



LA FISCALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA: A CHRISTMAS CAROL

FRANCISCO ÁLVAREZ ARROYO
FÁTIMA PABLOS MATEOS

A Christmas Carol, Prefacio.

“Con este fantasmal librito he procurado despertar al espíritu de una idea sin que provocara en mis lectores malestar consigo mismos, con los otros, con la temporada, ni conmigo. Ojalá encante sus hogares y nadie sienta deseos de desaparecer. Su fiel amigo y servidor, diciembre 1843”

CHARLES DICKENS

I. INTRODUCCIÓN

A la hora de abordar reflexiones en torno a la fiscalidad de la Unión Europea (en adelante UE) entendemos que es necesario delimitar previamente el ámbito sobre el cual esta puede incidir. Para ello, es fundamental traer a colación el contenido del artículo 4 del Tratado de la UE, de 7 de febrero de 1992, firmado en Maastricht donde se indica que toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados Miembros (en adelante EEMM). Artículo fundamental en materia de fiscalidad por la falta de competencia de la UE para regular el régimen jurídico de las figuras impositivas de naturaleza directa, sobre las cuales los EEMM tienen competencia exclusiva. No obstante, no puede aseverarse que la UE nada puede hacer en materia de fiscalidad cuando de imposición indirecta hablamos. El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) es ejemplo de armonización y coordinación

de las normativas internas de los EEMM sin olvidar, en el mismo sentido, a los Impuestos Especiales (en adelante IIEE).

Ahora bien, a pesar de que los EEMM tienen competencia exclusiva para la regulación de las figuras tributarias de carácter directo, hay que destacar que el resultado de sus decisiones sobre política fiscal no podrá contravenir el Derecho de la UE. Consecuencia de lo anterior, puede confirmarse la primacía del segundo sobre la regulación interna de los EEMM¹, garantía de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Y en este punto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) va a desarrollar una labor principal al modular la normativa interna de los EEMM para asegurar su preceptiva compatibilidad con el Derecho de la UE.

En este contexto debe ser estudiada la fiscalidad de la UE. En suma, atendiendo

a sus posibilidades de intervención tanto en la imposición directa, limitada por las consideraciones que hemos indicado, como en la imposición indirecta, donde sí puede afirmarse una verdadera fiscalidad europea. Y partiendo de todo ello, nuestras reflexiones y objeto de estudio en este trabajo giran en torno al análisis de aquellas cuestiones que nos permitan responder sobre cómo es la fiscalidad en la UE en nuestros días, cómo perciben los ciudadanos esta fiscalidad, cuáles son las iniciativas que marcan la hoja de ruta del futuro de la fiscalidad europea, qué retos se han ido consiguiendo, las amenazas actuales, sin olvidar hacer referencia a propuestas futuras que entendemos mejorarían la fiscalidad tal y como hoy está configurada.

II. PRIMERA ESTROFA. EL ESPECTRO DE MARLEY: LA FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA HOY

Las diversas reflexiones que a día de hoy puedan hacerse en torno a la fiscalidad en el ámbito de la UE no pueden pasar por alto las consideraciones que sobre esta materia se han puesto de manifiesto en el Informe del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales (en adelante ECOFIN) emitido bajo la presidencia maltesa. De referido Informe pueden extraerse una serie de conclusiones que evidencian la óptica desde la cual debe entenderse cómo es la fiscalidad de la UE en los momentos actuales.

Así, la primera consideración que recuperamos hace referencia a las acciones que buscan estimular a los EEMM para el establecimiento de un sistema impositivo para las sociedades que sea equitativo, competitivo y estable dentro del ámbito de la UE. Sin olvidar, que este debe marcar las directrices y ser el referente en los EE.MM

a la hora de regular de la fiscalidad de sus empresas.

La segunda cuestión que destacar alude a una cuestión fundamental como es el futuro de la fiscalidad directa. Esto es, hacia dónde se debe avanzar en materia de fiscalidad directa en la UE.

