

Fiscalidad e integraciòn econòmica*

Miguel Ángel Collado Yurrita ¹

1. Introducción

No constituye una exageraciòn afirmar que el TJUE se ha erigido en auténtico motor del Derecho tributario europeo, al tiempo que la jurisprudencia comunitaria deja sentir sus efectos sobre los sistemas tributarios nacionales, limitando y modulando la potestad tributaria de los Estados miembros. Sin ánimo de exhaustividad, pueden destacarse diversos aspectos sobre los que el TJUE ha contribuido, paso a paso y sentencia a sentencia, a la integraciòn europea en el ámbito de la fiscalidad, allí donde las instituciones políticas no han podido o querido llegar:

- Definiaciòn de los principios fundamentales del ordenamiento de la UE y de sus relaciones con los Derechos nacionales.
- Esclarecimiento de los medios de protecciòn de los obligados tributarios frente a un incumplimiento del Derecho de la UE.
- Condicionamiento del ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Estados miembros, tanto en la esfera sustantiva como procedimental, principalmente en el ámbito de la imposiciòn directa, donde no ha sido

* Come citare questo articolo: M.A. COLLADO YURRITA, *Fiscalidad e integraciòn econòmica*, in *Studi Tributari Europei*, 2016, n. 1, (ste.unibo.it), pp. 93-111.

¹ Miguel Ángel Collado Yurrita, Universidad de Castilla-La Mancha. Campus de Excelencia Internacional (Cytema). Centro Internacional de Estudios Fiscales.¹

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

alcanzada una armonización fiscal normativa comparable a la existente en el ámbito de la imposición indirecta.

- Construcción de una respuesta jurisprudencial al problema de la protección de los derechos fundamentales en el Derecho de la UE.

2. Definición de los principios fundamentales del ordenamiento de la UE y de sus relaciones con los Derechos nacionales

El TJUE ha enunciado los caracteres propios del Derecho de la UE (autonomía, naturaleza supranacional, principios de atribución y subsidiariedad) y ha reforzado tales caracteres con una serie de principios fundamentales construidos jurisprudencialmente que disciplinan las relaciones entre Derechos nacionales y comunitario, en particular los principios de primacía² y efecto directo³, que han sido una pieza clave para conseguir la aplicación efectiva y uniforme del Derecho de la UE en todos los Estados miembros. Precisamente, una de las primeras y más importantes sentencias donde se enuncian ambos principios, el caso *Van Gend & Loos* (26/62), recayó en un asunto fiscal. La primacía y la eficacia directa del Derecho de la UE se complementan con la obligación de interpretar el Derecho nacional de la manera más conforme con el Derecho de la UE, atendiendo a sus principios y objetivos.

Este texto forma parte de una investigación mas amplia sobre Fiscalidad e integración económica. Vid Revista Impuestos, diciembre 2013

² El Derecho de la UE goza de primacía sobre las normas de los Estados miembros, incluso sobre las normas constitucionales (STJUE de 15 de julio de 1964, *Costa/ENEL*, 6/64; STJUE de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77). Por consiguiente, todas las autoridades nacionales están obligadas a dejar inaplicadas las normas, posteriores o anteriores, que contradigan una norma obligatoria de la UE sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (STJUE de 19 de noviembre de 2009, *Filipiak*, C-314/08).

³ El principio de efecto directo otorga a los particulares la posibilidad de invocar las disposiciones de la UE ante las autoridades nacionales sin necesidad de que exista un acto previo de recepción en el ordenamiento interno, siempre que la norma sea lo suficientemente clara, precisa e incondicional (STJUE de 19 de enero de 1982, *Becker*, 8/81).

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

El principio de primacía del Derecho de la UE sobre la legislación interna resulta reforzado si se tiene en cuenta que la incompatibilidad con el Derecho de la UE de una norma interna no sólo puede apreciarse por el Tribunal General y el Tribunal de Justicia, sino también por los órganos jurisdiccionales nacionales. En este sentido, el Tribunal Supremo español, en dos sentencias de 17 de junio de 2003, se consideró competente para anular disposiciones reglamentarias internas contrarias al Derecho de la UE, lo que abre la posibilidad de impugnación directa e indirecta de normas reglamentarias por infracción del Derecho de la UE.

