos de empresas multinacionales que desarrollen una actividad económica exenta de IVA. De acuerdo con el ejemplo planteado por la OCDE, la planificación fiscal implicaría centralizar las compras en una sociedad no exenta situada en un país, que distribuiría los costes a través de operaciones libres de IVA a las filiales o sucursales que realicen las actividades exentas en distintos países, y que no soportarían el coste del IVA soportado no deducible.³

Aunque el ejemplo planteado por la OCDE es plenamente válido a nivel nacional e internacional, nuestro análisis, no obstante, se centrará en el estudio de la normativa europea y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). Dividiremos nuestro trabajo en dos bloques. El primero de ellos hará referencia a los problemas generales que conlleva la excesiva inconcreción y ausencia de detalle existente en la armonización del régimen de IVA de grupos, así como a los posibles efectos causados por las disparidades en su implementación en los distintos EEMM. El segundo, más centrado en el análisis jurisprudencial, atenderá a los principales pronunciamientos del TJUE en esta materia, cuyo estudio nos servirá para extraer los criterios de interpretación que ha construido el Tribunal y reflexionar acerca de las consecuencias de su aplicación.

2. PRINCIPALES PROBLEMAS DEL RÉGIMEN DE IVA DE GRUPOS

2.1. *El artículo 11 de la Directiva IVA: un posible exceso de libertad para los EEMM*

El estudio del régimen de grupos empresariales en el IVA debe analizarse desde el punto de vista del principio fundamental que debe regir este impuesto: la neutralidad fiscal.⁴ Una correcta configuración de este régimen especial, así

³ OECD/G20 (2014), pp. 107-108.

⁴ Entenderemos neutralidad fiscal como «el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos agentes que actúen en el mercado». MACARRO OSUNA, J. M., (2015), p. 57.

como de la tributación de las transacciones entre empresas vinculadas, implicaría que las conductas de los conglomerados empresariales no estarían influenciadas por potenciales ahorros fiscales de IVA. De hecho, la intención que se albergaba con la introducción de este nuevo régimen especial era la de establecer un mecanismo de simplificación administrativa que sirviera a los EEMM para combatir las prácticas abusivas, como los casos de fragmentación empresarial, pero siempre respetando la neutralidad del impuesto.⁵ Para analizar la concordancia de este régimen especial con el principio de neutralidad fiscal debemos partir de la lectura de la norma. El artículo 11 de la Directiva IVA establece:⁶

Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.

Lo primero a destacar de este artículo es su carácter no obligatorio. Los EEMM «pueden» establecer un sistema de grupos de IVA, pero también optar por no introducirlo. Esta posibilidad de elección que contempla la Directiva puede crear una disparidad de regulaciones nacionales al respecto, tal y como ocurre en muchos otros elementos puntuales del IVA, en los que su implantación solo en algunos EEMM no plantea especiales problemas. La cuestión relevante respecto a este régimen es la parquedad de la Directiva a la hora de

⁵ En este sentido, la Comisión Europea afirma que «Según reza su exposición de motivos, el objeto de la disposición relativa a la agrupación a efectos del IVA es que los Estados miembros, con vistas a la simplificación administrativa y a la lucha contra las prácticas abusivas (por ejemplo, la división de una empresa en varios sujetos pasivos, de modo que cada uno de ellos pueda acogerse a un régimen especial), puedan no considerar sujetos pasivos independientes a aquéllos cuya “independencia” sea puramente jurídica». COM(2009) 325 final, de 2 de julio de 2009, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, p. 4.

⁶ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

determinar las consecuencias de la aplicación del sistema de IVA de grupos, así como sus efectos. De acuerdo con el art. 11, este sistema de grupos de entidades servirá para considerar como un solo sujeto pasivo a diferentes personas que gocen de independencia jurídica. Sin embargo, nada dice acerca de los efectos que ha de tener dicha consideración. No se concreta la tributación de las operaciones intra-grupo, ni de los supuestos en que una entidad con distintas sociedades pueda integrar parte de éstas únicamente, pudiendo quedar alguna fuera del grupo, sin especificarse tampoco cómo sería la imposición IVA en caso de una venta entre el grupo y esas sociedades controladas por una persona que hubiera pasado a ser parte del grupo, etc. Como vemos, son muchos los elementos que el escueto artículo 11 de la Directiva IVA deja abiertos.

En este sentido, la Comisión Europea publicó una Comunicación en la que pretendía aclarar los principales puntos dudosos al respecto de este régimen. La COM(2009) 325 final detalla los efectos que, para la Comisión, debería tener este régimen, así como los requisitos que deben cumplir las entidades que deban acogerse a ella. Sin embargo, a diferencia de otras ocasiones, en este caso el *soft law* de la Comisión Europea ha tenido escaso éxito. Por un lado, y como analizaremos en el próximo apartado, porque el propio TJUE ha desautorizado en diversas ocasiones los criterios adoptados por la Comisión al respecto, como ocurrió con una de las principales interpretaciones que ha realizado la Comisión respecto de los requisitos de las «personas» que pueden ser parte de un grupo IVA. Por otro, porque los EEMM han venido utilizando la amplitud de los términos del artículo 11 para articular regímenes de IVA de grupos con efectos muy diversos, pasando por alto las recomendaciones de la Comisión.

Un ejemplo muy claro de las diferencias de funcionamiento de los grupos de IVA es la regulación adoptada en España, que discrepa en gran medida de la idea que tiene la Comisión del funcionamiento de un grupo de entidades IVA.⁷ La regulación española se encuentra en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La norma española ha establecido un sistema voluntario con una modalidad general y otra especial. La primera de ellas sirve, fundamentalmente, para poder agrupar las declaraciones-liquidaciones de los distintos sujetos acogidos al ré-

⁷ Un análisis en profundidad del régimen español de IVA de grupos en DÍAZ RAVN (2016), pp. 403-414.

gimen, que serán cumplidas por la entidad dominante del grupo, y para poder realizar una integración previa a nivel del grupo de las cantidades a ingresar o a compensar, realizando una liquidación única para todas las entidades. Este sistema no sería más que una simplificación administrativa de cumplimiento de las obligaciones formales de las personas acogidas al régimen de IVA de grupos. Sin embargo, las transacciones realizadas entre los miembros del grupo, por ejemplo, seguirían estando sujetas al IVA de forma habitual.

