

Derecho Fiscal Europeo y Derecho Fiscal Internacional*

Philippe Marchessou¹

1. Introducción

El interés de abordar esta temática viene determinado, en primer lugar, por el desafío que plantea la propia delimitación de su ámbito de estudio (¿Existe un Derecho Fiscal Internacional?. ¿Cuáles son los componentes del Derecho Fiscal Europeo?); antes incluso de analizar las relaciones entre estos dos ordenamientos jurídicos. En relación al Derecho internacional, existen dos métodos de construcción. Este Derecho, por un lado, puede ser expresión de una voluntad de los Estados contratantes que, para construirlo, ceden una parte de sus competencias poniéndolas en común, renunciando, de este modo, a una parte de su soberanía. O bien, este Derecho se caracteriza por la puesta en relieve de algunos principios comunes preexistentes. Estos dos métodos parecen unirse para explicar el esquema de edificación del Derecho Fiscal Internacional. La siguiente cuestión consiste en trazar los contornos de este Derecho Fiscal Internacional. El Derecho fiscal tiene como finalidad legitimar el impuesto, definir su régimen jurídico y organizar las modalidades de percepción de los tributos. El tributo es una contribución percibida en beneficio de un ente público, y participa estrechamente de la definición de aquél. Es el Estado, ante todo, quien se define por su poder tributario, si bien es cierto que dicho poder puede ser constitucionalmente reconocido a entidades territoriales distintas en función de que se trate de un Estado federal o descentralizado, y de manera excepcional, igualmente, puede ser

* Cómo citar este artículo: P. MARCHESOU, *Derecho Fiscal Europeo y Derecho Fiscal Internacional*, Estudios Tributarios Europeos, núm. 1/2015, (ste.unibo.it), págs. 1-33.

¹ Philippe Marchessou, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Estrasburgo, Profesor en el Colegio de Europa. Traducción a cargo de la Dra. Antonia Jabalera Rodríguez, Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (jabalera@ugr.es).

reconocido a ciertas organizaciones internacionales, sobre todo la Unión Europea que recordemos, en este sentido, percibe los derechos de aduana sobre el comercio exterior, un porcentaje del Impuesto sobre el Valor Añadido recaudado por los Estados miembros y el Impuesto sobre la renta de sus funcionarios. A partir de esta constatación, el Derecho Fiscal internacional está integrado por dos componentes. Primero, como elemento integrante de su núcleo duro, este Derecho organiza el poder fiscal de los Estados evitando las interferencias. En la medida en que los sujetos son los Estados, participa del Derecho Internacional Público, del que tomará sus métodos, en particular, el recurso a los Tratados y Convenios internacionales que funcionan bajo el principio de reciprocidad. Pero las técnicas que despliega para prevenir y evitar los conflictos entre las competencias soberanas son tomadas del Derecho internacional privado; la remisión a la legislación del país de residencia, y la elección de la *lex rei sitae* para la sujeción a imposición de los inmuebles son dos ejemplos significativos. Este núcleo duro es incuestionable, aunque es necesario precisar que su extensión es mínima, en el sentido de que sólo existe a nivel internacional bajo la forma de acuerdos, fundamentalmente bilaterales, y con el fin primordial de lograr un equilibrio razonable entre las distintas soberanías fiscales nacionales. En otras palabras, este Derecho enuncia soluciones para resolver los conflictos, pero no propone normas sustantivas. El segundo componente del Derecho Fiscal Internacional es menos cierto, pero está lleno de potencialidades. Su delimitación va en busca de posibles modelos de Derecho fiscal internacional, o, al menos, de los principios que prevalecen en el universo fiscal transnacional y que tienen como punto de partida una idea de igualdad ante el impuesto. Así se puede apreciar desde una perspectiva cronológica. En primer lugar, se muestra la existencia de un verdadero modelo para evitar la doble imposición sobre el consumo. En efecto, casi la práctica totalidad de los Estados del mundo están de acuerdo en que las mercancías deben salir libres de impuestos del país de exportación, gozar de un régimen de suspensión de impuestos en el país o países de tránsito, y soportar únicamente el gravamen en el país de destino final de la mercancía, es decir, el Estado de consumo. Esta norma

resulta admitida sin necesidad de estar reflejada por escrito ya que ningún Estado desea penalizar sus exportaciones. En relación a la imposición directa, entendida en sentido amplio –impuesto sobre la renta, impuesto sobre sociedades e impuesto sobre el patrimonio- existe una respuesta menos universal; desde hace décadas, e incluso siglos, existen convenios que vinculan bilateralmente a los Estados, y si bien es cierto que existen cerca de 3.000 convenios de este tipo, junto a estos Estados virtuosos del Concierto fiscal mundial, encontramos también una decena de Estados filibusteros que tienen en común el no haber concluido acuerdos de este tipo y que, en consecuencia, perturban el juego de la fiscalidad internacional. Este marco resulta homogéneo por la influencia ejercida por la OCDE. Esta organización ha desarrollado Modelos de Convenio cuyas cláusulas son tomadas en consideración, en lo esencial, por todos los Estados contratantes. Estos Modelos de convenio persiguen tres objetivos, y el hecho de encontrarlos en todos los Convenios suscritos muestran el deseo general de alcanzarlos. Se trata, en primer lugar, de evitar la doble imposición jurídica –cuando dos impuestos gravan una misma materia imponible a cargo de un mismo contribuyente-, que aparece como un fenómeno eminentemente reprochable, aunque ninguna norma escrita plantee la necesidad de su erradicación; y para eliminarla los Convenios firmados privilegian el criterio de la residencia del contribuyente para atribuir la potestad impositiva al Estado en el que dicha residencia se sitúa. El segundo objetivo es la lucha contra la no imposición de aquellos contribuyentes que tratan de eludir el impuesto sirviéndose para ello de estrategias transfronterizas. Este objetivo puede considerarse derivado del principio de igualdad ante la Hacienda pública, puesto que los comportamientos que tratan de evitarse provocan como consecuencia, precisamente, la ruptura de la igualdad de los contribuyentes. La igualdad es un principio de alcance universal –ningún Estado puede pretender vulnerar la igualdad tributaria-, aunque su alcance concreto se ha visto limitado en los últimos años, tanto por la insuficiencia de convenios, como por la inaplicación de aquellas disposiciones concretas dedicadas a la realización de este principio. Desde 2009, los planes y programas puestos

en marcha han ganado en precisión, y por tanto, en eficacia. El principio de igualdad está en íntima conexión con el tercer objetivo, la lucha contra las discriminaciones por razón de nacionalidad. A través de la amplia práctica desarrollada por los Estados en torno a estos tres objetivos resulta la imagen de un Derecho fiscal internacional que reconoce ampliamente, como una especie de *lingua franca*, una teoría general que comprende el principio de igualdad tributaria y la progresividad (contemplada con la técnica del tipo de gravamen global efectivo).

Los interrogantes suscitados por el Derecho fiscal europeo son menos existenciales; es cierto que existe un derecho fiscal europeo, si bien resulta complejo determinar sus contornos. Contemplado en su conjunto, se muestra al servicio de los objetivos del Tratado, lo que le otorga, al menos, dos facetas. En primer lugar, existe un conjunto de disposiciones de derecho positivo que se refieren a aquellos impuestos que se encuentran directamente relacionados con los objetivos de la Unión Europea: existe, en este sentido, un régimen unificado y totalmente europeo para los Derechos de Aduana, y un régimen ampliamente armonizado para los impuestos sobre el consumo, como el IVA y los Impuestos Especiales (Accisas). Por su parte, en relación a los impuestos directos, que permanecen bajo el ámbito competencial de los Estados miembros, el legislador europeo ha intervenido muy poco, siendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el llamado a intervenir en este ámbito, en nombre de las grandes libertades consagradas en el Tratado. Coexisten en el Derecho europeo, un derecho duro (*hard law*) y un derecho blando (*soft law*). La combinación de estos dos tipos de disposiciones aplicadas en el territorio europeo, con el paso del tiempo, ha devenido cada vez más compleja, y al mismo tiempo, eficiente, con el fin de ofrecer soluciones a los problemas transnacionales planteados por la fiscalidad contemporánea.

2. La diferenciación clásica entre dos ordenamientos jurídicos

En un principio, las manifestaciones del Derecho fiscal internacional y del Derecho fiscal europeo se diferenciaban por ser reflejo de objetivos

diferentes, y por pretender satisfacer dichos objetivos empleando técnicas e instrumentos igualmente diferentes.