3. Esclarecimiento de los medios de protección de los obligados tributarios frente a un incumplimiento del Derecho de la UE

La jurisprudencia comunitaria también ha aclarado cuáles son los medios de protección de los obligados tributarios frente a un incumplimiento del Derecho de la UE por parte de las autoridades nacionales. A este respecto es posible diferenciar tres mecanismos:

El primero de ellos es la *devolución de ingresos indebidos*. No existe normativa de la UE en esta materia –a excepción de la existente en el derecho aduanero–, de modo que en virtud del principio de autonomía institucional y procedimental, se aplican las normas nacionales que regulan las distintas modalidades de recurso, los órganos competentes y los plazos de prescripción para interponer la reclamación. No obstante, el TJUE ha afirmado en jurisprudencia reiterada que esta remisión al Derecho nacional se supedita al cumplimiento de varias exigencias: a) la regulación nacional no debe imposibilitar en la práctica o dificultar en exceso el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la UE; y b) la regulación nacional no debe ser más desfavorable para los asuntos de Derecho de la UE que

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

respecto a recursos semejantes previstos para asuntos de Derecho interno. La jurisprudencia comunitaria también ha admitido que el derecho a la devolución del ingreso indebido tiene varias excepciones: por ejemplo, puede rechazarse cuando pueda producir un enriquecimiento injusto o sin causa a sus beneficiarios, y también puede excluirse en los casos en que el propio TJUE limita los efectos en el tiempo de sus sentencias.

El segundo mecanismo del que disponen los contribuyentes frente a una vulneración del Derecho de la UE es ejercitar una acción en la que se declare *la responsabilidad del Estado* y se obtenga la pertinente indemnización. En la práctica, esta vía opera cuando el perjuicio ocasionado no puede subsanarse por medio de la devolución de ingresos indebidos. La responsabilidad del Estado por incumplimiento es uno de los principios fundamentales del Derecho de la UE. Inicialmente se configuró en sentencias sin contenido tributario (SSTJUE de 19 de noviembre de 1991, *Francovich*, C-6 y 9/90; y de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur*, C-46 y 48/93), pero posteriormente esta jurisprudencia se ha aplicado también en el ámbito tributario (por ejemplo, en la STJUE de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants*, C-446/04). Como es sabido, el TJUE exige la concurrencia simultánea de tres requisitos para su aplicación: a) que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares; b) que la violación esté suficientemente caracterizada; c) que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados. Al igual que ocurre con la devolución de ingresos indebidos, la regulación del cauce procedimental se remite al derecho nacional, si bien habrán de respetarse los principios de equivalencia y de efectividad (en el caso español, arts. 139 a 143 de la Ley 30/1992). En este sentido, el TJUE ha sostenido, en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el TS español en un asunto tributario (aplicación de la prorrata en el IVA) que el principio de equivalencia se opone a un trato diferenciado que exija agotar

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

todos los recursos cuando la reclamación se base en una infracción del Derecho de la UE, mientras que no se exige tal requisito cuando la reclamación se funde en la inconstitucionalidad de la Ley (STJUE de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08). Igualmente, en esta misma sentencia el TJUE aclara que la reparación del daño por infracción del Derecho de la UE no está supeditada a que una STJUE declare con carácter prejudicial la existencia de tal infracción. Así pues, esta jurisprudencia amplía considerablemente las posibilidades de protección de los obligados tributarios, ya que las reclamaciones de responsabilidad pueden venir referidas a ejercicios prescritos o a supuestos en los que exista una liquidación firme, en vía administrativa o incluso judicial.

Finalmente, otra vía de protección para el obligado tributario, igualmente excepcional, es la posibilidad de *revisar un acto administrativo firme*, que haya sido confirmado por sentencia judicial, cuando una jurisprudencia del TJUE posterior ponga de manifiesto que tanto el acto firme, como la resolución judicial nacional, han interpretado de forma incorrecta el Derecho de la UE en perjuicio de los interesados. El TJUE ha admitido esta posibilidad sobre la base del principio de cooperación (art. 4.3 TUE), pero en la medida en que supone excepcionar la fuerza de cosa juzgada, exige la concurrencia de requisitos muy estrictos para su aplicación (STJUE de 13 de enero de 2004, *Künhe&Heinz*, C-453/00): a) que, según el Derecho nacional, el órgano administrativo pueda revisar el acto administrativo originario; b) que el acto que se pretende revisar haya devenido firme como consecuencia de una sentencia judicial en última instancia; c) que la sentencia se base en una interpretación errónea del Derecho de la UE, a la vista de una jurisprudencia posterior del TJUE; d) que el juez nacional no hubiera planteado cuestión prejudicial; e) que el interesado se dirija al órgano administrativo después de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia.