Dos son las cuestiones fundamentales que, en este punto, se han de tener en cuenta. De un lado, la refundición de la Directiva sobre intereses y cánones² y, de otro, dar un decidido impulso a la Base Imponible Común en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante BICIS), pero también en lo que vendría a ser su segunda y definitiva fase de implementación en esta acción concreta, cual es el establecimiento de una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante BICCIS).

La Propuesta de Directiva de fecha 16 de marzo de 2011, COM (2011) 121 final, proyecta la implantación de la BICCIS con unos loables fines que BOTELLA GARCÍA-LASTRA nos aclara de la siguiente manera: *“El régimen jurídico de la BICCIS tiene por objetivo eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior y que se derivan, principalmente, de la fragmentación de la Unión en 28 regímenes tributarios diferentes. Una actuación no coordinada, es decir, programada y llevada a cabo por cada Estado miembro de forma individual no haría sino perpetuar la situación actual en la que las empresas tienen que tratar con un número de Administraciones tributarias equivalente al número de Estados miembros en los que estuvieran sujetas al Impuesto sobre Sociedades”*. Concretando la autora además que: *“la finalidad de la propuesta desde el punto de vista de la imposición directa no es conseguir la competitividad de las empresas europeas frente a las norteamericanas o a las japonesas, ni siquiera aumentar el bienestar de los europeos. El objetivo es el establecimiento y correcto funcionamiento del mercado*



único para lo cual se han de eliminar los obstáculos que perturban el normal funcionamiento entre los cuales destacan los asociados a los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cargas administrativas, la tributación excesiva y la doble imposición”³.

Objetivos que pueden complementarse con lo dispuesto en el Considerando 3 de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), COM (2016) 683 final, donde se indica que: *“...también debe tenerse en cuenta que la BICCIS podría resultar muy eficaz para mejorar el funcionamiento del mercado interior mediante la lucha contra los mecanismos de elusión fiscal. En este contexto, resulta oportuno relanzar la iniciativa relativa al establecimiento de una BICCIS con el fin de abordar, en pie de igualdad, tanto el aspecto de facilitación del comercio como la función de lucha contra la elusión fiscal. Este enfoque sería el mejor medio de lograr el objetivo de erradicar las distorsiones en el funcionamiento del mercado interior”⁴.*

Sin embargo, no ha estado exento de dificultades este intento de armonización. Las dudas sobre la adecuación de la Propuesta al principio de subsidiariedad⁵, la pérdida de soberanía por parte de los EEMM que supondría dejar en manos de la UE la regulación de esta materia o el riesgo de minorar los ingresos fiscales han estado entre las cuestiones que han dificultado su aprobación definitiva de la Propuesta de Directiva de 2011⁶. Ello provocó que tal proceso de armonización, finalmente, se estructure en dos fases tal y como se recoge en la Propuesta de Directiva del Consejo, COM (2016) 685 final, relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades⁷ dejando las cuestiones más conflictivas, la base imponible común consolidada y la fórmula de reparto, para una fase posterior.

Como tercer elemento que destacar, y que se recoge en el Informe, recuperamos la iniciativa sobre el impulso del Acuerdo de la UE con Liechtenstein y otros países no pertenecientes a la UE, tales como An-

dorra, Mónaco, San Marino y Suiza, sobre la lucha contra el fraude y el intercambio de información fiscal, que resulta fundamental para conseguir el fin primordial de cualquier sistema tributario evitando, así, las pérdidas recaudatorias que conllevan ciertas prácticas al margen del ordenamiento jurídico o por la falta de información⁸.

También se tienen presentes las conclusiones del Informe sobre el IVA. En relación a esta figura impositiva, varias son las cuestiones que tratar, entre otras: la inversión del sujeto pasivo⁹, la unificación de tipos de gravamen, circunstancia que ha acontecido en las adquisiciones de libros electrónicos que será gravada a un tipo idéntico a los libros tradicionales en papel, pero que queda irresoluta en cuanto, al menos, la homogeneización de tipos entre los EEMM.

Y por último, también queda constancia en el Informe, como iniciativa de cooperación reforzada, el impulso para el establecimiento de un sistema común del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (en adelante ITF), comúnmente conocida como "*Tasa Tobin*". No obstante, debe destacarse que no todos los EEMM comparten esta iniciativa. Sí están trabajando para su establecimiento Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, España, Francia, Grecia, Italia y Portugal. Cuestión que no deja de aportar cierta complejidad a su implantación definitiva.