2.1 La distinción en base a los objetivos perseguidos

El Derecho fiscal internacional existe en una perspectiva ampliamente funcional, mientras que el derecho fiscal europeo aparece como un componente más de un verdadero sistema jurídico.

2.1.1 Los objetivos del Derecho fiscal internacional

A) Organizar la protección de la soberanía de los Estados

Maxime Chrétien puso de manifiesto que la soberanía fiscal es un principio del derecho internacional que presenta un carácter eminentemente territorial², en virtud del cual los impuestos extranjeros no son aplicables en el territorio del Estado, que detenta el monopolio de la imposición en su propio territorio. El desarrollo de los intercambios comerciales va a alterar este patrón y plantea la necesidad de organizar cómo se va a llevar a cabo la convivencia de estas soberanías. Chrétien habla del Derecho Internacional Fiscal y no de Derecho Fiscal Internacional, considerando que se trata de una rama del Derecho Internacional Público, orientada a la protección de los Estados. Su elaboración y desarrollo es fruto de una sedimentación histórica que se produce de forma paralela a la evolución del mundo –el desarrollo e incremento de los movimientos de personas y de los intercambios de mercancías- y a la creciente sofisticación del sistema tributario de cada Estado, en base a los cambios radicales motivados por la instauración de regímenes democráticos y por el progreso económico, así como, por el increíble aumento de las necesidades financieras de los Estados, en especial, a partir del primer gran conflicto mundial.

Las soluciones son aportadas por un Derecho Internacional Fiscal circunstancial, cuya perspectiva es, en consecuencia, ampliamente cronológica. En función de las necesidades del contexto, se establecen, en primer lugar, los derechos de aduana o aranceles –impuestos fáciles de

² M. Chrétien, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Paris, Sirey 1955, p.246.

establecer y de recaudar por los Estados-. Los beneficios generados por los intercambios comerciales internacionales priman sobre la recaudación de estos aranceles, y en consecuencia, algunos Estados acuerdan reducirlos o suprimirlos bajo la forma de una Unión Aduanera. Éste es el caso de la Liga Hanseática de los Siglos XIII y XVII, y del Zollverein Alemán de 1834.

Surge entonces una preocupación; la doble imposición jurídica –es decir, la aplicación de dos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza en relación a un mismo contribuyente- se considera una manifestación de soberanía exacerbada y contra-productiva, y en consecuencia, que es deseable eliminar. Una vez más la motivación subyacente es el deseo de no obstaculizar la circulación de personas y el intercambio de mercancías por la aplicación sin reservas de dos o más legislaciones fiscales nacionales, lo que provocaría que la base imponible quedase sujeta a la imposición simultánea de varios Estados por el mero hecho de que no puede vincularse a un solo Estado. La doble imposición jurídica resulta del ejercicio simultáneo de varias soberanías fiscales; convirtiéndose en un mal que es necesario erradicar, no por razones de justicia tributaria y de igualdad tributaria, sino por razones de eficacia, ya que cualquier Estado tiene interés en limitar su soberanía fiscal para permitir el desarrollo de los intercambios comerciales que le van a generar más beneficios económicos que la posible recaudación tributaria perdida. Esta idea recorrerá su camino de manera pragmática en el ámbito de los impuestos sobre el consumo, que presentan la característica común de ser gravámenes rústicos y prácticos para todos los Estados. Bajo el objetivo de erradicar la doble imposición jurídica, para estos impuestos se establece un verdadero estándar o modelo.

En efecto, la práctica totalidad de los Estados del mundo están de acuerdo en considerar que la mercancía debe salir sin gravamen del país de exportación, atravesar el Estado de tránsito gozando de la suspensión de los tributos que lo graven, y soportar la carga fiscal únicamente en el Estado de destino final, es decir, en el Estado de consumo. Esta regla resulta admitida sin necesidad de estar reflejada por escrito dado que ningún Estado quiere penalizar sus propias exportaciones, excepto algunos raros ejemplos. La doble imposición sobre el consumo resulta así eliminada

y su uso está tan extendido que se puede hablar de derecho consuetudinario. Sin embargo, esta regla sólo se aplica en la medida en que los Estados estén de acuerdo, y su posible incumplimiento no resulta sancionable.

Desde una perspectiva histórica se aprecia la aparición de una imposición directa moderna –sobre la renta- a partir del siglo XIX, desde 1848 en el Reino Unido, en 1870 en Alemania y en 1914-1915 en Francia. Para este tipo de impuestos (directos) el riesgo de doble imposición jurídica es más importante, porque se trata de tributos a los que los Estados se encuentran más apegados, en la medida en que encarnan el vínculo con los ciudadanos, la llamada a sus facultades contributivas en un Estado democrático y la expresión más visible de su soberanía fiscal.

En relación a este tipo de impuestos la eliminación de la doble imposición jurídica parece necesaria, pero la consecución de este objetivo resulta más difícil. Algunos autores³ consideran que el poder de los Estados de gravar la renta se inscribe dentro del derecho internacional consuetudinario que propone a los Estados cuatro posibles criterios de conexión o sujeción: la nacionalidad, el domicilio o la residencia, la permanencia o la realización de una actividad profesional efectiva en el país, o bien la localización dentro del territorio del Estado de bienes o la realización de operaciones en el mismo. Sin tener la precisión de un modelo, ni la fuerza de una costumbre, esta regla es ampliamente admitida y muchos Estados la han utilizado de manera exclusiva durante décadas; en otras palabras, han respetado en su legislación estos criterios, evitando así la aparición de situaciones de doble imposición jurídica. Sin embargo, el desarrollo de los intercambios comerciales, la complejidad creciente que los caracteriza, y la tensión provocada por la búsqueda de un equilibrio entre los esquemas de optimización transnacional de los contribuyentes y la disminución de los recursos públicos, han llevado a la mayor parte de los Estados del Concierto fiscal mundial a suscribir entre ellos Convenios y Tratados. El proceso se inició en el siglo XIX (Convenio de 1843 entre Francia y Bélgica, los

³ Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni, Richard Crawford Pugh, *Taxation of International Transactions*, 4th Edition, 2011, West, p. 16.

Convenios de 1871 aprobadas por el II Reich con sus vecinos), pero se desarrollo principalmente en el siglo XX, con una aceleración a partir de 1960. En la inmensa mayoría de los casos estos Convenios son bilaterales; existiendo en la actualidad cerca de 3.000 Convenios de este tipo. Ahora bien, junto a estos Estados virtuosos del Concierto fiscal internacional existen unas decenas de Estados filibusteros que tienen en común el no haber concluido este tipo de Convenios y perturbar el juego de la fiscalidad internacional. Este marco se ha vuelto homogéneo por la influencia que ejercen las directrices de la OCDE. En consonancia con la labor desarrollada por la Sociedad de las Naciones, esta Organización ha desarrollado, desde 1963, Modelos de Convenio cuyas cláusulas son seguidas por la mayoría de los Estados contratantes. Estos Modelos de Convenio persiguen tres objetivos y el hecho de encontrarlos en todos los Convenios firmados por los Estados muestra el deseo general de verlos alcanzados. En este sentido, se pretende, en primer lugar, luchar contra la doble imposición jurídica que aparece, de manera recurrente, como un fenómeno objetivamente reprobable; con el fin de eliminar esta doble imposición, los convenios tratan de alcanzar un compromiso entre el respeto a la soberanía fiscal y la necesidad de no frenar los intercambios comerciales. Para lograrlo estos acuerdos privilegian el criterio de la residencia del contribuyente para, de este modo, atribuir la potestad impositiva a uno de los Estados implicados. De este modo la eliminación de la doble imposición no se muestra como un imperativo categórico de alcance universal. Los Estados consienten en la medida en que lo consideran útil, pero sin que estén obligados a ello, de tal manera que pueden llegar a estar de acuerdo en la adopción de disposiciones que conserven un remanente de doble imposición jurídica. El segundo objetivo es la lucha contra la doble no imposición de aquellos contribuyentes que intentan escapar de sus cargas fiscales sirviéndose para ello de sus actividades transfronterizas. Este objetivo es doble: desde un punto de vista técnico, se trata de mejorar los ingresos tributarios destinados a financiar los gastos públicos, optimizando para ello la base tributaria. Desde un punto de vista político, puede considerarse como una manifestación del principio de igualdad tributaria, puesto que el

comportamiento que se combate provoca, como consecuencia, la ruptura de la igualdad de los contribuyentes. Se trata de un objetivo que guarda relación, esencialmente, con los impuestos personales (impuesto sobre la renta e impuesto sobre sucesiones) en base a la ecuación política subyacente. La igualdad es un principio que tiene alcance universal –ningún Estado puede pretender socavar la igualdad tributaria-, pero su alcance concreto ha permanecido limitado hasta los últimos años, y ello debido tanto a la insuficiencia de convenios, como a la inaplicación concreta de las disposiciones dedicadas específicamente a la consecución de este objetivo. Desde 2009, los instrumentos puestos en marcha han ganado sensiblemente en precisión y por tanto en eficacia. El principio de igualdad se encuentra estrechamente relacionado con el tercer objetivo, consistente en la lucha contra las discriminaciones por razón de nacionalidad, lo que se resume en la máxima de que dos contribuyentes de nacionalidades diferentes pero residentes en el mismo Estado deben ser tratados de manera idéntica, si sus situaciones son idénticas. Este principio se considera una evidencia planetaria, al menos en los Estados que han contraído compromisos a través de los Convenios. El carácter predominante de la filosofía de libre mercado y de la filosofía subyacente citada se aprecia también en el trabajo de la ONU.