4. Condicionamiento del ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Estados miembros, tanto en aspectos sustantivos como procedimentales

La jurisprudencia comunitaria es especialmente beligerante cuando tiene ante sí normas fiscales internas que son enjuiciadas desde la perspectiva de su adecuación al principio de no discriminación por razón de la nacionalidad y a las libertades fundamentales de la UE, o desde la óptica de la prohibición general de ayudas de Estado. La imposición directa es el ámbito que se ha visto afectado en mayor medida por la jurisprudencia comunitaria, debido a los escasos avances realizados por la armonización positiva o normativa. Dicha jurisprudencia ha tenido como efecto la realización de reformas tributarias que han optado en muchos casos por la supresión de los beneficios fiscales reservados a los residentes o su extensión a los ciudadanos comunitarios. Más allá del caso a caso, es posible presentar brevemente algunas de las líneas directrices de la jurisprudencia comunitaria:

- *Es posible un tratamiento fiscal diferenciado entre residentes y no residentes, siempre y cuando no constituya una discriminación arbitraria ni una restricción encubierta a una libertad comunitaria*

La jurisprudencia del TJUE que ha interpretado la libre circulación de trabajadores ha resultado fundamental para la fiscalidad de los no residentes. Como se estableció en la sentencia *Schumacker* (14 de mayo de 1995), los residentes y los no residentes no se encuentran, en general, en una situación comparable por lo que respecta a los impuestos directos, lo que permite reservar determinadas ventajas fiscales a los residentes, sin incurrir en una discriminación indirecta o encubierta. Sin embargo, un trato

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

fiscal diferenciado entre unos y otros puede dar lugar a una discriminación prohibida por el Tratado cuando el no residente se encuentra en una situación comparable a la del residente. Ello ocurrirá cuando el no residente perciba la totalidad o la mayor parte de sus rentas en el Estado miembro al que se desplaza, ejercitando la libre circulación. Aunque, en principio, corresponde al Estado de residencia valorar la capacidad económica global del contribuyente y, por tanto, concederle los beneficios fiscales basados en sus circunstancias personales y familiares, cuando el no residente obtenga la mayor parte de su renta en el Estado de acogida, compete a este último Estado tener en cuenta las circunstancias personales y familiares y aplicar los beneficios fiscales subjetivos reservados a los no residentes.

En respuesta a esta jurisprudencia el legislador español introdujo en el art. 46 del TRLIRNR la opción para contribuyentes en otros Estados miembros de la UE de tributar en el IRPF cuando el 75% o más de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas se hayan obtenido en España.

- *La situación del establecimiento permanente (EP) es compatible a la de una sociedad residente*

Destaca la jurisprudencia sobre la libertad de establecimiento que ha analizado la tributación de los EP de sociedades o de personas físicas residentes en otro Estado miembro de la UE. Desde el asunto *avoir fiscal* (STJUE de 28 de enero de 1986, 270/83) el TJUE ha considerado discriminatorias las disposiciones tributarias nacionales que asimilan a efectos del IS a sociedades residentes y a EP de sociedades no residentes, pero que seguidamente prevén para los EP disposiciones especiales que comportan una mayor carga tributaria.

En general, de la jurisprudencia comunitaria ⁴ se desprende que los agentes económicos son libres de escoger la forma jurídica que estimen

⁴ SSTJUE de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, C-330/91; de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97; de 23 de febrero de 2006, *CLT-UFA*, C-253/03; de 27 de noviembre de 2008, *Papillón*.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

más apropiada para su establecimiento (filial o sucursal) y esa libertad no puede ser restringida por disposiciones fiscales discriminatorias.

La jurisprudencia comunitaria sobre libertad de establecimiento y fiscalidad directa también ha analizado los supuestos de discriminación que afectan a sociedades filiales de matrices residentes en otros Estados miembros, impidiendo la deducción de determinados gastos (de inversión en I+D+i) realizados en otro Estado miembro (STJUE de 8 de julio de 1999, *Baxter*, C-254/97) y también se ha invocado frente al Estado de residencia de sociedades matrices con filiales en otros Estados, al tener un régimen fiscal menos beneficioso que el aplicable a matrices residentes con filiales en el mismo Estado (por ejemplo, en materia de compensación de pérdidas transfronterizas, STJUE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03).