Todas las consideraciones previas ponen de relieve el presente, por cuanto es lo que está ocupando la agenda europea, y el futuro de la fiscalidad europea, o al menos el deseable.

Ahora bien, no menos importante es conocer también cómo perciben los ciudadanos la fiscalidad europea o, si se prefiere,

cómo perciben estas propuestas o iniciativas a las que nos hemos referido. En este punto hay que destacar que, como consecuencia de las políticas llevadas a cabo en el seno de la UE, los ciudadanos han incorporado a su lenguaje términos como estabilidad presupuestaria, déficit excesivo, techo de gasto, o expresiones más exacerbadas como "austericidio" que, además, se han integrado en la cotidianidad del ciudadano de la UE. Cuestiones todas que tienen su origen en el Pacto Fiscal Europeo. Pero tampoco podemos olvidar la apreciación por parte de la ciudadanía de la influencia alemana en la toma de decisiones dentro de la UE o los "recortes" presupuestarios que atribuyen a la UE.

Los ciudadanos también han percibido desigualdades en el ámbito de la fiscalidad, empresas con importantes beneficios que apenas tributan debido al empleo de prácticas abusivas o la competencia fiscal agresiva. Sin olvidar que, a las circunstancias descritas, debemos añadir el fraude fiscal o la economía sumergida. Circunstancias todas ellas que redundan en una importante caída de la recaudación, cuestión que no es baladí máxime en los momentos de crisis vividos.

III. SEGUNDA ESTROFA. EL PRIMERO DE LOS TRES ESPÍRITUS. EL FANTASMA DE LA NAVIDAD DEL PASADO: LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

En relación a esta cuestión hay que decir que en materia de armonización fiscal la UE no se ha mantenido inmóvil, y ello a pesar de los límites que hemos apuntado en relación a la imposición directa.

No obstante, tres son los factores que han determinado el proceso de armonización.

El primero de ellos, que la UE no ha priorizado las acciones en materia de armonización fiscal, dejando, en consecuencia, esta cuestión en manos de los Estados. Sin olvidar que los criterios preponderantes siempre han estado vinculados al mercado.

En segundo lugar, que son escasas las novedades en este ámbito.

En tercer y último lugar, no pueden olvidarse tres lastres parejos a la armonización fiscal: la dificultad de modificar los tratados en esta materia atendiendo a las mayorías requeridas a tal fin, pero también la dificultad añadida que supone la negativa de los EEMM a perder su poder en política tributaria, sin dejar de lado a la omnipresente crisis económica y financiera que sigue estando presente.

En este contexto, con las dificultades detalladas, la UE ha ido adoptando a lo largo de los años medidas tendentes a la armonización. Así, en imposición indirecta, podemos observar que el IVA está prácticamente armonizado en todos los EEMM. Si bien es cierto que esta armonización no ha alcanzado al tipo de gravamen el cual es fijado por cada EEMM, oscilando el mismo entre el 15 y el 28 %. Dejando aparte esta cuestión, la estructura del impuesto es común en toda la UE. Y esta misma situación es predicable de los IIEE en cuanto a una armonización casi total en la medida que tampoco ha llegado a los tipos de gravamen. Ahora bien, donde hay una armonización total, completa y absoluta es en materia de aduanas. La supresión de los aranceles aduaneros en el interior de la UE es el mejor ejemplo de armonización, si bien matizado por la influencia del mercado y de su potenciación dentro de la propia UE. De otro lado, el arancel comunitario común ha venido a potenciar este hecho.

A diferencia de lo que ocurre en imposición indirecta, en imposición directa la armonización alcanza cotas más modestas. Pero no podemos dejar de mencionar como ejemplos de armonización la fiscalidad del ahorro, concretamente la Directiva de dividendos, intereses y cánones. La Directiva matriz-filial. Cuestiones transfronterizas que afectan a las pensiones de jubilación o a trabajadores transfronterizos. O finalmente, los impuestos de salida o *exit tax*.