Maxime Chrétien no concebía el Derecho internacional fiscal más allá de esta visión funcional orientada a organizar el respeto a las soberanías de los Estados. Hoy en día, más allá de este núcleo duro es posible considerar, con prudencia, una dimensión más amplia.

B) *Esbozar la afirmación de principios comunes*

A través de la amplia actuación llevada a cabo por los Estados en relación con estos tres objetivos surge la imagen de un Derecho fiscal internacional –la inversión de los calificativos da una prioridad actual a los problemas fiscales provocados por situaciones transnacionales sufridas y/o organizadas por los contribuyentes- que reconoce en términos generales, como una especie de *lingua franca*, una teoría general. Ésta engloba el principio de legalidad tributaria, el respeto a la capacidad contributiva, la igualdad

tributaria y la progresividad (en base al tipo de gravamen efectivo global). La preocupación por la eficacia se une aquí al ideal democrático, de tal manera que un convenio bilateral podrá unir a un Estado democrático y a un Estado autoritario en torno a disposiciones que, más o menos, reflejan un equilibrio entre el Estado y el contribuyente, o, al menos, una limitación de las posibilidades de arbitrariedad del primero. Tratándose de una simple constatación estadística, se ha de poner de manifiesto también que algunas decenas de Estados han suscrito un número reducido de convenios –e incluso ninguno- sin que por ello sean considerados como paraísos fiscales. Cada Estado es libre de denunciar un Convenio –como el caso de Dinamarca que, en 2009, denunció los Convenios que había firmado con Francia y España, y el caso de Francia que denunció en 2014 el Convenio franco-suizo de 1953 relativo a las sucesiones-, pero la solución que adopte después de la completa recuperación de su soberanía en relación al marco descrito por Gustafson y Peroni (ya citados), prueba que el Derecho fiscal internacional existe, hoy en día, con unos contornos más amplios que aquéllos que le reconocía Chrétien.

2.1.2 Los objetivos del Derecho fiscal europeo

A) Garantizar la realización de los objetivos del Tratado.

El derecho fiscal europeo se concibe como un componente de un sistema jurídico transnacional. Como tal, persigue en su ámbito material la realización de los objetivos del Tratado, y al mismo tiempo organiza la supervisión de los regímenes fiscales nacionales.

Las diferentes normas –los Tratados y las disposiciones de derecho derivado- que se refieren a la materia fiscal participan del conjunto de normas que constituye el Derecho de la Unión y se integran en este conjunto para servir a los objetivos de la Unión y, por tanto, para contribuir a la realización del Mercado único respetando las libertades consagradas por el Tratado. Dicho de otro modo, las disposiciones fiscales son, al igual que en un sistema jurídico nacional, un componente especializado al servicio de un conjunto político coherente destinado a permitir el funcionamiento de las

actuaciones públicas en su territorio. En este sentido el Derecho fiscal europeo existe y la evocación de las disposiciones que lo componen muestra su riqueza sustancial y su pertinencia al servicio de la misión que se le ha encomendado. Los Derechos de aduana constituyen la primera categoría de impuestos unificada por el Derecho de la Unión. Los arts. 28 a 33 del TFUE se refieren a la libre circulación de mercancías y establecen un sistema uniforme de imposición a la importación. La fijación del arancel aduanero común es obra de la Unión –dentro del límite máximo fijado por la Organización mundial del Comercio-; mientras que para la recaudación de estos aranceles, que constituyen un recurso propio del Presupuesto de la Unión Europea, ésta apela a la cooperación de las administraciones aduaneras de los Estados miembros. Otros impuestos han sido armonizados bajo los auspicios de la Unión; se trata de los impuestos sobre la cifra de negocios, y en concreto, del IVA y de los Impuestos Especiales. Estos impuestos siguen siendo, en gran medida, recursos fiscales de los Estados miembros –a excepción del porcentaje del IVA recibido por la Unión Europea-, pero los elementos esenciales de su régimen jurídico han sido desarrollados sobre la base del art. 113 del Tratado con el fin de completar la realización del mercado interior. De este modo nos encontramos con varias directivas; en relación al IVA el texto esencial es la Sexta Directiva⁴, consolidada por la Directiva de 28 de noviembre de 2006⁵. En relación a los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y la energía, el texto fundamental es la Directiva de 16 de diciembre de 2008⁶. La armonización sustancial que caracteriza a estas dos familias de impuestos obliga a los Estados miembros a trasponer los Textos normativos de la Unión en su legislación nacional, de tal modo que, hoy en día, los impuestos sobre la cifra de negocios (o sobre el consumo) se presentan como 28 familias de impuestos nacionales de los que, aproximadamente, el 80 por 100 de sus disposiciones son idénticas en todos los Estados: así sucede respecto del ámbito de aplicación, los criterios de sujeción, la definición del hecho

⁴ Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, DOCE L 145, de 13 de junio de 1977.

⁵ Directiva 2006/112/CE, DOUE L 247 de 11 de diciembre de 2006.

⁶ Directiva 2008/112/CE, de 16 de diciembre de 2008, DOUE L 9 de 14 de enero de 2009.

imponible y el derecho a deducción, así como, respecto de la determinación del tipo de gravamen. El marco general para la evolución de estos impuestos se fija en el art. 113 TFUE, que prevé una intervención específica del Consejo, que decide por unanimidad, tras la consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, para adoptar las nuevas medidas de armonización. Los demás impuestos no han entrado de una manera tan amplia dentro del ámbito competencial de la Unión. El art. 293 (ex 220) del Tratado obligaba a los Estados miembros a entablar negociaciones para garantizar la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad. La obligación que este artículo reconocía no ha resultado aplicable en el ámbito privilegiado de la imposición directa y este precepto ha sido derogado por el Tratado de Lisboa. Las disposiciones del TFUE son aún menos restrictivas; fundamentalmente, se trata del art. 115 que prevé la adopción por el Consejo, por unanimidad, de medidas para la aproximación de las disposiciones nacionales que incidan directamente en el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. El poder normativo de la Unión resulta, por tanto, mucho más limitado tratándose de impuestos que permanecen aún dentro de la esfera competencial de los Estados miembros. En relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el único texto normativo importante es la Directiva relativa a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses⁷. Esta Directiva establece un intercambio de información entre las administraciones tributarias de los distintos Estados miembros que han de comunicar a sus homólogas la identidad de los nacionales titulares de una cuenta en su territorio, así como, el importe de los intereses generados anualmente por dicha cuenta. Esta comunicación se sustituye temporalmente por una retención en la fuente practicada por determinados Estados miembros que han reconocido constitucionalmente el secreto bancario en su ordenamiento jurídico (Austria, Bélgica y Luxemburgo). Esta disposición ha evolucionado, en la medida en que el Consejo ha adoptado una modificación destinada a ampliar su ámbito de aplicación, al ordenar el intercambio de información

⁷ Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, DOCE L 157/38, de 26 de junio.

para las personas físicas⁸, mientras que el movimiento contra el fraude fiscal puesto en marcha por la OCDE en el marco del G20 ha llevado a los tres Estados beneficiarios de la derogación a renunciar al sistema de retención en la fuente.