- *Vincular el reconocimiento de gastos deducibles a la residencia es una medida discriminatoria o restrictiva*

En el marco de la libertad de establecimiento destaca la jurisprudencia comunitaria que ha considerado discriminatorias o restrictivas algunas legislaciones nacionales que otorgan un trato diferenciado a residentes y no residentes respecto a los gastos deducibles admitidos. Paradigmática es la STJUE de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, donde el Tribunal de Justicia consideró discriminatoria una normativa nacional (alemana) que hacía tributar a los no residentes prestadores de servicios por sus rentas brutas, mientras que los residentes tributaban por sus rentas netas, previa deducción de los gastos profesionales. Esta jurisprudencia ha sido completada en sentencias posteriores como *Scorpio*, *Coninj*, *CELG*, o *Centro Ecuestre* y ha tenido como consecuencia, en el caso de España, la modificación del TRLIRNR para permitir a los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la UE, que operen en España sin EP, deducir los mismos gastos que los contribuyentes del IRPF, siempre que tales gastos estén relacionados con rendimientos obtenidos en España y tengan un

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

vínculo económico directo o indisociable con la actividad realizada en España (art. 24.6 TRLIRNR).

- *La vinculación de ventajas fiscales a la residencia o al lugar de la inversión es una medida restrictiva*

A la luz de la jurisprudencia comunitaria, resultan contrarios al Derecho comunitario los obstáculos fiscales que afecten, de forma directa o indirecta, a la contratación transnacional de servicios en el ámbito financiero y en el sector de los seguros. Así, la STJUE de 30 de enero de 2007, *Comisión/Dinamarca* analizó la normativa danesa en materia de imposición sobre la renta, que admitía las deducciones en la base imponible de las contribuciones a planes de pensiones contratados con entidades residentes en Dinamarca, pero no las admitía si el contrato se firmaba con entidades que no contaban, al menos, con un establecimiento permanente en Dinamarca. El TJCE consideró que dicha normativa nacional suponía una restricción injustificada de la libre prestación de servicios, libre circulación de trabajadores y libertad de establecimiento. A raíz de este pronunciamiento Dinamarca ha denunciado sus CDI con España y Francia desde enero de 2008, al no conseguir una renegociación de las reglas en materia de pensiones distintas a las que regula el art. 18 MC OCDE. En la misma línea, la STJUE de 5 de julio de 2007, *Comisión/Bélgica* considera contraria al Derecho comunitario la normativa fiscal belga que supedita la deducibilidad de primas de seguro complementario de vejez o fallecimiento abonadas por las empresas para sus trabajadores o las pagadas por éstos al mismo tipo de seguros al requisito de que se satisfagan a compañías o fondos de previsión establecidos en Bélgica.

Por lo que se refiere a España, la Comisión abrió un procedimiento de infracción relativo al régimen español de incentivos tributarios a las aportaciones a fondos de pensiones; no obstante, el procedimiento se cerró como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, en los impuestos sobre la renta y sociedades para

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

posibilitar que las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones pudieran ser deducibles en la imposición personal en las mismas condiciones y circunstancias que si se hicieran a instituciones domiciliadas en España (IP/07/19).

Los impuestos de salida (*exit taxes*) exigidos por buena parte de los Estados miembros en el momento en el que el contribuyente pierde la condición de residente en su territorio han merecido reproches desde la óptica del Derecho comunitario SSTJCE de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02; y 7 de septiembre de 2006, *N*, C-470/04]. En concreto, la jurisprudencia comunitaria ha cuestionado las normativas nacionales que hacen tributar las plusvalías latentes en el momento en que se produce un traslado de domicilio fiscal de una personas física o jurídica, en la medida en que suponen un obstáculo a la libre circulación o provocan una doble imposición. La mayoría de los Estados miembros que aplicaban disposiciones fiscales similares a las cuestionadas reaccionaron a esta jurisprudencia suprimiéndolas o modificándolas para adaptarlas a la doctrina comunitaria.

- *Sistemas de corrección de la doble imposición económica*

La jurisprudencia comunitaria sobre la libre circulación de capitales se ha ocupado de los sistemas de corrección de la doble imposición económica que se produce como consecuencia del pago de un dividendo cuando la sociedad pagadora y el socio que recibe el dividendo se encuentran en Estados miembros distintos. Desde la perspectiva del Estado de residencia del socio, la jurisprudencia comunitaria no exige un método concreto de eliminación de la doble imposición (imputación o exención) ni tampoco que se aplique el mismo método a dividendos nacionales y extranjeros. No obstante, si se corrige la doble imposición en un caso, ha de hacerse en el otro de forma equivalente.