Si hacemos referencia a la modalidad especial establecida en el art. 163 sexies.cinco, y cuyos efectos están en el art. 163 octies, vemos que la principal diferencia, asimilando parcialmente el régimen español al concebido por la Comisión Europea y que se aplica en muchos otros EEMM, es que las tributación de las transacciones entre entidades del grupo no va a estar sujeta a IVA como si se hubiera realizado con un ente ajeno al grupo. Por el contrario, se va a alterar la base imponible estando constituida por «el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto». Como observamos, se va a trasladar únicamente el coste de los productos por los que se haya soportado IVA, no atendiendo la base del impuesto al valor de mercado ni al cálculo que establece la propia Directiva IVA en sus artículos 72 y ss.⁸

El régimen español tiene un funcionamiento muy diferente del que han establecido otros EEMM y del que interpreta la Comisión que debe aplicarse de acuerdo con el art. 11 de la Directiva IVA.⁹ Para la Comisión un grupo de IVA es un sujeto pasivo único que debe identificarse con un solo número IVA en el que las operaciones internas del grupo se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto, ya que se considerarían actividades dentro de un único sujeto pa-

⁸ En este sentido se pronuncia BARCIELA PÉREZ (2014), p. 9-10 (versión web), que se cuestiona, en referencia a esta modificación de la base imponible y de la posibilidad que plantea también la norma española de renunciar a determinadas exenciones en las transacciones intra grupo, si «la finalidad del régimen que estableció la Sexta Directiva y, actualmente contemplado en el artículo 11 de la Directiva del IVA, puede justificar la contravención de otros preceptos de la misma disposición», afirmando, como también hizo SÁNCHEZ GALLARDO, que la aproximación correcta al Derecho de la Unión hubiera requerido no modificar la base imponible en las transacciones intra grupo, sino su sujeción al impuesto. SÁNCHEZ GALLARDO (2012), p. 24.

⁹ Un resumen de las diferentes opciones adoptadas por los EEMM en relación al régimen de IVA de grupos en IBFD (2015).

sivo, es decir, un reparto de costes entre unidades de un mismo ente.¹⁰ El sistema introducido en España es radicalmente distinto de este sentido de grupo como ficción jurídica que hace desaparecer la subjetividad jurídica de sus miembros y la unifica considerándolos, a efectos de IVA, como partes de un sujeto individual.

Así, como podemos observar, no sólo la introducción o no del régimen especial va a variar en cada país, sino que la ausencia de concreción de la Directiva ha dado lugar a que los EEMM hayan aplicado de manera muy diversa el IVA de grupos. Esta discrecionalidad nacional, patente en el caso del sistema español, vendría reforzada en parte por el segundo párrafo del art. 11, que permitiría que se estableciera un sistema corregido que podría, incluso, infringir la neutralidad fiscal o la igualdad de trato, si la medida adoptada era concebida para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Es el caso de la STJUE Comisión contra Suecia, en el que la Comisión denunciaba la introducción de un régimen de grupos al que únicamente podrían acogerse las entidades de los sectores financieros y de seguros.¹¹ El TJUE reconoció la posibilidad que tenían los EEMM de restringir la aplicación de este régimen «para combatir el fraude o la evasión fiscales», admitiendo la acotación de los sectores a los que Suecia aplicaba este régimen de grupos dado que «directa o indirectamente, se encuentran sometidas a la supervisión de la Inspección fiscal y que, por tanto, están incluidas en un régimen de control público».¹²

El criterio adoptado por el TJUE, de nuevo, matiza la interpretación que hizo la Comisión Europea del art. 11. Para la Comisión,

Deben poder acogerse al régimen de agrupación a efectos del IVA todos los sectores de actividad económica del Estado miembro que lo establezca, tal como se desprende de la formulación del artículo 11, en la que no se prevé una limitación a determinados sectores, y del principio de neutralidad fiscal. No se puede establecer un régimen nacional de agrupación a efectos del IVA que comprenda exclusivamente algunos sectores, puesto que así se favorecería a determinadas empresas frente a otras y ello podría asimismo suscitar críticas desde el punto de vista de las ayudas estatales (selectividad).¹³

¹⁰ COM(2009) 325 final..., *op. cit.*, p. 12.

¹¹ STJUE de 25 de abril de 2013, Comisión Europea contra el Reino de Suecia, caso C-480/10.

¹² STUE Comisión contra Suecia, *op. cit.*, pp. 38-39.

¹³ COM(2009) 325 final..., *op. cit.*, p. 11.

Si bien en este caso no podemos afirmar que el TJUE contradiga en su totalidad la concepción que tiene la Comisión sobre la neutralidad que debe predicarse de este sistema, sin embargo, sí admite su aplicación selectiva por razones de lucha contra el fraude, aspecto que no resulta extraño a la Directiva IVA, que consiente en su artículo 395, de manera más general, la introducción de medidas ajenas a la estructura neutral del IVA por razones de combatir la evasión o elusión fiscal.

Pese a que en esta Sentencia exista un motivo justificado para restringir el régimen especial de grupos, el resultado que se extrae de ella coincide con la idea que estamos desarrollando. El artículo 11 de la Directiva IVA ha establecido un régimen en unos términos tan generales y abiertos que ha provocado una gran diversidad de sistemas distintos y de interpretaciones dispares en el conjunto de los EEMM. La armonización en esta materia es, por tanto, muy escasa, pues el problema no radica únicamente en que se trate de un régimen que los EEMM pueden adoptar a voluntad y que, además, pueden limitar por motivos de oportunidad contra el fraude y la evasión. El verdadero problema recae en la implementación que hagan del mismo que, como hemos visto en el supuesto de España y el propuesto por la Comisión y que siguen muchos otros EEMM, puede diferir en aspectos de gran relevancia.

2.2. El límite de aplicación territorial

Un límite que establece el art. 11 de la Directiva y que es especialmente controvertido en su aplicación es el criterio de territorialidad que deben cumplir las distintas entidades que quieran formar parte de un grupo IVA. De acuerdo con la interpretación de la Comisión Europea, el concepto de «persona establecida en el territorio de ese mismo Estado miembro» incluye a las empresas con sede de actividad económica en dicho país pero no a sus establecimientos en el exterior. Sí se permitiría formar parte de un grupo en EM al establecimiento permanente de otra entidad que hubiera emplazado en el EM en que se constituyera el grupo. A priori esta interpretación es lógica y coherente con la finalidad y el contexto del régimen de grupos de IVA. Se pretende una simplificación

administrativa de entidades estrechamente vinculadas que pasarán a funcionar como un solo sujeto pasivo, estando este establecido en un Estado miembro concreto.