Donde sí se han alcanzado importantes cotas de armonización ha sido en materia de Cooperación e intercambio de información tributaria. Ejemplo de ello son:

El Convenio Internacional a la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, cuyo Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 28 de mayo de 2010, y Texto Consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 (BOE, 16 de Noviembre de 2012).

El Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (Berlín, 2014).

Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013 (BOE 1 de julio de 2014).

Muy importante, también, han sido y siguen siendo las resoluciones del TJUE como elemento de armonización fiscal. Ejemplo de ellos son sus decisiones sobre

las Ayudas de Estado de carácter fiscal. STJUE de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03) Caso Azores¹⁰, STJUE de 9 de junio de 2011 (Asunto C-465/09 a 470/09) Caso País Vasco¹¹, STJUE DE 9 de octubre de 2014 (Asunto C-522/13) Caso Navantia¹². O aquellas Sentencias que han puesto de manifiesto la incompatibilidad del régimen jurídico de ciertas figuras impositivas con el Derecho de la UE. De entre las cuales destacamos, por afectar a tributos españoles, STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12) que trató la incompatibilidad del régimen jurídico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el Derecho de la UE o la STJUE de 27 de febrero de 2014 (Transporte Jordi Besora contra la Generalitat de Cataluña) que reaccionaba igualmente contra el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos (“céntimo sanitario”). O fuera de nuestras fronteras, como fue en el caso de Dinamarca en la STJUE de 31 de marzo de 1992 (Dansk Denkavitv. Skatteministeriet) sobre la Contribución para apoyar el Mercado de Trabajo, e igual suerte que el español corrió el Impuesto sobre Sucesiones alemán en la STJUE de 17 de octubre de 2013 (Welttevs Finanzgericht Düsseldorf C-181/12).

IV. TERCERA ESTROFA. EL SEGUNDO DE LOS TRES ESPÍRITUS. EL FANTASMA DE LA NAVIDAD DEL PRESENTE: EN LO QUE SE TRABAJA HOY EN FISCALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA

En la actualidad, entre las principales acciones que, de forma decidida, se han iniciado en el seno de la UE pueden apuntarse las siguientes:

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, que puede traducirse como erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) en la UE. Como paquete de medidas que tratan de minimizar el impacto de la elu-

sión fiscal, o de otra forma, que las empresas reduzcan significativamente su factura fiscal asumiendo cuotas tributarias meramente simbólicas. Esta cuestión, sin duda, perjudica a los Estados que ven minimizada su recaudación pero también a los contribuyentes que deberán soportar una mayor carga fiscal por la huida de rentas a otras jurisdicciones. Frente a esta situación el G20, la OCDE y la UE plantean una acción coordinada que se concreta el Plan de Acción BEPS que a su vez aglutina quince acciones que son:

Acción 1: abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Acción 3: refuerzo de la normativa sobre CFC.

Acción 4: limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Acción 6: impedir el uso abusivo de los convenios fiscales.

Acción 7: impedir la elusión artificiosa del Establecimiento Permanente.

Acción 8-10: asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Acción 11: evaluación y seguimiento de BEPS.

Acción 12: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13: reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

También se va avanzando en relación a la Propuesta de la Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de litigios de doble imposición en la Unión Europea. Los EEMM cuentan para la resolución de conflictos de doble imposición con los mecanismos previstos a tales efectos en los Convenios de Doble Imposición que tengan suscritos, los procedimientos amistosos, así como el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (Convenio de Arbitraje de la Unión). A pesar de la existencia de estos dos mecanismos en la Propuesta de Directiva relativa a los mecanismos de litigios de doble imposición en la Unión Europea se aclara lo siguiente: *“Aunque los mecanismos existentes funcionan en muchos casos correctamente, es necesario mejorar su funcionamiento en lo que respecta al acceso a ellos de los contribuyentes, su cobertura, su oportunidad y su carácter concluyente. Por otra parte, los métodos tradicionales de resolución de litigios ya no se adaptan totalmente a la complejidad y los riesgos del actual marco fiscal mundial.*

Por lo tanto, es necesario mejorar los actuales mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la UE al objeto de diseñar un sistema fiscal justo y eficiente que contribuya a la seguridad jurídica. Se trata de una contribución clave a la creación de un sistema fiscal equitativo, a fin de asegurar que el mercado interior de la UE sigue siendo un lugar atractivo para la inversión”.