Desde la óptica del Estado de residencia de la sociedad pagadora del dividendo (Estado de la fuente), el TJUE ha elaborado una compleja jurisprudencia que tiene en cuenta tanto los casos en que resulta de

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

aplicación la Directiva 2011/96/UE (Matriz-Filial), como la incidencia de los CDI. En general, el TJUE ha reconocido al Estado de la fuente su derecho preferente a gravar los beneficios de la sociedad y ha señalado que no compete al Estado de residencia de la sociedad pagadora, sino al Estado de residencia del socio, eliminar la doble imposición económica. Por lo que respecta a la aplicación de la retención en origen, el TJUE ha concluido que existe una restricción injustificada de la libre circulación de capitales cuando la retención se aplica a los pagos de dividendos a socios no residentes y, en cambio, en los mismos casos, tal retención no se aplica o se aplica en menor medida, a los socios residentes, salvo que la diferencia de trato quede neutralizada por un CDI (STJCE de 8 de noviembre de 2007, asunto *Amurta*, C-379/05; STJCE de 18 de junio de 2009, asunto *Alpha Oy*, C-303/07).

- *La incidencia de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado sobre el diseño de los incentivos fiscales a favor de las empresas en el ámbito de la imposición directa*

Las limitaciones a las potestad tributaria de los Estados miembros en materia de imposición directa no derivan sólo de la jurisprudencia comunitaria en materia de libertades fundamentales, sino también de la aplicación del régimen comunitario de ayudas de Estado. Aunque el papel protagonista en materia de control de ayudas estatales corresponde a la Comisión, el TJUE controla la legalidad de la actuación de la Comisión en este punto, de manera que los pronunciamientos jurisprudenciales recaídos en este ámbito tienen una incidencia enorme tiene una indudable trascendencia para los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, tanto por los límites que el referido régimen supone para la utilización del instituto tributario (en particular de los incentivos fiscales) como herramienta al servicio de la consecución de distintos fines de política económica y social, como por las consecuencias financieras que la calificación de una norma tributaria como ayuda estatal puede tener para las arcas públicas nacionales y para los operadores económicos beneficiarios

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

de ella. Como muestra de dicha incidencia, en el caso de España, el TJUE ha considerado ayudas estatales incompatibles con el Derecho de la UE, entre otras medidas, los incentivos fiscales a la actividad exportadora existentes en el Impuesto sobre Sociedades, así como el régimen de amortización fiscal del fondo de comercio financiero aplicable también en el Impuesto sobre Sociedades.

- *Efectos de la jurisprudencia comunitaria sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*

Al margen de la controvertida cuestión de la distinción entre los aspectos formales y materiales del tributo, haré breve referencia seguidamente a la incidencia de la jurisprudencia comunitaria sobre el denominado Derecho tributario formal o más concretamente sobre los procedimientos de aplicación de los tributos. Dicha incidencia se deja sentir especialmente en la interpretación de las disposiciones comunitarias reguladoras de la asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria, normas comunitarias que, como acertadamente han advertido los profesores DI PIETRO y MONDINI, esbozan los primeros contornos de una disciplina integral o común 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 ⁵.

Conviene advertir que en el ámbito estrictamente comunitario, se ha abierto paso la tendencia a emplear el intercambio de información entre Administraciones no sólo en aras del interés fiscal de los Estados miembros, sino también al servicio de los obligados tributarios que operan transnacionalmente y de la realización efectiva de las libertades

⁵ Vid., DI PETRO, A., Prólogo al libro de FERNÁNDEZ MARÍN, F., El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, p. 16; MONDINI, A., *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿De parámetro de legitimidad de las normas tributarias a principio general en el procedimiento de aplicación de los tributos?*, en FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.), Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario, Atelier, Barcelona, 2010, p. 151.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

fundamentales del Tratado. A partir de diferentes pronunciamientos del TJUE es posible inferir, sin perjuicio de las oportunas matizaciones, que el intercambio de información puede emplearse para permitir al contribuyente aplicarse una determinada ventaja fiscal en un Estado distinto al de su residencia, cuando la concesión de dicha ventaja requiera de la comprobación de datos que pueda aportar la Administración tributaria de su país de residencia en el marco de la Directiva comunitaria sobre intercambio de información ⁶ e incluso cuando ésta no resulte aplicable tales datos puedan ser proporcionados directamente por el contribuyente ⁷.