La imposición de los beneficios societarios ha recibido la atención del legislador europeo desde 1969, con la aprobación de una Directiva que aborda esta materia de manera tangencial, estableciendo la armonización de los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales⁹. En este ámbito, las numerosas propuestas realizadas por la Comisión a lo largo de los años han recibido el rechazo del Consejo, hasta el 23 de julio de 1990, fecha en la que se aprobaron dos directivas y un convenio multilateral. La Directiva 90/434¹⁰, relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo. Esta norma obliga a los Estados miembros que contemplaban un tratamiento fiscal beneficioso para este tipo de operaciones a aplicarlo, no sólo en las operaciones estrictamente internas, sino también a aquéllas en las que participe una sociedad de otro Estado miembro. Este texto normativo ha sido modificado en 2005¹¹ para integrar las nuevas formas jurídicas de sociedades. El segundo texto aprobado el 23 de julio de 1990 es la Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Con el mismo espíritu que la Directiva anterior, ésta no crea un régimen de imposición propiamente dicho, sino que obliga a los Estados miembros que reconocen una exención a los dividendos que una sociedad matriz recibe de su filial –exención justificada para garantizar un tratamiento fiscal neutral a los grupos societarios- a aplicar dicha exención igualmente en aquellos casos en los que los dividendos provienen de una filial de otro Estado miembro. El ámbito de aplicación de esta Directiva se ha ampliado en virtud de la Directiva 2003/123/CE, de 22 de diciembre de 2003¹². Posteriormente estos dos

⁸ Directiva 2014/48/UE, de 24 de marzo de 2014, DOCE L 11/50, de 19 de abril.

⁹ Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008, DOCE L/46/11, de 21 de febrero de 2008.

¹⁰ Directiva 90/434, DOCE L 225 de 20 de agosto.

¹¹ Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero de 2005, DOCE L 58/19, de 4 de marzo.

¹² Directiva 2003/123/CE, de 22 de diciembre de 2003 (DOCE L 07/41 de 13 de febrero).

textos normativos han sido sustituidos por una nueva Directiva de 30 de noviembre de 2011¹³, con una nueva versión de estas disposiciones mejor adaptada a las exigencias contemporáneas. La Comisión se ha dado cuenta de que la nueva redacción no impedía una cierta erosión de las bases tributarias de los Estados propiciada por el juego de los montajes artificiales. Por este motivo ha propuesto la adopción de un texto que impida que una sociedad matriz de un tercer Estado pueda eludir la retención en la fuente aplicada por el Estado miembro de establecimiento de su filial mediante la interposición de una filial en un Estado miembro que no practica retención en la fuente (Propuesta de Directiva del Consejo de 25 de noviembre de 2013, COM (2013) 814 final); propone la adopción de una norma antiabuso común pero aún no ha sido aprobada. Este conjunto de disposiciones se encuentran al servicio del objetivo de establecer para las empresas un gran mercado interior en el que la competencia no se encuentre falseada por las disposiciones fiscales nacionales. El tercer texto adoptado el 23 de junio de 1990 no tiene la misma fuerza, puesto que se trata de un Convenio multilateral (surgido de la conversión de una propuesta de Directiva) que contempla un procedimiento de arbitraje para resolver las controversias que puedan surgir entre dos sociedades vinculadas de dos Estados miembros diferentes y sus administraciones tributarias cuando, al menos, una de dichas Administraciones haya modificado la base tributaria declarada aplicando el concepto de precios de transferencia. Las condiciones establecidas para la aplicación de este texto normativo lo reducen a una postura teórica y su papel en relación a la delicada cuestión de los precios de transferencia es ciertamente menor que el desarrollado por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, una sencilla estructura de encuentro entre las Administraciones tributarias nacionales y los representantes de los contribuyentes pero cuyos trabajos resultan útiles.

La legislación derivada europea consagrada a la tributación de las sociedades es, sobre todo, ética; el único texto normativo significativo de

¹³ Directiva 2011/96/UE, DOCE L 345/8, de 29 de diciembre.

derecho positivo es la Directiva de 3 de junio de 2003 que contempla la eliminación de la retención en la fuente aplicada a los cánones e intereses pagados entre empresas asociadas. No hay ningún texto normativo derivado en relación a la tributación del patrimonio y de las sucesiones. Las demás disposiciones de Derecho derivado se han adoptado con el fin de mejorar el intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. En este sentido, el texto inicial era una Directiva de 1977¹⁴; que ha sido sustituida por la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011¹⁵ cuya aplicación debe incardinarse dentro del marco más amplio, y probablemente más exigente, del Convenio multilateral de la OCDE actualmente en tramitación. El otro texto es una Directiva relativa a la asistencia mutua en materia de recaudación de créditos, especialmente, de naturaleza tributaria, orientada a organizar dicha cooperación. Un Estado no inicia un procedimiento de recaudación contra un contribuyente en otro Estado, pero puede solicitar la cooperación de este último Estado para llevar a término una decisión ejecutiva (administrativa o judicial) adoptada por sus propias autoridades¹⁶.

La misión del Derecho fiscal europeo no se limita a adoptar estas normas sustanciales aunque un tanto dispersas,; sino que también es concebida para controlar las legislaciones fiscales de los Estados miembros.

B) Organizar la supervisión de la legislación tributaria nacional.

El Derecho fiscal europeo asume este segundo objetivo en armonía con la especificidad del Derecho de la Unión en su conjunto, pudiéndose diferenciar dos supuestos. El primer supuesto se refiere al control de cómo los Estados miembros trasponen y/o aplican las disposiciones normativas europeas de contenido tributario. El papel de censor lo asume, en este caso, la Comisión, que puede plantear ante el Tribunal de Justicia un recurso por incumplimiento. El papel del Tribunal de Justicia es circunspecto porque privilegia la negociación con el Estado implicado y el procedimiento es largo.

¹⁴ Directiva 77/799, de 19 de diciembre de 1977, DOCE L 336, de 27 de diciembre

¹⁵ Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, DOCE L 64/1 de 11 de marzo.

¹⁶ Directiva 2010/24/CE, de 16 de marzo de 2010, DOCE L 84/1, de 31 de marzo.

Así la Comisión ha comprobado, con ocasión del asunto "Marks & Spencer"¹⁷, que el régimen británico de "consolidación fiscal", es decir, la posibilidad de imputación de las pérdidas de una filial a los resultados del grupo societario, no era conforme a la libertad de establecimiento, en la medida en que se excluía de manera absoluta de esta compensación de pérdidas a las filiales establecidas en otros Estados miembros. El Reino Unido se negó a aceptar esta jurisprudencia y a modificar su legislación a pesar de la redacción equilibrada del fallo del Tribunal de Justicia en este caso, de tal modo que la Comisión ha tenido que, después de agotar las posibilidades de negociación con el Estado británico, plantear un recurso por omisión¹⁸. El Tribunal de Justicia también es llamado a pronunciarse en el marco de las cuestiones prejudiciales, recordando, también en estos casos, cuál es el alcance de las disposiciones de Derecho fiscal europeo que se someten a su enjuiciamiento (por ejemplo, sobre la definición del Impuesto sobre la Cifra de negocios, TJCE de 3 de octubre de 2006, as. C-475/03, Banca Popolare di Cremona¹⁹). El papel de censor se convierte, en algunos casos, en el de legislador sustituto cuando los textos de la Unión existen pero no han podido ser objeto de una actualización en base a la parálisis que la regla de unanimidad impone a la labor del Consejo. Un supuesto digno de ser destacado es el relativo al IVA, un impuesto armonizado al 80 %, que representa, según los Estados miembros, entre el 25 y el 45 % de sus ingresos tributarios, pero cuyo régimen jurídico se fundamenta en textos normativos prácticamente cuádragenarios. En base al reenvío prejudicial, corresponde al Tribunal de Justicia resolver los conflictos de interpretación que enfrentan a las Administraciones tributarias y a los contribuyentes; le corresponde, por tanto, delimitar los contornos del ámbito de aplicación de este impuesto para aquellas situaciones actuales para las que el legislador de 1977, evidentemente, no había previsto una solución (en relación a la exención de las prestaciones de servicios

¹⁷ TJCE 13 diciembre 2005, as. C-446/03.

¹⁸ TJUE de 3 de febrero de 2015, as. C-172/13, *Comisión/Reino Unido*.

¹⁹ TJCE de 3 de octubre de 2006, as. C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*.

deportivos, TJUE 19 de diciembre de 2013, as. C-495/12²⁰). El resultado de esta tarea disgusta a casi todas las partes interesadas, partiendo del propio juez que no puede denegar la justicia pero protesta por la instrumentalización debida a la ausencia de actuación del Consejo, porque de *minimis non curat praetor*; insatisfacción de la Comisión ante la construcción puntual de este conjunto de disposiciones de "soft law", compleja de gestionar porque resulta tejida como un traje de Arlequín en base a las distintas sentencias pronunciadas; insatisfacción de los usuarios que son los contribuyentes y las Administraciones tributarias porque la solución carece de claridad y simplicidad.