El problema radica en que esta restricción territorial puede provocar infracciones de neutralidad adicionales en supuestos de empresas multinacionales que desarrollen una actividad económica exenta. Problemas que algunos autores han llegado a afirmar que hacen esta restricción contraria a la libertad de establecimiento garantizada por los Tratados UE. Pensemos en una matriz establecida en un EM que ha introducido un régimen de IVA de grupos en el que las transacciones intra-grupo no están sujetas a IVA.¹⁴ Esta sociedad tiene dos filiales, independientes tanto jurídica como económicamente, una establecida en el mismo EM que la matriz y otra en un EM diverso, y ambas prestan servicios exentos de IVA en sus respectivos territorios. Supongamos que la matriz también presta servicios a ambas filiales. Esta actividad, dado que ambas filiales se consideran sujetos pasivos independientes, estaría sujeta a IVA de acuerdo con las normas generales de la Directiva. Respecto de la establecida en el mismo EM, la prestación de servicios llevaría aparejada una cuota de IVA repercutido que abonaría la filial a la matriz. En lo referente a la filial localizada en el otro EM, de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios B2B, ésta habrá de auto repercutirse IVA por su adquisición. En ambos casos las filiales no podrán deducir dicha cuota soportada, al realizar una actividad económica exenta, incorporando dichas cuotas como costes de su producción. Como hemos comentado en otras ocasiones, los efectos de las exenciones sobre el mecanismo de funcionamiento del IVA suponen un ataque frontal a la neutralidad del impuesto, ya que desvirtúa su naturaleza de impuesto sobre el consumo haciéndolo recaer sobre los empresarios y profesionales, e incentivando conductas empresariales de integración vertical para minimizar las cuotas de IVA que no podrán ser deducidas.¹⁵

El problema radica en que la restricción territorial del régimen de IVA de grupos tiene una influencia desigual con respecto a la carga tributaria de ambas filiales. La filial establecida en el mismo EM podría conformar un grupo IVA

¹⁴ El ejemplo que vamos a plantear es similar al propuesto en PFEIFFER (2015), pp. 44 y ss. (Versión web).

¹⁵ No en vano hemos venido a calificarlas como «la gran paradoja del IVA». MACARRO OSUNA (2015), pp. 333 y ss.

con la matriz, opción que, sin embargo, no estaría permitida a la domiciliada en un país diverso. Las consecuencias serían idénticas a las que produce la citada integración vertical en una empresa que realiza una actividad económica exenta de IVA. Los servicios prestados por la matriz a la filial incorporada en el grupo no estarían sujetos a IVA, por lo que dicha subsidiaria no incorporaría esa cuota de IVA como un coste adicional a su producción.¹⁶ La empresa controlada en el otro EM, por su parte, no podría beneficiarse de esta circunstancia y sí deberá incorporar el IVA de las compras a su matriz como un coste no deducible. Así, podemos comprobar que supuestos claramente similares, en los que lo único que cambia es la localización de la sociedad adquirente, van a conllevar consecuencias tributarias radicalmente distintas debido a esta restricción territorial de aplicación del IVA de grupos. Este régimen, por tanto, implica un incentivo a la localización de empresas en el mismo Estado en el que se ubican las empresas vinculadas que le entregan bienes o servicios cuyo IVA no sería deducible salvo que la formación de un grupo IVA deje estas operaciones fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Así, en el caso de las actividades económicas exentas de IVA los macro-grupos nacionales tendrán una importante ventaja fiscal respecto a aquéllos que diversifiquen territorialmente su estructura organizativa, aspecto que pone claramente en duda la neutralidad externa de este sistema.

Este criterio de restricción territorial, no obstante, puede no estar claro en casos que ostenten mayor complejidad. El ejemplo que hemos planteado era muy simple, teniendo todas las entidades subjetividad pasiva independiente. Sin embargo, como vamos a analizar en el próximo apartado, el TJUE ha tenido que pronunciarse en repetidas ocasiones tanto sobre el régimen de IVA de grupos y las personas sin subjetividad pasiva, como sobre el criterio de territorialidad en casos de entidades extranjeras que dependen económica y legalmente de un sujeto pasivo miembro de un grupo de IVA. Este es el caso de la STJUE de 17 de septiembre de 2014, Skandia America, C-7/13, en el que se trataba la cuestión de la tributación de las transacciones realizadas por un establecimiento principal establecido en Estados Unidos a una sucursal establecida en Suecia

¹⁶ En el caso del régimen español habría que diferenciar entre la modalidad general y la especial para analizar este beneficio. Sin embargo, hemos puesto el ejemplo que concuerda con la opción mayoritaria adoptada por los EEMM y que propone la Comisión.

donde formaba parte de un grupo IVA. La Directiva únicamente habla del deber de estar «establecida en el territorio de ese mismo EM», pero no hace referencia a la posibilidad de que dicha persona pueda ser una sucursal de una sociedad matriz localizada en un EM o viceversa, que el ente que forma parte del grupo IVA tenga sucursales sin personalidad jurídica independiente por todo el globo.

En este sentido, la Comisión Europea publicó un documento de trabajo en el que ha intentado aclarar el impacto de la interpretación realizada por el TJUE en la sentencia *Skandia* a efectos de este criterio.¹⁷ Sin embargo, la reacción de los EEMM a esta sentencia y a sus postulados vuelve a dejar en entredicho la eficacia del *soft law* de la Comisión, al tiempo que pone de manifiesto la necesidad de incrementar el detalle de la armonización de este régimen especial. Como resumen ABDOELKARIEM y PRINSEN, varios EEMM han publicado o declarado, formal o informalmente, su lectura de esta STJUE.¹⁸ Por ejemplo, el Reino Unido ha publicado una circular específica al respecto en la que se diferencia en función de la subjetividad pasiva de la entidad que esté dentro del grupo.¹⁹ Son varios los EEMM que han adoptado medidas o criterios diversos de los propuestos por la Comisión Europea en el citado documento de trabajo. Esto introduce un elemento adicional de incertidumbre y de diferenciación en el sistema de grupos de IVA entre los EEMM que causa disparidades en el mercado interior. Esta diferente aplicación del IVA de grupos podrá ser aprovechada por los operadores económicos para articular su planificación fiscal de IVA o, incluso, realizar actuaciones de elusión fiscal, infringiendo la neutralidad fiscal del mercado interior.