⁶ Por ejemplo, en la STJ de 12 de abril de 1994, asunto *Halliburton Services*, C-1/93, relativa a la denegación por parte de la Administración tributaria neerlandesa de una exención tributaria a una empresa alemana porque desconocía si ésta tenía alguna de las formas societarias requeridas por la legislación neerlandesa para ser beneficiaria de dicha exención, el Tribunal de Justicia rechazó esta alegación, advirtiendo que “se pueden recabar los datos relativos a las características de las formas societarias de los demás Estados miembros [...] gracias al sistema previsto en la Directiva 77/799 [...]; dicho sistema se refiere a cuantas informaciones puedan permitir a los Estados miembros una liquidación correcta de los impuestos a los que se refiere la Directiva” (ap. 22).

⁷ La STJCE de 11 de octubre de 2007, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)/Director général des impôts* responde a varias cuestiones prejudiciales relativas a la compatibilidad con el Derecho comunitario del impuesto francés que grava a las sociedades no residentes propietarias de inmuebles en Francia. En concreto, la sociedad ELISA, una holding luxemburguesa sometida a la legislación de 1929, poseía varios inmuebles en Francia y, por ello, estaba sujeta al gravamen especial francés al tipo del 3% sobre el valor de mercado de los bienes inmuebles. Dado que este tipo de sociedades holding están excluidas del ámbito de aplicación del CDI entre Francia y Luxemburgo, ELISA no podía beneficiarse de la exención que la legislación francesa establecía en caso de resultar aplicable un CDI con cláusula de intercambio de información y comunicación a la Administración tributaria francesa de la identidad de sus socios. La Cour d'Appel de París plantea, en primer lugar, si el gravamen francés está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 77/799/CEE sobre intercambio de información y, en segundo lugar, si el citado gravamen podía vulnerar la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales. Para el TJCE el tributo francés grava una parte del patrimonio de las personas jurídicas de que se trate y, por tanto, forma parte de los impuestos que, con independencia de su denominación, recaen sobre elementos de la renta o del patrimonio, en el sentido del art. 1.2 de la Directiva 77/799. Además, el TJCE constató que del art. 8.1 de la Directiva se desprende que no existía obligación para Luxemburgo de intercambiar información sobre las sociedades holding de 1929, pues de acuerdo con la legislación o la práctica administrativa interna de este Estado no podía recabar dicha información. El art. 8.1 de la Directiva también da cobertura al hecho de que las sociedades holding de 1929 estén excluidas del ámbito de aplicación de las obligaciones de intercambio de información del CDI entre Francia y Luxemburgo. Por lo que se refiere a la compatibilidad del gravamen francés con las libertades comunitarias, el TJCE señala, en primer lugar, que la situación de la sociedad ELISA se encontraba amparada por la libre circulación de capitales, ya que se había limitado a realizar algunas adquisiciones de inmuebles en Francia que no se encontraban afectos a la realización de actividad económica alguna. El TJCE afirmó que el hecho de que ciertas personas jurídicas no pudieran en ningún caso tener acceso a las exenciones del gravamen, ya que la firma de un CDI con cláusula de

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

Esta jurisprudencia guarda estrecha relación con la cuestión del **carácter probatorio de la información** y pone de manifiesto la importancia del principio de proporcionalidad, en este caso, como criterio modulador de la actividad probatoria en los procedimientos tributarios en un doble sentido: como límite y guía de la actividad investigadora de la Administración tributaria; y como criterio esencial a la hora de medir “la equivalencia de los riesgos probatorios asignados a través de la distribución de la carga de la prueba”⁸. 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”⁹, no pudiendo escudarse en “posibles inconvenientes administrativos” para justificar la negativa a conceder una exención o beneficio fiscal¹⁰. Además, el principio de proporcionalidad debe guiar y limitar la opción de acudir al sujeto pasivo para que sea él mismo quien aporte la información necesaria, ya que, como ha afirmado un sector de la doctrina, “representa una diferencia de tratamiento frente a contribuyentes con actividades estrictamente internas”, pudiendo suponer, en consecuencia, “una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias incompatible con el Tratado”¹¹, razón que aconseja establecer un criterio que enmarque la

intercambio de información no dependía de su voluntad, las situaba en una situación particularmente desfavorable, creando una restricción para la realización de inversiones inmobiliarias en Francia. Esa restricción a la libre circulación de capitales no estaba justificada por razones imperiosas de interés general. La lucha contra el fraude fiscal, aun pudiendo justificar, en ocasiones, la restricción de alguna de las libertades de circulación, no lo hace en este caso, pues el gravamen francés era desproporcionado, ya que iba más allá de lo necesario para obtener el objetivo perseguido. Aunque la Administración tributaria francesa no pudiera obtener información acerca de sociedades como ELISA sobre la base de la Directiva 77/799, nada impedía condicionar la aplicación de la exención a que el contribuyente aportase las pruebas que considerase necesarias para garantizar una total transparencia en cuanto a sus derechos de propiedad y a la estructura de su accionariado.

⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria*, *InDret*, nº 3, 2012, p. 12.

⁹ STJUE de 27 de septiembre de 2007, asunto *Twoo International BV*, C-184/05.

¹⁰ STJUE de 27 de enero de 2009, asunto *Hein Persche*, C-318/07.

¹¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *op. cit.*, p. 14.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

realización de la mencionada opción y que se echa en falta en los pronunciamientos comunitarios.

Asimismo, merece ser destacada la incidencia de una reciente jurisprudencia comunitaria (STJUE de 11 de junio de 2009, *X y E.H.A. Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08; y STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Halley*, C-132/10) sobre la ***interrupción de la prescripción o sobre la duración máxima de las actuaciones inspectoras*** en caso de solicitud de intercambio de información a otra Administración tributaria. A grandes rasgos, en estas sentencias se analizan los diferentes plazos de prescripción de las actuaciones de liquidación existentes en algunos Estados miembros en función de que los elementos imponibles se posean o produzcan en el territorio nacional o en el extranjero. El TJUE reconoce que las diferencias existentes en el régimen de prescripción atendiendo a la localización nacional o extranjera de los activos supone una restricción de la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, pero puede estar justificada por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude fiscal, siempre que la medida sea proporcionada con el objetivo que se pretende buscar. Para determinar la proporcionalidad o desproporcionalidad de la medida, el TJUE diferencia dos escenarios. En el primero de ellos el contribuyente oculta a la Administración tributaria de su país de residencia la existencia de los elementos imponibles ubicados en el extranjero y aquella no dispone de indicio alguno sobre su existencia; en tal caso, la Administración tributaria del Estado de residencia no puede dirigirse a las autoridades de otro Estado miembro para pedir información, puesto que el art. 2 de la Directiva 77/799/CEE (actual Directiva 2011/16/UE) sólo permite las solicitudes de intercambio de información previo requerimiento en relación con casos concretos. En el segundo escenario la Administración tributaria del Estado de residencia posee indicios sobre los elementos patrimoniales situados en otro Estado que le permiten iniciar una

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

investigación; en esta situación “la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de dicho Estado recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro” no puede justificarse por desproporcionada.

Un último ejemplo sobre la incidencia de la jurisprudencia comunitaria sobre los procedimientos de aplicación de los tributos se encuentra en la sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, asunto *Milan Kyrian*, C-233/08, en la que se establece que, en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación regulada en la Directiva 76/308/CEE, “el destinatario del título ejecutivo debe estar en condiciones de identificar con certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición”¹². Esta jurisprudencia ha encontrado reflejo en el art. 22 de la Directiva 2010/24/UE sobre asistencia mutua en materia de recaudación de créditos tributarios, al exigir que el instrumento uniforme de ejecución no sólo debe cumplir ciertas exigencias relativas a un contenido mínimo, sino también al régimen lingüístico, es decir, dicho instrumento uniforme debe remitirse traducido a una lengua oficial del Estado miembro requerido. La Directiva recoge, de esta forma, la esencia de la jurisprudencia comunitaria. ***La traducción del instrumento uniforme de ejecución a una lengua oficial del Estado requerido, sin perjuicio de mejorar la eficacia y agilidad del procedimiento de recaudación en materia de asistencia mutua, supone un fortalecimiento de la posición jurídica del obligado tributario y una garantía para el ejercicio adecuado del derecho de defensa.*** Nótese, no obstante, que del asunto *Milian Kyrian* no se desprende, ni el artículo 22 de la Directiva 2010/24/UE exige, la traducción a una lengua oficial del Estado requerido de otro tipo de documentación que acompañe a la solicitud de asistencia al cobro y al instrumento uniforme de ejecución.