Planteada la reclamación por el contribuyente y habiendo esta sido aceptada y admitida por las autoridades competentes de los EEMM afectados, se informará al contribuyente y a la autoridades de los demás EEMM, disponiendo de dos años para procurar suprimir la doble imposición. La resolución corre a cargo de una comisión consultiva o una comisión de resolución alternativa de conflictos emitiendo un dictamen sobre la supresión de la doble imposición que tiene fuerza vinculante.

De otro lado, qué duda cabe que el Brexit ocupa gran parte de la agenda europea por sus implicaciones presupuestarias y fiscales.

Y lo último, debemos mencionar que con el fin de dar un impulso a la normativa contra la elusión fiscal de las empresas se adoptó la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. La Anti Tax Avoidance Directive (anti elusión fiscal) en su Considerando primero recuerda la importancia que: *“Las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor”.* Con este fin, la Directiva recoge un paquete de medidas contra la planificación fiscal agresiva que se concretan en la limitación de gastos financieros, normas sobre imposición de salida o tax exit, normas en relación a las sociedades extranjeras controladas o sobre entidades híbridas, sin olvidar el contenido del artículo 6 de la Directiva donde se contiene una norma general contra las prácticas abusivas que contiene el siguiente tenor: *“A los efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por*



haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte."

De forma que con este conjunto de medidas se concretan en el ámbito de la UE las acciones del plan BEPS, al que hemos aludido con anterioridad, asumiendo así el compromiso adquirido. Y con ello poner límites a la planificación fiscal agresiva y, en consecuencia, a la pérdida recaudatoria que conllevan estas prácticas realizadas, precisamente, por aquellas empresas que mayores beneficios obtienen y, que por tanto, deberían aportar de conformidad a su capacidad económica.

Si analizamos brevemente la normativa interna española podemos observar cómo se han integrado en nuestro ordenamiento jurídico estas acciones. Ejemplo de ello es el artículo 95 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio, (en adelante LIRPF) donde se recoge un impuesto de salida¹³ sobre las plusvalías que se ponen de manifiesto con motivo del cambio de residencia del contribuyente. Concretamente en el artículo mencionado de la LIRPF se indica que cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad de las que sea titular y su valor de adquisición. En definitiva, se

va a gravar el incremento patrimonial que se evidencie en la diferencia positiva entre el valor de adquisición y el valor de mercado de las acciones o participaciones de las que sea titular. Pero no debemos olvidar que a diferencia de las ganancias y pérdidas patrimoniales reguladas en el artículo 33 LIRPF no hay una alteración en la composición patrimonial, una transmisión que evidencie un incremento patrimonial, en definitiva, la obtención de una renta, sino un traslado de residencia.

También encontramos un impuesto de salida en el régimen jurídico del Impuesto sobre Sociedades. El párrafo tercero del artículo 81 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) se indica que cuando el socio de una entidad pierda la condición de residente en territorio español deberá integrar en la base imponible del IRPF del último periodo impositivo, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones obtenidas con ocasión de una operación de fusión o escisión de la sociedad y el valor y el valor fiscal de las mismas.

Queda asimismo patente en nuestro ordenamiento jurídico cómo se han endurecido las normas sobre sociedades extranjeras controladas. El régimen de la Transparencia Fiscal Internacional (en adelante TFI) es de aplicación tanto a personas físicas como jurídicas por lo que se regula, en consecuencia, tanto en la LIRPF como en la LIS. En su última modificación el régimen de TFI se torna dual, regulando un régimen agravado de aplicación a las entidades sin sustancia económica que afectará a rentas activas, y ampliado, atendiendo a los nuevos supuestos de rentas que serán objeto de imputación fiscal, consecuencia de los compromisos adoptados con BEPS.