3. LA LABOR DEL TJUE EN LA INTERPRETACIÓN DEL RÉGIMEN DE IVA DE GRUPOS

Como hemos comentado, la ausencia de concreción en el artículo 11 de la Directiva IVA acerca de los requisitos y de los efectos de los grupos de IVA ha

¹⁷ TAXUD C1, Working Paper N° 845, de 17 de febrero de 2015, *Case Law. Issues arising from recent judgements of the Court of Justice of the European Union, CJEU Case C-7/13 Skandia America: VAT group*.

¹⁸ ABDOELKARIEM y PRINSEN (2015), pp. 210-211.

¹⁹ Revenue and Customs Brief 2 (2015): VAT grouping rules and the Skandia judgment, de 10 de febrero de 2015.

provocado una gran diversidad de regímenes y sistemas diversos. Hay que tener en cuenta que el régimen de IVA de grupos es un concepto autónomo de Derecho de la Unión, debiendo interpretarse en función de su letra, pero también de su contexto y sus finalidades. Por ello, la labor del Tribunal de Justicia ha sido fundamental para avanzar en la interpretación y concreción de lo que debe entenderse por un grupo IVA y su funcionamiento, avanzando en la interpretación «autónoma y uniforme» que debe tener este concepto.²⁰ El TJUE, en muy distintos pronunciamientos, ha actuado de legislador negativo, modelando el régimen que estamos estudiando, en ocasiones, en contra del criterio manifestado por la Comisión Europea en su *soft law*. Dos de los elementos fundamentales que estamos tratando y que han sido objeto de sendos pronunciamientos por el TJUE han sido el requisito subjetivo para ser parte de un grupo de IVA y el criterio de establecimiento territorial de sus miembros, puesto en relación con la posibilidad de que una misma sociedad pueda tener sucursales sin personalidad jurídica. Vamos a tratar estas dos temáticas dada las implicaciones cruzadas que pueden tener, así como el especial interés que ha mostrado la Comisión Europea en su estudio.

En lo que respecta al criterio subjetivo de los miembros de un grupo de IVA, observamos que la Directiva IVA apenas hace referencia a ello, y solo afirma que las personas que pretendan conformar un grupo han de ser legalmente independientes y que, en caso de integrar uno, pasarán a ser un único sujeto pasivo. Cabía, por tanto, plantearse qué podría suceder en supuestos de entidades que, cumpliendo el criterio de tener independencia jurídica, no realizaran actividades económicas de manera independiente, por lo que de acuerdo con el art. 9 de la Directiva no serían consideradas como sujetos pasivos.²¹

²⁰ Como ha afirmado en repetidas ocasiones el TJUE, y concretamente en lo referente al IVA de grupos en la citada STJUE Comisión contra Suecia, apartado 33: «de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme (sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartados 23 y 24)».

²¹ Afirma BARCIELA PÉREZ, haciendo referencia a la Sentencia Comisión contra Irlanda, que el TJUE no ha entendido que el legislador comunitario pretendiera vincular independencia puramente jurídica a subjetividad pasiva, tanto con ánimo de simplificación administrativa como para evitar abusos como los derivados del fraccionamiento de una empresa en distintos entes. Sin embargo, coincide con el Tribunal en que esto no implica que se deba impedir a personas que no sean sujetos pasivos formar parte de un grupo de IVA que sería un sujeto pasivo único distinto de los miembros que lo forman. BARCIELA PÉREZ (2014), p. 5 (versión web).

La Comisión Europea entendió que únicamente podrían formar parte de un grupo IVA personas con subjetividad pasiva. Así, en la citada Comunicación 2009 (325) final afirmó que

la referencia a «personas» en el artículo 11 abarca exclusivamente a aquellas que cumplen los criterios para ser consideradas sujetos pasivos a efectos del IVA [...] De ello se desprende que las personas consideradas un solo sujeto pasivo deben ser también sujetos pasivos por derecho propio, ya que el sentido del concepto de «agrupación» es el de «reunir» a distintas personas dedicadas todas ellas a actividades que se inscriben en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA. A este respecto, el adjetivo «solo» implica que, de no existir el grupo, habría varios sujetos pasivos: por tanto, la condición de sujeto pasivo subyace en todos y cada uno de los miembros del grupo.²²

Esto implicaría, en palabras de la Comisión, que no únicamente se debería cumplir el requisito de independencia legal que establecía el propio artículo 11 de la Directiva IVA. También habría que atender a los que estableciera el artículo 9 de dicha norma, que regula la subjetividad pasiva en el impuesto.²³ En este sentido, y como analizaremos en las sentencias que trataremos a continuación, sería especialmente relevante a la hora de valorar este requisito el criterio de independencia económica que establece el art. 9.1, y que podría dejar fuera a sucursales o establecimientos dependientes de otros sujetos pasivos.²⁴

Esta interpretación, sin embargo, ha sido rechazada por el TJUE. En la Sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión Europea contra Irlanda, caso C-85/11, el Tribunal de Justicia tuvo que pronunciarse acerca de un procedimiento de infracción por incumplimiento en el que la Comisión afirmaba el error de Irlanda al permitir que personas que no son sujetos pasivos pudieran ser incluidas en un grupo IVA.²⁵ Su conclusión es tajante: «del texto del artículo 11 de la Directiva IVA no se deduce que no puedan ser incluidas en un grupo IVA personas que no son sujetos pasivos», afirmando además que esta consideración no sería contraria al objetivo de simplificación administrativa con que se creó este régi-

²² COM(2009) 325 final..., *op. cit.*, p. 6.

²³ *Op. cit.* La Comisión pone el ejemplo de un organismo de Derecho público, que por no tener subjetividad pasiva sino actuar en las condiciones del art. 13.1, no podría pertenecer a un grupo de IVA.