El segundo escenario es más sutil, original y sorprendente. En el ámbito de la fiscalidad directa, conservado celosamente por los Estados miembros, el Tribunal de la Unión va a ser llamado a intervenir para supervisar lo que han dispuesto las leyes nacionales plenamente competentes, incluso cuando se trate de impuestos que no son de competencia de la Unión, en aras a salvaguardar las libertades fundamentales del Tratado. El enfoque es más inusual debido a que el juez europeo responde a la petición de los jueces nacionales o de la Comisión para inmiscuirse en un ámbito que no forma parte intrínsecamente del Derecho fiscal europeo, con el fin de analizar la conformidad de las disposiciones nacionales a alguna de las libertades consagradas en el Tratado con, la consecuencia, en algunos casos de la derogación de estas disposiciones normativas nacionales por su autor en el caso de que se declare el incumplimiento. Este objetivo del Derecho fiscal europeo se muestra vacío en cuanto que no conduce a edificar un régimen de imposición propiamente dicho en el ámbito de la fiscalidad directa sino que construye una especie de corpus de prohibiciones que pesan sobre el legislador nacional en esta materia. La distinción con el Derecho fiscal internacional es, por tanto, multiforme y se aprecia también en el ámbito de los medios e instrumentos empleados en cada caso.

²⁰ TJUE 19 de diciembre de 2013, as. C-495/12.

2.2 Una distinción en base a los medios empleados

2.2.1 Los medios utilizados por el Derecho fiscal internacional

El Derecho fiscal internacional clásico privilegia el recurso a los Tratados y Convenios, especialmente bilaterales, y desarrolla en su seno una metodología respetuosa con la soberanía de los Estados.

2.2.1.1 La utilización predominante de los convenios internacionales

El Derecho fiscal internacional clásico favorece la técnica del Convenio bilateral como instrumento de consecución de los objetivos funcionales que persigue, y en particular, para la eliminación de la doble imposición jurídica. Se trata de Tratados internacionales clásicos que toman del Derecho internacional público el proceso de adopción: la negociación, la firma por las Altas Partes Contratantes, seguida de la ratificación –al menos en la concepción dualista- para pasar a formar parte del Derecho positivo, generalmente de rango inferior a la Constitución nacional, pero por encima de la Ley. Algunos jueces –comenzando por el propio Consejo de Estado francés- han argumentado que esta posición eminente del Convenio ratificado no se correspondía con la realidad del contenido. En una resolución de 2002 el Consejo de Estado francés ha descrito claramente la situación paradójica, poniendo de manifiesto que la primacía de estos convenios en la jerarquía normativa no implicaba una preeminencia absoluta de los mismos en relación a la ley francesa, sino que su valor residía en la función que asumían, esto es, la lucha contra la doble imposición; en cambio estos convenios debían ceder el paso a la Ley cuando se trata de determinar el régimen tributario aplicable:

“Considerando que un convenio bilateral para evitar la doble imposición puede, en virtud del artículo 55 de la Constitución, dejar a un lado, sobre un determinado aspecto, a la ley tributaria nacional, lo cierto es que dicho convenio no puede, por sí mismo, servir directamente de fundamento legal a un decisión relativa a la imposición; en consecuencia, corresponde al juez tributario, cuando conozca de una controversia relativa a dicho Convenio, situarse ante la ley fiscal nacional para tratar de determinar si, en este supuesto, la imposición controvertida ha sido válidamente establecida, y en

caso afirmativo, en base a qué calificación; y le compete, a continuación, determinar... si el convenio en cuestión ha obstaculizado o no la aplicación de la Ley tributaria"²¹. En otras palabras, los convenios fiscales son una fuente del Derecho fiscal, al mismo tiempo, preeminente, por su estatuto, y subsidiaria, por su contenido, puesto que reenvían a lo dispuesto en la legislación nacional. Se ha de observar que este análisis se ha desarrollado por el Consejo de Estado francés de manera sistemática, es decir, incluso en aquellos supuestos en los que el Convenio incorpora sus propias definiciones, y su posición es, por tanto, discutible.²²

La OCDE ha elaborado y regularmente actualizado dos modelos de convenio, uno referido a la imposición sobre la renta (en sentido amplio) y del patrimonio, cuya última versión data de 2014; y otro dedicado al impuesto sobre sucesiones que data de 1982. El primero es, sin duda, el más importante –ha facilitado la adopción de casi 3.000 convenios, frente a los 150 relativos al segundo-, y por ello hemos dado preferencia a su análisis.

Para lograr cada uno de los tres objetivos citados anteriormente, los Convenios bilaterales relativos a la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio adoptan las soluciones propuestas por el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE.

A) En relación a la lucha contra la doble imposición jurídica –que es su objetivo más antiguo y el más importante-, el Convenio incorpora tres medios. En primer lugar, la elaboración de definiciones comunes; en general, plantean un principio común –el de territorialidad casi siempre, con la notable excepción de Estados Unidos que incluye también la nacionalidad- y definen una metodología común que, a partir de la territorialidad, va a permitir determinar a cuál de los dos Estados implicados se le va a atribuir la potestad de imposición en cada situación. El Convenio define así, para cada impuesto que se incluye dentro de su ámbito objetivo de aplicación,

²¹ Conseil d'Etat, 28 junio 2002, 232276, *Schneider Electric*.

²² Conseil d'Etat, 12 marzo 2014, 362528, STÉ Céline, concl. Aladjidi, nota Ph. Durand, Rev. Dr. Fisc. 2014/22, comm. 356.

los criterios que permiten evitar una situación de doble imposición: Estado de residencia del contribuyente o Estado de la fuente para el Impuesto sobre la Renta, Estado de localización del inmueble para el Impuesto sobre el Patrimonio, o el Estado del último domicilio para el Impuesto sobre Sucesiones. Cada criterio se declina en subcriterios cuya aplicación sucesiva debe resolver cada supuesto potencial de doble imposición. Así, en relación al criterio de residencia, los convenios suelen remitirse a la definición dada por cada legislación nacional, lo que evidencia el carácter puramente funcional de estas disposiciones y la imposibilidad de considerarlas como partes integrantes de un sistema jurídico como tal. En el caso de que, al aplicar las dos legislaciones nacionales, el contribuyente pueda ser considerado residente en los dos Estados implicados es entonces, y sólo entonces, cuando van a entrar en juego los propios criterios del Convenio que se aplicarán de manera sucesiva (centro de intereses efectivos, centro de intereses vitales, lugar de residencia principal, y finalmente, nacionalidad) para determinar el Estado de residencia del contribuyente, y así, evitar que se produzca una doble imposición jurídica. Como excepción, hay algunos Convenios que incorporan la definición de residencia, sin realizar una remisión a la definición nacional (como el Convenio franco-belga; y el convenio franco-libanés). A continuación, cada Convenio establece las claves de atribución de la potestad de imposición, y por tanto, del ingreso fiscal a uno de los Estados implicados, y organiza la posibilidad de que sus Administraciones tributarias respectivas intercambien la información de la que disponen para garantizar una aplicación más efectiva del Convenio y mejorar así la rentabilidad de cada impuesto nacional.

B) La eliminación de la no imposición utiliza técnicas más imprecisas y que varían sensiblemente de un convenio a otro. Se trata del establecimiento de procedimientos de intercambio de información de diferente alcance, en función de que dicho intercambio sea automático –el grado máximo de intercambio-, espontáneo, o previa petición, y en este último caso, la efectividad de dicho intercambio puede resultar limitada en la práctica por prohibiciones constitucionales que recaen sobre la Administración tributaria