Sin olvidar el artículo 15.1 j) donde se manifiesta que “Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas

o diferente en estas, no generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %.” Que trata de dar solución a la realización de operaciones financieras híbridas y la doble no imposición que pueden producir.

No son estas todas las cuestiones sobre las que trabaja la UE. Hay otras cuestiones ya iniciadas pero que podemos calificar como “cuestionadas” ab initio. De entre ellas destacaremos dos cuestiones: la lista europea de paraísos fiscales y la ya mencionada tasa Tobin.

Por lo que se refiere a la lista europea de paraísos fiscales como primera cuestión ha de decirse que en la actualidad los paraísos fiscales se caracterizan, principalmente, por su opacidad. Característica que representa su principal ventaja.

Pero también la respuesta a la pregunta: ¿qué es un paraíso fiscal?, puede reconducirse, ateniéndonos a la legalidad, al listado de países que, como en el caso de España, en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

De forma que los integrantes de la lista serán considerados paraísos fiscales salvo que, como se indica en el artículo 2 de la norma referida, firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. En tal caso, con la entrada en vigor del acuerdo o convenio dejarán de ser calificados como tal.

Cada Estado tiene su listado de paraísos fiscales, circunstancia que fácilmente

nos puede llevar a concluir la asimetría en los criterios de determinación. Consecuencia de lo anterior, muestra que Gibraltar para España es un paraíso fiscal pero no lo es para Reino Unido, o las Antillas Neerlandesas que para Holanda no tendrá tal consideración, pero que sí engloban la lista de paraísos fiscales configurada en la norma española.

Entre otras cuestiones la lista europea de paraísos fiscales evitaría los problemas que derivan de la distinta calificación de un determinado territorio y que a la postre va a ser utilizado por las empresas en su propio beneficio, o más concretamente, rebajando hasta casi anular su factura fiscal.

No obstante, este objetivo de unificar en una única lista los países o territorios calificados de paraíso fiscal dentro de la UE no estuvo exenta de dificultades. Ejemplo es que tal iniciativa fue criticada por Juncker ante la Comisión de los Papeles de Panamá del Parlamento Europeo. Su posicionamiento es contrario y descarta la creación de una lista de paraísos fiscales en la UE, si bien de sus palabras debemos observar cómo matiza esta aseveración al indicar: *“No haremos eso. No consideramos que sea nuestro deber hacerlo salvo que haya circunstancias muy serias que, entonces, tendríamos que abordar”*.

No obstante, como indicábamos, y a pesar de las opiniones contrarias, el ECOFIN, en noviembre de 2016, adoptó un acuerdo donde se establecían los criterios relevantes a considerar para la inclusión en una lista única a aquellos territorios o países no cooperadores en materia fiscal así como el procedimiento que se aplicará a tal efecto. Consecuencia de estos trabajos, el pasado 5 de diciembre de 2017 el ECOFIN aprobó la lista de la UE de paraísos y territorios no cooperadores a efectos fiscales en la que se incluyen las siguientes jurisdicciones: Samoa Americana, Baréin, Barbados, Gra-

nada, Guam, República de Corea, Región Administrativa Especial de Macao, Islas Marshall, Mongolia, Namibia, Palaos, Panamá, Santa Lucía, Samoa, Trinidad y Tobago, Túnez y Emiratos Árabes Unidos.

Los criterios a considerar a efectos de la inclusión en la lista son los siguientes:

1. Transparencia fiscal. Cumplimiento del Estándar para el Intercambio Automático de información de la OCDE (Estándar Común de Comunicación de Información), haber obtenido la calificación de “conforme en gran medida” otorgada por el Foro Mundial respecto del Estándar de Intercambio de Información a petición de la OCDE, con especial referencia al procedimiento acelerado y para los Estados soberanos *“haber ratificado, haberse comprometido a ratificar o estar en proceso de ratificación, o bien haberse comprometido a poner en vigor en un plazo razonable el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, en su versión modificada, o bien contar con una red de mecanismos de intercambio en vigor antes del 31 de diciembre de 2018 que sea lo suficientemente amplia para abarcar a todos los Estados miembros y que permita efectivamente el intercambio de información automático y a petición de parte”*; en el caso de territorios no soberanos: *“participar en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en su versión modificada, cuya entrada en vigor deberá haberse producido ya o estar prevista en un plazo razonable, o bien contar con una red de mecanismos de intercambio en vigor —o haber adoptado las medidas necesarias que tales mecanismos de intercambio entren en vigor en un plazo razonable— que sea lo suficientemente amplia para abarcar a todos los Estados miembros y que permita efectivamente el intercambio de información automático y a petición de parte”*.