²⁴ Art. 9.1 de la Directiva IVA: «Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

²⁵ STJUE Comisión Europea contra Irlanda, *op. cit.*, apartados 20 y ss.

men especial.²⁶ El Tribunal afirma que la puesta en relación de los artículos 9 y 11 no excluye que sean las distintas personas «consideradas conjuntamente, que estén firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, quienes deben responder colectivamente a la referida definición (de sujeto pasivo)».²⁷

La interpretación que hace el Tribunal, coherente con la interpretación literal de la norma, es clara, pero se limita a afirmar, negativamente, que no se puede excluir a personas que no sean sujeto pasivo de formar parte de un grupo de IVA. No va más allá sobre las consecuencias que puede tener esta interpretación. Especialmente paradójico es el argumento que esboza la Comisión al respecto cuando plantea la posibilidad de que un grupo de IVA pudiera estar integrado en su totalidad por personas que no son sujetos pasivos de IVA. Irlanda responde a esta idea afirmando que no tendría sentido alguno y que, al ser un supuesto excluido por la normativa irlandesa, no debería tenerse en cuenta, tal como hizo el Tribunal. Sin embargo, aunque el TJUE no entra a considerar este argumento específico, es real que si esta hipótesis fuera posible la creación de un grupo de IVA les permitiría adquirir una subjetividad pasiva negada por la Directiva para cada entidad independiente.

No consideramos que la intención del TJUE sea permitir casos como el planteado por la Comisión. Por un lado, porque afirma que la subjetividad pasiva podrá predicarse del grupo en su conjunto, siendo difícil entender que un grupo pueda tener el suficiente grado de independencia económica si ninguno de sus miembros la tiene de forma independiente. Por otro lado, en la respuesta del Tribunal en todo momento se comenta que puedan existir una o varias personas sin subjetividad pasiva, pero en ningún caso que todos los componentes del grupo IVA puedan carecer de dicha capacidad. De hecho, el TJUE destaca que la presencia de este tipo de entes puede ser «incluso indispensable para esos fines, si solo ella acredita el vínculo firme en los órdenes financiero, económico y de organización que debe existir entre las personas que integran dicho grupo para que se les considere como un sujeto pasivo único».²⁸

²⁶ *Ibidem*, apartados 41 y ss.

²⁷ *Ibidem*, apartado 45.

²⁸ *Ibidem*, apartado 48.

Además, debemos conjuntar este planteamiento con el requisito del art. 11 de la independencia jurídica que sí deben ostentar cada una de las personas que integrarían el grupo, junto con la existencia de los vínculos organizativos, económicos y financieros suficientes para poder conformarlo. Estos requisitos reducen los supuestos en que puedan existir grupos de IVA sin la presencia de un sujeto que cumpla el requisito de subjetividad pasiva del impuesto. Pese a que la hipótesis planteada por la Comisión parece, por tanto, resuelta con la interpretación que hemos realizado de los términos de la Sentencia, esto no sería óbice para que un EM pudiera entender lo contrario y adaptar su normativa de forma diferente. La actuación del TJUE, pese a aclarar un elemento de la Directiva, no habría establecido –y tampoco debería– ninguna orientación ni criterio de carácter general sobre cómo debe entenderse aplicable el IVA de grupos ni sus requisitos. Si bien en este caso las potenciales discrepancias podrían ser menores, en el caso que vamos a analizar a continuación la decisión del Tribunal de Justicia, limitada a resolver la cuestión que le plantean, deja incluso más dudas de las que resuelve.

Nos referimos al citado caso *Skandia América*. En este supuesto, un establecimiento principal, SAC, establecido en los Estados Unidos, tenía una sucursal en Suecia, *Skandia Sverige*. SAC realizaba una actividad de compra de servicios informáticos de empresas terceras, y posteriormente los distribuía a sus distintas sucursales, entre ellas *Skandia Sverige*. La transacción entre ellas se computaba a través de una atribución de costes por medio de facturas internas. Por otra parte, las sucursales procedían posteriormente a transformar el servicio que les había proporcionado la matriz americana en el producto final que vendían, obteniendo estas un margen del 5% del valor de venta final del servicio transformado.

La cuestión que origina la problemática de la Sentencia es que *Skandia Sverige* forma parte de un grupo de IVA en Suecia, vendiendo los productos informáticos transformados no sólo a empresas ajenas al grupo sino también a otras que integraban dicho grupo IVA. La consulta que le hace el tribunal sueco al TJUE es doble. Por un lado, le plantea si los servicios prestados por el establecimiento principal establecido en un país tercero a una sucursal localizada en un Estado miembro en el que forma parte de un grupo de IVA, y que son abo-

nadas en función de un reparto interno de costes, son operaciones sujetas al IVA. Por otro, en caso de que la transacción debiera tributar por este concepto, se plantea el tribunal sueco si debería invertirse el sujeto pasivo por considerarse al establecimiento principal como un sujeto pasivo, debiendo realizarse una auto repercusión por parte del destinatario.²⁹

Antes de profundizar en la respuesta que dio el Tribunal a las preguntas comentadas es conveniente que planteemos la problemática real que encierra este caso. Nos encontramos ante una transacción dentro de una misma empresa, donde la sucursal es propiedad de un establecimiento principal y, al mismo tiempo, es parte de un grupo de IVA. En primer lugar, debemos hacer referencia a la no sujeción a IVA de las transacciones internas dentro de una misma empresa o, como podría pensarse en el supuesto que estamos estudiando, entre una matriz y una sucursal. Como afirmó el propio TJUE en la STJUE FCE Bank,³⁰ para que una transacción sea susceptible de quedar sujeta al IVA debe existir una relación jurídica entre las contrapartes «en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas». El criterio desarrollado por el TJUE para analizar si entre un establecimiento permanente y su sucursal se da dicho requisito es el de la subjetividad pasiva:

Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales establecida en un Estado miembro, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si esta sucursal desarrolla una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si tal sucursal puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.³¹

La clave para observar si una transacción entre empresas relacionadas debe tributar por IVA es su independencia económica (art. 9 Directiva IVA), que puede medirse en función de la asunción del riesgo económico de la actividad desarrollada. En el supuesto de FCE Bank la sucursal no soportaba las potenciales pérdidas y no tenía una dotación de capital independiente como tal, lo que hacía que dependiera completamente del establecimiento principal.³² La

²⁹ STJUE Skandia America, ya citada, apartado 20.

³⁰ STJUE de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, Caso C-210/04.

³¹ Apartado 35 de la STJUE FCE Bank, ya citada, según la redacción del apartado 25 de la STJUE Skandia.