de uno de los Estados implicados, bajo la forma de secreto bancario, por ejemplo. Es en este ámbito donde se han producido en los últimos años los cambios más significativos. Dichos cambios han venido motivados por la escasez de recursos presupuestarios y la correlativa preocupación de los Estados por mejorar la rentabilidad de sus figuras tributarias. Las reticencias de algunos Estados a responder a las peticiones formuladas por sus homólogos están a punto de ser arrastradas bajo el efecto de dos fenómenos. El primero se refiere a la entrada en vigor, desde el 1 de julio de 2014, de la ley americana conocida como "FATCA" ("Foreign Account Tax Compliance Act"). Esta norma obliga a los establecimientos financieros extranjeros a comunicar al Tesoro federal las cuentas pertenecientes a nacionales estadounidenses, cualquiera que sea su Estado de establecimiento. Esta legislación pretende tener un alcance mundial y las sanciones que contempla son disuasorias, hasta el punto de que ha llevado a varios Estados a firmar con EEUU un protocolo de organización de las modalidades de ejecución de esta obligación de comunicación (Protocolo firmado el 5 de febrero de 2012 por Francia, Alemania, Italia, España y Reino Unido). Hay una serie de elementos (como la fuerza vinculante de la norma americana que no ha dejado de influir en los Estados reacios a la idea de intercambiar información tributaria, el contexto iniciado por la crisis financiera de 2008, y las conclusiones de la reunión del G20 de abril de 2009) que han llevado a dar un impulso nuevo, y parece que decisivo, a los trabajos de adopción de un Convenio multilateral relativo al intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias, y que fue desarrollado, por primera vez, conjuntamente por el Consejo de Europa y la OCDE, en 1988. Por encargo del G20 (Cannes, 2011), la OCDE ha mejorado su texto y lo ha propuesto para su firma; de tal modo que, hoy en día, más de 80 Estados ya lo han suscrito, incluyendo a Andorra, Irlanda, Suiza, Liechtenstein, San Marino, Kazakstán y Singapur. El proceso de ratificación está en curso, y los Estados se han puesto de acuerdo sobre la forma que adoptará estos intercambios automáticos de información; la OCDE ha sometido a la aprobación del G20 en septiembre de 2014 la Norma relativa a los intercambios automáticos de información sobre cuentas financieras en

materia fiscal. A partir de 2017 el avance será considerable, pues adoptará la forma de Convenio multilateral cuya adopción se ha acelerado por los sucesos acaecidos en materia presupuestaria y financiera en la mayoría de los Estados desde 2008.

C) La eliminación de las discriminaciones por razón de nacionalidad se garantiza en el marco del Derecho fiscal internacional por una disposición incorporada en el art. 24 del Modelo de Convenio (bilateral) de la OCDE y que los Convenios firmados incorporan generalmente en su integridad. Conforme a esta disposición, el legislador nacional debe aplicar un régimen tributario idéntico a situaciones idénticas y normas diferentes cuando la situación de los dos contribuyentes sea diferente. Se reconoce la protección máxima de este principio cuando se acuerda su aplicación incluso a los nacionales de uno de los Estados contratantes que residen en un tercer Estado. Un ejemplo ilustrativo del alcance garantista de esta disposición se aprecia en el asunto "Biso" resuelto por el Consejo de Estado francés.²³ En el que esta institución considera que un italiano y una británica residentes en Mónaco, deben, conforme a los Convenios firmados por Francia con sus Estados respectivos, ser tratados como los franceses residentes en Mónaco, dado que esta situación se rige por el Convenio firmado entre Francia y Mónaco, conforme al cual debe aplicarse el impuesto sobre sus rentas reales de fuente francesa, y no la exención prevista en el art. 164 C del Code Général des Impôts para los no residentes que tienen en Francia uno o varios inmuebles y cuya renta es gravada de forma indiciaria. Esta disposición incorporada en los Convenios es bastante eficaz; si bien en caso de incumplimiento en el territorio europeo existen otras disposiciones similares que resuelven esta cuestión, como es el art. 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y el art. 18 del TFUE. La primera disposición citada pertenece al Derecho internacional clásico aplicado a la materia fiscal, y la segunda al Derecho europeo en sentido estricto.

²³ *Conseil d'Etat*, 11 de junio de 2003, 221075, *Epoux Biso*.

2.2.2 Los medios utilizados por el Derecho fiscal europeo

Los medios utilizados por el Derecho fiscal europeo se integran desde otra perspectiva, y es que estamos ante un sistema jurídico específico.

En primer lugar, se ha de destacar la primacía general del Derecho europeo, que el Tribunal de Justicia ha afirmado desde 1962: "que, en efecto, el Tratado CE prima, en las materias que regula, sobre los Convenios concluidos por los Estados miembros antes de su entrada en vigor..."²⁴. Esta primacía se predica igualmente en relación al Derecho europeo derivado (directivas y reglamentos); reconociéndose a estas normas un efecto directo. De este modo, las disposiciones normativas de contenido tributario aprobadas por la Unión participan de manera positiva en el régimen fiscal aplicable en cada Estado miembro, debiendo ser aplicadas tanto por los contribuyentes como el fisco. La diferencia en este caso es de amplitud y encarna también la diferencia fundamental que, basada en su naturaleza, existe entre estos dos tipos de normas que intervienen en materia fiscal internacional. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha ido perfeccionando a lo largo de los años; en ella se ha podido observar la dificultad de articulación con el Derecho internacional privado²⁵, pero cuando este Tribunal tiene que decidir entre subsidiariedad y competencias implícitas, sobre todo con respecto a un nuevo Estado miembro obligado por Convenios anteriores que podían invadir las competencias de la Unión, la reafirmación de la primacía del Derecho europeo carece de ambigüedad alguna²⁶.

El segundo medio se inscribe en el marco definido por el primero. En el ámbito de las competencias que le han sido atribuidas por el Tratado, y teniendo en cuenta el principio de primacía que acabamos de referir, los medios empleados por el Derecho fiscal europeo son los medios propios de un sistema jurídico original, más integrado, más parecido a un sistema jurídico nacional que al sistema de derecho internacional público clásico. El marco aplicable no es específico del Derecho fiscal europeo sino que es

²⁴ TJCE, 27 febrero 1962, 10/61, *Comisión c/ Italia*.

²⁵ TJCE, 14 octubre 2008, as. C-353/06, *Stefan Grunkin*, con las Conclusiones de Sharpston, aps. 37-46

²⁶ TJCE 3 marzo 2009, as. C-205 y 249/06, *Comisión c/ Austria, y c/ Suecia*.

propio del Derecho europeo en general. El efecto directo de determinadas disposiciones, la obligación de trasposición de las directivas (existen pocos reglamentos en materia tributaria) y la superioridad casi absoluta de las libertades del Tratado sobre cada una de las disposiciones fiscales nacionales son garantizadas y controladas por la Comisión, de manera espontánea o previa petición de un contribuyente o de otro Estado miembro, pudiendo acudir, en su caso, al Tribunal de Justicia.

La competencia de este Tribunal incluye la posibilidad de condenar a un Estado que no ha ejecutado lo resuelto en un recurso por incumplimiento²⁷. Este Tribunal puede conocer también en el marco de un recurso de anulación contra un acto dictado por una institución de la Unión europea que resulte contrario al propio Derecho europeo; en este sentido, ha rechazado el recurso planteado por el Reino Unido contra una decisión del Consejo que, en enero de 2013, había autorizado una cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto sobre las transacciones financieras²⁸. La diferencia resulta aquí patente con el Derecho fiscal internacional, más marcado por la necesidad de servir a los intereses de los Estados miembros. Sin embargo, la realidad cotidiana vivida por los sujetos de este derecho muestra una creciente interpenetración.

3. Una creciente interpenetración contemporánea

El Estado de Derecho deja presentes dos tipos de preocupaciones, que son, objetivamente, antagónicas. Está, en primer lugar, la preocupación de cada Administración tributaria nacional de maximizar sus ingresos tributarios, seguida de la preocupación de los contribuyentes de minimizar sus cargas fiscales. La primera responde a un interés general, si bien la segunda no es tampoco ilegítima. La paz social requiere que se garantice una conciliación de estas dos preocupaciones a través de las normas, que organizan el contenido y los procedimientos en materia tributaria. En un territorio de cultura jurídica tan antigua como Europa puede existir una reiteración en lo dispuesto en las normas establecidas en un Convenio bilateral, las

²⁷ TJUE 13 de mayo de 2014, C-184/11, *Comisión c/ España*.

²⁸ TJUE 30 abril 2014, C-209/13, *Reino Unido c/ Consejo*.

establecidas por el Derecho de la Unión y las ofrecidas, incluso, por el Convenio Europeo de Derechos Humanos. El ejemplo ya mencionado del principio de no discriminación por razón de nacionalidad es ilustrativo de esta situación. Será el juez tributario el llamado a delimitar las normas aplicables en cada supuesto y su articulación; y será el Tribunal de Justicia el encargado de supervisarlos. Este Tribunal plantea reglas de coexistencia entre estos dos ordenamientos y, más allá, define las modalidades de gestión de los problemas fiscales transnacionales actuales.

3.1 Las reglas de coexistencia planteadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Los Convenios internacionales y las disposiciones del Derecho de la Unión Europea intervienen dentro de ámbitos diferentes, pero su articulación se realiza en una relación de jerarquía, que conduce al Tribunal de Justicia a sancionar los posibles abusos del Derecho fiscal internacional sobre las libertades fundamentales del Tratado.