¹² Ap. 59.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

En definitiva, estos pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria muestran la relevancia del principio de proporcionalidad como principio rector en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como la preocupación creciente por fortalecer la posición jurídica del obligado tributario en el marco de tales procedimientos. En este sentido, la doctrina científica viene planteando desde hace tiempo la conveniencia de elaborar un marco coordinado y uniforme en relación con los de derechos y garantías de los contribuyentes afectados por actuaciones de intercambio de información tributaria entre Estados ¹³. La Comisión Europea parece querer dar un nuevo paso adelante en relación con esta cuestión y ha anunciado recientemente entre las iniciativas y acciones necesarias para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la elaboración de un “Código del contribuyente europeo” ¹⁴ con la finalidad de reforzar la cooperación, la fiabilidad y la confianza entre las Administraciones fiscales y los contribuyentes, garantizar una mayor transparencia de las normas fiscales y fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

5. Construcción de una respuesta jurisprudencial al problema de la protección de los derechos fundamentales en el Derecho de la UE

Finalmente, dentro de los principios del Derecho de la UE debemos incluir la protección de los derechos fundamentales. En el pasado ha existido cierta polémica entre varios tribunales constitucionales europeos y el TJUE sobre si el ordenamiento de la UE reconocía y protegía de forma suficiente y

¹³ *Vid.*, sobre el particular con abundante referencia bibliográfica, SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional*, en COLLADO YURRITA, M.A. (Dir.), PATÓN GARCÍA, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (Coords.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 133-174.

¹⁴ COM (2012) 722/2, 16 de diciembre de 2012, p. 11.

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

efectiva los derechos fundamentales. Sin embargo, hoy ya no cabe duda de ello habida cuenta de la incorporación, tras el Tratado de Lisboa, de la Carta de Derechos Fundamentales en el Derecho originario de la UE. Además de su reconocimiento jurisprudencial, la proclamación expresa de tales derechos se efectúa en el art. 6 del Tratado de la Unión Europea y en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE. Por lo que se refiere al Derecho tributario, no existe en la Carta la proclamación de un deber constitucional de contribuir, acompañado de principios de justicia tributaria, al modo del art. 31.1CE, pero algunos de los derechos incluidos en la Carta pueden tener relevancia para la creación y aplicación de los tributos. Por ejemplo, el derecho a una buena administración (art. 41), el derecho a la propiedad (art. 17), el respeto a la vida privada y familiar, el domicilio y las comunicaciones (art. 7), etc. En todo caso, no debe pasarse por alto que la Carta se dirige a las instituciones de la UE y a los Estados miembros, pero sólo cuando apliquen el derecho de la UE (art. 51).

6. Conclusiones

La experiencia de la UE revela que ante la incapacidad del legislador comunitario para alcanzar un cierto grado de armonización positiva en el ámbito de la fiscalidad directa, el TJUE se ha erigido en auténtico "motor" del proceso de coordinación o aproximación de las legislaciones nacionales en este terreno, estableciendo una serie de principios que han supuesto "una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se

DOI: <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/7832>

asientan los sistemas tributarios nacionales de gravamen de los no residentes y de las inversiones transfronterizas”¹⁵.

Pese a las críticas recibidas, es obligado reconocer que la armonización fiscal negativa llevada a cabo por el TJUE a través de su jurisprudencia sobre el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad no sólo ha conducido a la supresión de un conjunto de discriminaciones fiscales existentes en los ordenamientos tributarios nacionales, sino que ha contribuido a adaptar tales sistemas a las reglas propias del mercado interior que, como es sabido, descansa sobre el ejercicio efectivo de las libertades fundamentales del Tratado por parte de los operadores económicos. Asimismo, la armonización jurisprudencial ha superado a la propia armonización positiva en determinadas cuestiones, existiendo una doctrina consolidada en la que juegan un papel esencial los principios jurídicos. Así, la jurisprudencia del TJUE sobre los principios generales del Derecho les ha dotado de una relevancia tal que terminan operando no sólo delimitando las relaciones entre los ordenamientos nacional y comunitario, sino también dotando de mayor legitimidad al proceso de exacción de los tributos por parte de los Estados. Ejemplo palmario de esta “reconfiguración comunitaria de los principios generales del Derecho”¹⁶ -como los de seguridad jurídica y proporcionalidad- es la jurisprudencia comunitaria en la que se subraya que tales principios limitan la articulación y configuración de cláusulas anti-fraude fiscal generales y específicas. Mención especial cabe realizar, asimismo, a la importancia de la jurisprudencia comunitaria en el marco de la interpretación de las normas comunitarias sobre intercambio de información y de asistencia mutua, modulando las potestades administrativas que la Administración tributaria ostenta de acuerdo con la legislación nacional, así como los propios derechos y obligaciones de los obligados tributarios.

¹⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M., *Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho financiero tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero bifronte o dual?*, REDF, nº 132, pp. 725-726.

¹⁶ CALDERÓN CARRERO, M., *ult. op. cit.*, p. 749.

© Copyright Seast – Todos los derechos reservados