³² STJUE FCE Bank, apartados 36-37.

consecuencia es que las transacciones entre ambas serían consideradas como las realizadas dentro de los distintos departamentos de una misma empresa o sujeto pasivo, es decir, ajenos a la lógica del IVA.

La extrapolación de esta conclusión al supuesto planteado en Skandia podría acarrear consecuencias de gran alcance. Si consideramos que la sucursal sueca no cumple con los requisitos establecidos por la STJUE FCE Bank para hacer tributar los servicios que recibe de su establecimiento principal en Estados Unidos, dichas prestaciones accederían al mercado interno de la Unión Europea libres de IVA. La tributación ocurriría en el momento en que dicha sucursal procediera a la reventa de dichos servicios (ya transformados y con el incremento del valor añadido por el margen correspondiente al beneficio de la sucursal) de acuerdo con las reglas de localización normales de prestación de servicios, tributando en origen si fueran vendidos en el mismo país donde se localiza el prestador (Suecia), o en el país de destino si fueran suministrados a sujetos pasivos de otros EEMM. Dado que la provisión de servicios informáticos no es una prestación exenta de IVA (supuesto en el que la integración de matriz y sucursal sí tendría efectos de ahorro de cuotas no deducibles), la tributación de las ventas realizadas por la sucursal sueca implicaría ingresar la totalidad del IVA repercutido (o auto-repercutido), no existiendo IVA deducible por estar la compra del servicio no sujeta a IVA. El resultado, así, sería neutral para el esquema teórico del impuesto.

La verdadera cuestión radica, como bien plantea el TJUE, en la conformación de un grupo IVA del que la sucursal forma parte y donde realiza entregas de este producto informático transformado a otros miembros del grupo. En el caso del régimen de grupos de IVA sueco, las transacciones intra-grupo se entienden fuera del ámbito de aplicación del IVA, en línea con lo propuesto por la Comisión Europea. Si unimos las consecuencias de FCE Bank y de las transacciones intra-grupo consideradas individualmente, el resultado sería contrario a la lógica del impuesto y permitiría una posibilidad de eludir la imposición indirecta en el mercado interno de la UE. La prestación de servicios de la empresa americana a su sucursal sueca, dependiente económicamente de la primera, no sería una operación imponible, ya que se considerarían organismos de la misma empresa. Al mismo tiempo, la sucursal entregaría los productos transformados

a las empresas de su grupo también sin IVA.³³ Así, los servicios informáticos de la matriz americana habrían llegado libres de IVA a distintas empresas de la Unión Europea, y las consecuencias de la conjunción de estos criterios habría dado como resultado que personas distintas del ente americano podrían adquirir servicios sin tener que autorepercutirse el IVA correspondiente.

La reacción del TJUE se encargó de abortar esta interpretación tan potencialmente perjudicial para la estructura del IVA. El TJUE reconoce que Skandi Sverige «no opera de modo independiente ni soporta ella misma los riesgos económicos ligados al ejercicio de su actividad. Además, como sucursal, según la legislación nacional, no dispone de capital propio y sus activos forman parte del patrimonio de SAC. Por lo tanto, Skandia Sverige depende de SAC y, por sí misma, no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA».³⁴ Al mismo tiempo, acepta sin reservas que forma parte de un grupo IVA conformando «con los demás miembros un solo sujeto pasivo».

Ésta es la clave que va a orientar la decisión del Tribunal de Justicia: la nueva construcción de un único sujeto pasivo. Así, «las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que éste pertenece».³⁵ La conclusión, por tanto, es que el nuevo sujeto pasivo absorbe la personalidad de los distintos miembros que lo conforman y las operaciones que se hagan con destino a dichos entes serán considerados como realizados para el grupo de IVA en su conjunto. No existirá una prestación de servicios realizada a una sucursal. Desde el momento en que esta pasa a integrar un grupo de IVA, cualquiera entrega de bienes o prestación de servicios que se le realice, aunque sea desarrollada por su matriz, tributará como si se hubiera realizado al grupo en su conjunto.

La consideración de que la venta se ha realizado al grupo IVA como sujeto pasivo único hace que la respuesta a la segunda cuestión prejudicial no tenga

³³ No hay que olvidar que deberán existir vínculos económicos, organizativos y financieros entre esta sucursal y el resto de miembros del grupo IVA. Sin embargo, que existan estos vínculos no implica que el resto de miembros del grupo no sean personas sin subjetividad pasiva a las que dichos servicios habrían llegado desde la matriz americana libres de IVA.

³⁴ STJUE Skandia America, *op. cit.*, p. 26.

³⁵ STJUE Skandia America, *op. cit.*, p. 29.

especial dificultad y sea inmediata. La venta de servicios informáticos hecha por la matriz americana al grupo sueco sería considerada como una prestación que, de acuerdo con el artículo 56 de la Directiva IVA, estaría localizada en la sede del adquirente al ser éste sujeto pasivo del impuesto. Por ello, el grupo IVA deberá autorepercutirse la cuota correspondiente a la compra de dichos productos informáticos, soportándose ésta de manera conjunta por parte de todos los miembros del grupo. Hacer sujeta a IVA esta transacción elimina las posibles consecuencias comentadas anteriormente de doble no imposición de estas transacciones. Con esta interpretación, aunque las transacciones realizadas intra-grupo (de la sucursal sueca al resto de entidades del mismo) caerán fuera del ámbito del impuesto, la operación interna de la empresa Skandia sí estará sujeta a IVA, con lo que no existirá pérdida recaudatoria en Suecia ni suministro de servicios en condiciones más competitivas por ausencia de tributación.

La respuesta del Tribunal, no obstante, deja múltiples interrogantes sin resolver, pues no fueron objeto de la cuestión que se planteó. El primero y que consideramos determinante para la resolución del caso es el referente a la asunción sin reservas de la integración de la sucursal sueca en el grupo IVA. Si bien con la citada STJUE Comisión contra Irlanda quedó claro que no era necesario que los componentes de un grupo fueran sujetos pasivos, es un requisito indispensable la existencia de independencia jurídica por su parte. El propio Tribunal de Justicia afirma que Skandia Sverige no tiene autonomía económica (condición del art. 9 de la Directiva IVA), pero no entra en la existencia de su dependencia legal de la matriz americana. De hecho, afirma el TJUE que, de acuerdo con la legislación sueca, las sucursales no disponen de capital propio y sus activos forman parte del patrimonio de la matriz, al tiempo que «no se discute» que es un miembro de un grupo de IVA. El no profundizar en esta circunstancia dificulta extraer conclusiones generales para el sistema de grupos de IVA. Si una sucursal que no tiene personalidad jurídica ni subjetividad pasiva adquiere esta última característica al integrarse en un grupo IVA podría hacerse un razonamiento similar con los distintos departamentos de una empresa única. Sin embargo, entendemos que esto no podría ser posible bajo la letra del artículo 11 de la Directiva. Consideramos que el Tribunal de Justicia debería haber tenido en cuenta si la sucursal sueca de Skandia tenía independencia jurídica o

no, ya que de no haberla ostentado (como ocurriría con un departamento de una empresa) el problema no habría existido.