3.1.1 Un reparto de competencias por materia, en una relación de jerarquía

Si el Derecho fiscal internacional existe, éste se define por su función. El Tribunal recuerda que los Convenios bilaterales concluidos bajo los auspicios, al menos desde un punto de vista conceptual, de la OCDE están ahí para solucionar la problemática suscitada por la doble imposición jurídica²⁹, y para ello determinan la forma, y también, en cada caso, los límites que las Altas Partes Contratantes han considerado oportunos. En el asunto Gilly el Tribunal de Justicia observa que este papel jugado por el Derecho de los Tratados no ha sido mermado por la Unión, puesto que los Estados no han hecho uso del art. 293 [222] que les permitía elaborar medidas de armonización de la fiscalidad directa, antes de su derogación por el Tratado de Lisboa. Del mismo modo se opone al silencio cuando la Comisión intenta conseguir que se reconozca *“que la fiscalidad directa no es*

²⁹ TJCE, 12 mayo 1998, C-336/96, *Epoux Robert Gilly*.

*competencia exclusiva de los Estados miembros, sino que está implícita y necesariamente incluida dentro del ámbito de competencias relativas al mercado interior a las que se refiere el artículo 4, apartado 2, del TFUE y se considera una competencia compartida entre la Unión Europea y los Estados miembros*³⁰. Así el Tribunal de Justicia no da la razón al contribuyente belga que se queja de la sobreimposición sufrida por los dividendos percibidos de origen francés en relación a los dividendos de origen belga, mediante la simple aplicación del Convenio franco-belga. Del mismo modo, un Convenio puede ignorar determinadas consecuencias –en forma de doble imposición– que resultan del ejercicio simultáneo por los Estados implicados de sus respectivas competencias fiscales³¹. Dicho de otra forma, los Tratados internacionales tienen vocación de regir esta parte de la fiscalidad transnacional, y el Tribunal de Justicia reconoce el carácter exclusivo de esta competencia, puesto que el Consejo no ha querido decidir (por unanimidad) una armonización del impuesto sobre la renta ni incluso una eliminación de la doble imposición. Por tanto, como Estados soberanos y sujetos del Derecho internacional, los Estados miembros de la Unión Europea han buscado soluciones, de manera bilateral, a la doble imposición jurídica, entendida en sentido amplio, sin que el Derecho de la UE permita censurar la falta de cumplimiento de este derecho convencional por uno de los Estados contratantes (as. Ley y Sebbag anteriormente citado). Esta organización no es completa, puesto que la red de unos 310 convenios bilaterales necesarios para lograr un cierre total del sistema entre los 28 Estados miembros no se ha alcanzado; por ejemplo, no existe un Convenio greco-portugués, ni hispano-danés o franco-danés. El hecho de que los Convenios suscritos por los Estados miembros sigan fundamentalmente el Modelo de Convenio de la OCDE les dota de una homogeneidad, pero no se puede olvidar que estos Convenios son fruto de una soberanía total y absoluta. Así, su contenido varía en función de las realidades económicas y físicas que caracterizan las relaciones entre los dos Estados signatarios; en

³⁰ TJUE, 6 junio 2013, C-383/10, *Comisión c/ Bélgica*, p. 10.

³¹ TJUE, 10 febrero 2011, C-436 y 438/08, *Haribo*; 19 septiembre 2012, C-540/11, *Levy et Sebbag*.

este sentido, algunos convenios incorporan disposiciones relativas a los trabajadores transfronterizos, y las modalidades de eliminación de la doble imposición varían sensiblemente. De igual modo, la extensión de los beneficios otorgados a los nacionales de otro Estado puede ser muy diferente de un Convenio a otro, e incluso en relación a un mismo Estado miembro, hasta el punto de que en ocasiones pueden ser más beneficiosas para los nacionales de un tercer Estado; no pesa, en este sentido, sobre los Estados miembros la obligación de reconocer a sus socios de la Unión Europea el beneficio de la cláusula de la nación más favorecida. Ahora bien, cuando una disposición contenida en un Tratado o Convenio choca con una disposición de Derecho europeo, el Tribunal de Justicia viene a recordar que el reparto de tareas entre estos dos ordenamientos jurídicos se rige por el principio de jerarquía.

3.1.2 La libertad de pactar de los Estados miembros se subordina al cumplimiento del Derecho de la Unión

El Derecho de la UE hace su aparición en esta parte de la fiscalidad que no está dentro de la competencia del Tratado, para limitar las posibilidades normativas de los Estados miembros cuando concluyen convenios de doble imposición. El Tribunal de Justicia toma en consideración si los Tratados y Convenios concluidos por los Estados miembros, han sido firmados antes o después de la adhesión del Estado miembro en cuestión, y al mismo tiempo, y de manera sutil, recuerda la primacía del Derecho de la Unión, si bien también sostiene que un Estado miembro no puede utilizar como pretexto su adhesión a la Unión para eludir las obligaciones que ha asumido con respecto a un tercer Estado, al menos cuando el Tratado o Convenio se concluyó antes de la adhesión; el Estado tercero no merece la misma protección cuando, con conocimiento de causa, ha firmado un convenio con un Estado que ya es miembro de la Unión. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia parte de la sentencia dictada en el asunto "Comisión c/Italia" ya mencionada; se produce un desarrollo destacable de la cuestión de las competencias implícitas, o al menos, aún no ejercidas por la Unión en las Sentencias "Comisión c/Austria" y "Comisión c/Suecia", ya citadas. Con

respecto a los convenios fiscales bilaterales el Tribunal de Justicia adopta una doble actitud para garantizar el cumplimiento de las libertades fundamentales. En un principio, el Tribunal no dudó en declarar incompatible con la libre circulación de capitales una disposición normativa nacional que incorpora el contenido de un convenio bilateral, precisando que: *"... los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que resulta de un Convenio para evitar la doble imposición, como el convenio entre la República Francesa y el Reino de Suecia..."*³²; es difícil ser más claro sobre la cuestión de la jerarquía entre los dos ordenamientos jurídicos.

A continuación, el Tribunal de Justicia ha querido garantizar una aplicación efectiva de las libertades del Tratado por los Estados miembros; de tal forma que si la estricta aplicación de un convenio bilateral conduce a validar una ley nacional discriminatoria, el Tribunal de Justicia va a otorgar a la libertad en cuestión un alcance que trasciende el obstáculo convencional para poder declarar la no conformidad con el Derecho europeo de la disposición nacional. El Tribunal resuelve aquí la confusión formada por el Convenio bilateral y el texto normativo europeo para mostrar el valor que debe añadir el Tratado con respecto al Convenio. Un caso ilustrativo es el relativo al asunto Schumacker ³³ en el que el Tribunal de Justicia ha señalado que el rechazo por la Ley alemana de reconocer los beneficios fiscales otorgados a los residentes en relación a una persona no residente, pero cuya principal fuente de renta se sitúa en el territorio alemán, impide una aplicación efectiva de la libre circulación de trabajadores. Recordemos que en este caso se trata de un nacional belga, residente en Bélgica con su familia, y que trabajaba en Alemania. La mera aplicación del Convenio belga-alemán haría de este contribuyente un paria fiscal, puesto que su situación familiar no sería tomada en consideración en ninguno de los dos Estados implicados, ni en Bélgica porque apenas percibe rentas sujetas a gravamen, ni en Alemania en cuanto que la Ley alemana sólo tiene en cuenta la situación familiar del contribuyente en el caso de que éste sea

³² TJCE, 19 enero 2006, C-265/04, *Margaretha Bouanich*.

³³ TJCE, 14 febrero 1995, C-279/93, *Schumacker*.

residente. El alcance del Convenio bilateral en este caso se ha visto superado, porque su aplicación literal hace que resulte en parte ineficaz una libertad fundamental de naturaleza superior. El enfoque pragmático adoptado por el Tribunal de Justicia en este caso le lleva a garantizar la efectividad de la protección otorgada al contribuyente por una libertad reconocida en el Tratado en una materia que no se sitúa dentro del ámbito competencial de la Unión, y de paso subraya claramente la primacía del Derecho de la Unión Europea. Para respetar lo resuelto por el Tribunal de Justicia en este caso, se modificó la legislación alemana, que, desde entonces, prevé que un contribuyente puede beneficiarse del estatus de residente cuando, al menos, el 90 % de sus rentas son de fuente alemana. Cabe señalar que el referencial normativo del Tribunal de Justicia incluye otros Tratados a los que acude para apreciar la validez de una disposición nacional relativa al ámbito de la fiscalidad directa, como por ejemplo, el Acuerdo firmado entre la Unión Europea y la Confederación Suiza sobre la libre circulación de personas (Acuerdo firmado en Luxemburgo, el 21 de junio de 1999, DOCE 2002, L 114, p. 6) para declarar la no conformidad con el Derecho europeo de una decisión de la Administración tributaria alemana que deniega a los residentes en Suiza de nacionalidad alemana y que perciben sus rentas en Alemania la aplicación de los beneficios fiscales reconocidos por la Ley alemana a sus residentes³⁴; y el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (E.E.E.) para calificar como contraria a la libre circulación de capitales un impuesto belga exigido exclusivamente a los bancos no residentes, señalando el Tribunal de Justicia que, en este caso, esta disposición normativa nacional resulta contraria a los arts. 56 y 63 del TFUE, y también a los arts. 36 y 40 del Acuerdo sobre el E.E.E.³⁵. Siguiendo una lógica similar, el Tribunal de Justicia ha declarado contraria a la libertad de establecimiento del art. 56 del TFUE, el régimen fiscal belga que reservaba a las instituciones establecidas en Bélgica la aplicación de las reducciones previstas para las cotizaciones pagadas en el ámbito de las

³⁴ TJUE, 28 febrero 2013, C-425/11, *Ettwein*.

³⁵ TJUE 6 junio 2013, C-383/10, *Comisión c/ Bélgica*.

pensiones ³⁶, poniendo término así a la excepción basada en la coherencia del sistema fiscal belga planteada en las Sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann y Comisión c/ Bélgica*.

A través de su papel de intérprete y de protector vigilante de las libertades del Tratado, la labor del Tribunal de Justicia ha llevado a modificar el régimen de imposición aplicable al contribuyente tal y como resultaba, hasta ese momento, de la combinación del derecho nacional y de los convenios bilaterales aplicables. De ahí que el legislador fiscal nacional y las Altas Partes Contratantes sean conscientes de la necesidad de integrar en el proceso de elaboración de las normas los límites que les impone la integración europea. El Tribunal de Justicia les reconoce *a posteriori* el derecho a justificar una posible vulneración a alguna de las libertades fundamentales del Tratado ocasionada por una disposición tributaria nacional en base a una razón imperiosa de interés general, con la condición de que esta disposición pueda considerarse una medida proporcionada al objetivo que se persigue, es decir, se admite una vulneración mínima de una libertad encontrando su fundamento, entre otras razones, en: la coherencia del sistema fiscal nacional³⁷, la salvaguarda del reparto equilibrado del poder de imposición entre los Estados miembros³⁸, la prevención del riesgo de evasión fiscal³⁹, o incluso la necesidad de tener en cuenta la efectividad de los controles fiscales⁴⁰. La ausencia de proporcionalidad de la medida discutida, determina la cesura del Tribunal de Justicia. Este marco general sirve como armazón para el análisis de los grandes problemas que plantea hoy en día la fiscalidad internacional.

³⁶ TJUE 23 enero 2014, C-296/12, *Comisión c/ Bélgica*.

³⁷ TJUE, 1 diciembre 2011, C-253/09, *Comisión c/Hungría y as. C-250/08, Comisión c/Bélgica*.

³⁸ TJUE, 21 febrero 2013, C-123/11, A Oy.

³⁹ TJCE, 12 septiembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

⁴⁰ TJCE, 8 julio 1999, C-254/97, *Baxter*; a contrario, TJUE, 17 octubre 2013, C-181/12, *Yvon Welte*.

3.2 Las modalidades de gestión de los problemas fiscales internacionales actuales

La fiscalidad internacional afronta, hoy en día, algunos problemas vinculados a la evolución de las técnicas, al cambio de comportamiento de los actores principales del juego fiscal –tanto los contribuyentes como las propias Administraciones tributarias- y a la disminución de los recursos públicos. Es posible realizar una clasificación de estas cuestiones controvertidas actuales, agrupándolas en tres grandes ámbitos.

3.2.1 Gestión de los problemas fiscales relativos a las empresas

Las empresas están aprovechando la globalización y el desarrollo de la digitalización para organizar su actividad económica con el fin de pagar menos impuestos. Los principales actores del juego fiscal internacional, y especialmente los Estados, han identificado tres problemas actuales cuya solución sólo puede alcanzarse a través de la cooperación transfronteriza, y para ello, el derecho europeo, conjugado con el marco convencional clásico, aporta los posibles elementos de dicha solución. Las principales cuestiones problemáticas son las relativas a los precios de transferencia, la noción de establecimiento permanente, así como, la definición de grupo societario, y en relación con este último, se encuentra la no menos problemática cuestión relativa a la compensación de pérdidas transfronterizas.

3.2.2 Gestión de los problemas fiscales relacionados con los particulares

El Derecho fiscal se aproxima aquí a su dimensión más política, como manifestación de la soberanía de los Estados, y expresión de la relación que la autoridad pública tiene con sus ciudadanos-contribuyentes. La solución a algunas situaciones de doble imposición jurídica no queda garantizada por el juego de los Convenios de doble imposición, o bien porque dichos convenios no existen, o bien, porque las Altas Partes Contratantes no han logrado alcanzar un acuerdo en relación a una determinada cuestión. La resolución de las cuestiones controvertidas que se presentan en este ámbito resulta más compleja, primero porque se refiere a la situación de los

ciudadanos y, en consecuencia, concierne en cierta medida a las libertades públicas, y en segundo lugar, porque existe otra disposición de Derecho internacional que puede resultar aplicable en algunos casos, como es el Convenio Europeo de Derechos Humanos. En total, son cuatro las cuestiones delicadas que se plantean en la actualidad. Se refieren, respectivamente, a la incidencia del Convenio Europeo sobre los Derechos Humanos, al Estatuto del contribuyente, al régimen de cotizaciones sociales y las pensiones transfronterizas, y, finalmente, a la validez de los impuestos de salida que recaen sobre las personas físicas.

3.2.3 Gestión de los problemas fiscales relativos a la cooperación entre las Administraciones tributarias

Esta cooperación se rige por dos objetivos; se trata de mejorar la lucha contra la no imposición, y también proporcionar una asistencia en la recaudación de los créditos tributarios. El marco institucional orientado a la consecución de estos objetivos está cambiando.

El marco institucional tradicional es de dos niveles; los convenios para evitar la doble imposición contemplan generalmente una cooperación administrativa para el intercambio de información y una asistencia en la recaudación. Pero el contexto ha sido alterado en los últimos años como consecuencia de la globalización. El fraude internacional ha generado, y genera, respuestas que se pretenden que estén a la altura del fenómeno que se trata de frenar, situándose algunas de ellas bajo la sombra de la Ley de Estados Unidos conocida como "FATCA", cuya entrada en vigor desde el 1 de julio de 2014, debe permitir medir la eficacia del sistema. Lo mismo puede afirmarse del Convenio multilateral de la OCDE relativo al intercambio automático de información en materia financiera. La finalización del proceso de ratificación y la adopción de documentos que permitan efectivamente llevar a cabo el intercambio automático de información pueden considerarse el test de sinceridad acerca de la verdadera implicación de los Estados firmantes, y esto sucederá a partir de 2017. Los resultados de esta gran operación, a su vez, deben reflejar la extensión de la imaginación desplegada por los contribuyentes para contrarrestar sus

efectos. En general, los resultados del trabajo desarrollado por la Unión Europea con la Directiva 2011/16/UE podrán medirse de manera más realista y probablemente eficiente, así como, más rápidamente. El art. 288 TFUE nos recuerda la fuerza flexible que tiene una directiva como fuente del Derecho europeo. Tratándose del dispositivo "BEPS", puesto en marcha por la OCDE en un breve período de tiempo (finalizado a 31 de diciembre de 2015), la posibilidad de articular un Convenio multilateral sobre los convenios bilaterales existentes representa una innovación, cuyo impacto será emocionante medir. En general, el avance hacia una mayor justicia tributaria a nivel internacional nace de esta emulación, sin denominación concreta, entre un Derecho fiscal europeo cuya evolución se ha visto paralizada por la preocupación de algunos Estados miembros de perder más competencias en este ámbito, y un Derecho fiscal internacional, que se las arregla para conseguir la unanimidad de esos mismos Estados en relación a un proyecto específico que traduce una versión renovada de la herramienta convencional.