Por el contrario, si partimos de la idea de que la sucursal era jurídicamente independiente de su matriz americana la conclusión que podríamos extraer es que la inclusión de un ente en un grupo de IVA hace que las operaciones que desarrolle se entienda realizadas con el sujeto pasivo común. Con ello, la solución aportada por el TJUE en FCE Bank no sería aplicable en cuanto que la sucursal adquiere una subjetividad pasiva que no ostenta de manera singular y que es el presupuesto de dicha sentencia para declarar fuera del ámbito de aplicación del IVA las operaciones entre establecimiento principal y sucursal.

En segundo lugar, queremos proponer un caso inverso, el supuesto en que fuera el establecimiento principal el que estuviera localizado en un EM y se integrara en un grupo IVA. Si esta matriz posee sucursales o entidades sin independencia económica y jurídica en otros territorios, ¿se podría extrapolar la solución aportada en Skandia? ¿Y si es un mero departamento interno que tiene dicho establecimiento ubicado en otro país? Si una empresa que forma parte de un grupo IVA decidiera ubicar su departamento de contabilidad en otro EM, ¿debería entenderse que el servicio que presta a la empresa en su conjunto se realiza realmente al grupo IVA y, por ello, debería cobrarle IVA a su propia entidad?

Como vemos, son muchas las dudas que nos causa esta interpretación. Entendemos que la solución adoptada por el TJUE es consonante con la lógica del impuesto, pues lo contrario habría permitido introducir en la UE servicios provenientes de terceros países sin el IVA correspondiente. No obstante, como consecuencia de la escasa armonización existente en materia del régimen de IVA de grupos y de los criterios puntuales que puedan extraerse de la jurisprudencia del Tribunal, consideramos que es muy complicado extraer conclusiones y reglas de aplicación general para el régimen de IVA de grupos.

4. CONCLUSIONES

El régimen de grupos de IVA está basado en un artículo de la Directiva que permite una excesiva discrecionalidad a los EEMM en su implementación. Junto

con el hecho de crear un régimen de aplicación opcional, la Directiva no profundiza en los efectos que tiene la constitución de un grupo de IVA, lo que ha generado que existan muy diversas modalidades, con consecuencias diferentes. Como hemos puesto de manifiesto, el régimen introducido en España difiere en gran medida del que entiende la Comisión Europea que debe aplicarse, fundamentalmente en lo relativo a las transacciones intra grupo. La falta de concreción por parte de la Directiva ha sido paliada por la actuación del Tribunal de Justicia de la UE, que en numerosos casos ha ido resolviendo dudas puntuales sobre los requisitos de su formación o las consecuencias de su aplicación, en ocasiones contradiciendo el propio *soft law* de la Comisión Europea. Sin embargo, la jurisprudencia del TJUE no establece un sistema compacto y completo, sino que va proporcionando distintos criterios interpretativos que deben ser utilizados por los EEMM a la hora de implementarlos en su trasposición nacional.

El problema radica en que la lectura que hacen los EEMM de las Sentencias del TJUE puede diferir en función del país e, incluso, ser distinta a la que entiende la propia Comisión. La desigual extrapolación de las reglas particulares establecidas por el TJUE puede crear puntos de conflicto y distorsiones transfronterizas. Especialmente relevante es lo relativo a la restricción territorial que existe a las entidades que pueden formar un grupo de IVA. Esta materia tiene especial relevancia dados los efectos que pueden tener en la neutralidad fiscal del impuesto y en las potenciales posibilidades de elusión fiscal que pueden dar lugar si no existe una aplicación coordinada y uniforme de esta regulación.

Por ello, consideramos fundamental avanzar en la armonización de esta materia, tanto en la definición clara de los requisitos como de las consecuencias que debe conllevar su aplicación, pues la disparidad de interpretaciones y de criterios puede tener importantes consecuencias negativas en el correcto funcionamiento del mercado interno.

5. BIBLIOGRAFÍA

ABDOELKARIEM, R., PRINSEN, F. (2015): «The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union», *International VAT Monitor*, Vol. 26, n.º 4.

- BARCELIA PÉREZ, J. A. (2014): «El grupo de entidades IVA y la reciente jurisprudencia del TJUE», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 10.
- DÍAZ RAVN, N. (2016): «Régimen especial del grupo de entidades», en Cubero Truyo, A., Luque Cortella, A., (Coords.), *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*, Tecnos, Madrid.
- IBFD (2015): *EU VAT Compass 2015/2016*, Ámsterdam.
- MACARRO OSUNA, J. M. (2015): «El Principio de Neutralidad Fiscal en el IVA», Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- OECD/G20 (2014): Base Erosion and Profit Shifting Project, *Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing.
- PFEIFFER, S. (2015): *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD, Ámsterdam.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2012): «El régimen especial del grupo de entidades cuatro años después de su implantación», *Revista Técnica de Contabilidad y Tributación*, n.º 357.

Índice de participantes

Dña. Iris Aniorte García:

Graduada honorífica por el IES Antonio José Cavanilles, en la actualidad está finalizando su grado en Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. Ha asistido al seminario *Tax Governance and Fiscal Transparency* impartido por el Prof. Dr. D. Fernando Serrano Antón, catedrático Jean Monnet *ad personam*, y ha presentado una comunicación en el I Congreso Internacional *Efectos de la integración europea en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros*.

Dra. Dña. María Cruz Barreiro Carril:

Acreditada por la ANECA para titular, es profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Vigo. Especialista en fiscalidad internacional y de la UE, tiene un D.E.S por la *Université Catholique de Louvain* (Bélgica) en Derecho Internacional y de la UE. Su tesis (mención europea) sobre «Los impuestos directos y el Derecho de la UE. La armonización negativa realizada por el TJUE», recibió el premio extraordinario de Doctorado (Universidad de Vigo) y el premio del Instituto de Estudios Fiscales a tesis doctorales. Ha realizado estancias en diversos centros de investigación, tales como el *Institute for Austrian and International Tax Law* (Viena), el *International Bureau of Fiscal Documentation* (Ámsterdam) o el *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance* (Munich).

Dr. D. Juan Calvo Vérguez:

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura. Es autor de una extensa obra bibliográfica que incluye numerosas Monografías, artículos doctrinales y comentarios de jurisprudencia sobre muy diversas líneas de investigación, dentro de las cuales destacan las relativas a la aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria, la financiación autonómica, la tributación de la empresa familiar, la fiscalidad de la Economía Social, el control presupuestario, la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA o las políticas monetarias de los principales Bancos Centrales, por citar las más significativas.

Dra. Dña. Isabel Gil Rodríguez:

Profesora Contratada Doctora en el Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca y miembro interino de su Instituto Multidisciplinar de Empresa. Ha formado parte del equipo investigador de numerosos proyectos de investigación, que han dado pie o están estrechamente relacionados con su obra bibliográfica, así como con las conferencias, congresos, seminarios y/o cursos de especialización (postdoctorales, máster, títulos propios, programas de especialización) que ha impartido e imparte.

Dra. Dña. Patricia Herrero de la Escosura:

Licenciada en Derecho con premio extraordinario por la Universidad de Oviedo, es catedrática de Escuela Universitaria y ha sido Vicedecana de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oviedo y Secretaria del Centro Superior de Estudios Fiscales de Asturias. Tiene numerosas publicaciones resultado de su investigación y su docencia y ha participado en múltiples cursos, seminarios y congresos nacionales e internacionales, como docente y discente. Participa en varios proyectos europeos, siendo la coordinadora del I Congreso Internacional *Efectos de la integración europea en la aproximación económica y fiscal de los Estados miembros* y de los talleres del Proyecto Europeo Jean Monnet *Vivir Europa*.

Dra. Dña. Montserrat Hermosín Álvarez:

Visiting Scholar at Centre for Commercial Law, Queen Mary University of London, gracias a la supervisión del Profesor Dr. Tom O'Shea, Senior Lecturer in Tax Law, Centre for Commercial Law, Queen Mary University of London. Licenciada en Derecho con premio extraordinario, su tesis obtuvo el premio extraordinario de doctorado, el premio Ayuntamiento de Sevilla a la mejor tesis doctoral, el premio de investigación Real Maestranza de Caballería de Sevilla y Medalla de la Universidad Pablo de Olavide y el primer premio nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

Dra. Dña. Rocío Lasarte López:

Profesora contratada doctora en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla. Ha escrito obras sobre Derecho Tributario europeo, como la monografía *El intercambio de información y la asistencia mutua en la aplicación de los tributos* (2013); «El papel de las normas sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad frente a la competencia fiscal perjudicial en la imposición indirecta», en la *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna* (2014); «Algunos comentarios sobre la presión fiscal de las Pyme en España», en *Fiscalidad empresarial en Europa y competitividad* (2013), o «Intercambio de Información y medidas fiscales de efecto equivalente» (2014), seleccionado para la Jornada preparatoria del congreso de la EATLP.

Dr. D. José Manuel Macarro Osuna:

Doctor en Derecho tributario Europeo por la Escuela Europea de Estudios Tributarios Avanzados de la Universidad de Bolonia, habiendo obtenido su tesis «El principio de neutralidad interna del IVA» la Mención de Honor en el EATLP *Tax Thesis Award*. Premio Nacional Fin de Carrera en el año 2011, actualmente es becario de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y ha sido galardonado en el año 2016 con el Premio Maestranza a Mejor Joven Investigador. Es miembro de diversos proyectos de investigación y autor de múltiples publicaciones y contribuciones a congresos, jornadas y seminarios nacionales e internacionales.

Dña. Ana Belén Prósper Almagro:

Licenciada en Derecho con premio extraordinario. Master propio en Derecho Financiero y Tributario – Asesoría Fiscal (ADEIT, Universidad de Valencia). Master Universitario en Tributación – Asesoría Fiscal (UDIMA). Actualmente, Personal Investigador en Formación en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia (Programa VALi+d, Generalidad Valenciana) y más recientemente, Visiting Scholar at Queen Mary University of London.

Dña. María Rodríguez del Castillo:

Licenciada en Traducción e interpretación por la Universidad de Granada, cursa en la actualidad Cuarto Curso del Grado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Ha cursado un año de estudios en la Universidad París I *Panthéon-Sorbonne* y asistido y completado el Seminario *Tax Governance and Fiscal Transparency* de la Cátedra Jean Monnet de Derecho Tributario de la UCM.

D. Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo:

Doctorando del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga, cuya principal investigación versa sobre la erosión de las bases imponibles a nivel internacional. Autor de varios artículos en revistas científicas de reconocido prestigio y de una monografía titulada «Aspectos tributarios de las cooperativas y sociedades laborales». Asistente y comunicante en numerosos congresos científicos, a nivel nacional e internacional.

Dra. D^{ca}. María Esther Sánchez López:

Doctora en Derecho, con mención de doctorado europeo, y Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha. Es autora de diversas publicaciones, que incluyen monografías, obras colectivas y artículos científicos. Entre sus líneas de investigación, destaca la relativa al estudio del Derecho fiscal internacional y comunitario y, en particular, la referida al intercambio de información tributaria entre Estados.

D. Camilo Villajos de Silva:

Bachiller honorífico por el Colegio Sagrado Corazón (Madrid), se encuentra cursando el Cuarto Curso del Grado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, en la modalidad de Derecho Público. Ha cursado un año de estudios en la Universidad de París I *Panthéon-Sorbonne*, así como completado el Seminario *Tax Governance and Fiscal Transparency* de la Cátedra Jean Monnet de Derecho Tributario de la UCM. Asimismo. Ha obtenido el Diploma de Formación Continua en Estudios Jurídicos avanzados de Derechos Humanos por la Universidad Complutense de Madrid.



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

ediuno



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

ISBN 978-84-16343-44-7



9 788416 343447 >