2. Equidad fiscal. El país o territorio no debe aplicar medidas fiscales preferentes que puedan considerarse perniciosas y



no facilitará la existencia de estructuras o mecanismos extraterritoriales destinados a atraer beneficios que no representen una actividad económica real.

3. Aplicación de medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en suma, establecimiento de medidas anti-BEPS.

La segunda cuestión a tener en cuenta, la hemos citado previamente, volvemos a referirnos al ITF¹⁴ o "*Tasa Tobin*". En definitiva, estaríamos ante un impuesto que se establecería sobre la compra-venta de determinados productos financieros que están en el origen de conductas tendentes a minimizar o, en el peor de los casos, anular la carga tributaria. En suma, su gravamen produciría una doble consecuencia. La primera de ellas, claramente recaudatoria, además hay que añadir que estaremos, tras su aprobación, en un recurso propio de la UE y, en segundo lugar, su exacción con-

llevará un mayor control sobre este tipo de operaciones cuando sean realizadas en el seno de la UE.

Pero, como también se ha referido con anterioridad, no todos los EEMM participan en esta iniciativa. Y qué duda cabe que para conseguir que este tipo de impuestos despliegue todos sus efectos, recaudatorio y de control, es necesario que todos los países mostraran su asenso y, con ello, pudiera ser exigido en todos ellos. Cuestión que si no tiene unanimidad en origen será complicado que esta iniciativa salga adelante.

V. CUARTA ESTROFA. EL ÚLTIMO DE LOS ESPÍRITUS. EL FANTASMA DE LA NAVIDAD DEL FUTURO: MAL CAMINO PARA LA UE

El futuro de la UE nos lleva a reflexionar sobre cuatro aspectos principales en la actualidad y a tratar de dar respuesta a la

siguiente pregunta: ¿son el fin del sueño europeo?

Qué duda cabe que hablar de UE, en estos momentos, conlleva reflexionar sobre la salida del Reino Unido y, en concreto, analizar adecuadamente las respuestas a la siguiente cuestión: ¿desintegración de la UE post Brexit? En nuestra opinión, la salida del Reino Unido no va a provocar la desintegración de la UE. Si bien es cierto que tal circunstancia tendrá efectos nocivos: ¿presupuestarios? Evidentemente, la salida del Reino Unido tendrá importancia y un impacto en el presupuesto de la UE, pero ¿en qué medida? Para dar respuesta a esta pregunta se requiere entender cómo se realizan las aportaciones a la UE por parte de los distintos EEMM y, concretamente, cómo lo hace el Reino Unido, con sus peculiaridades y especificidades (el denominado cheque británico).

Distintas son las conclusiones a las que llegamos si lo que debemos analizar es la respuesta a la segunda cuestión o reflexión: ¿ruptura del eje franco-alemán? La salida de Francia y Alemania de la UE sí sería determinante en la desintegración de la UE. Analizado en criterios económicos hay que indicar que estos países representan en términos generales el sustento de la UE, sin olvidar a España, Italia y otros países que también contribuyen decididamente, si bien en menor medida.

Otra circunstancia que nos interesa sobre el futuro de la UE es la respuesta a la siguiente pregunta: ¿recuperación de la hegemonía rusa sobre los antiguos países de la Europa del Este? En nuestra opinión, aun cuando la realidad está ahí, entendemos que no va a producirse.

Y por último, la última pero interesante cuestión que marcará los derroteros de la Unión es: ¿relaciones con EEUU y otras po-

tencias económicas? Reflexión que centramos en la idea de unificación de acuerdos y/o convenios, tales como los ya refrendados con Estados Unidos (TTIP) y Canadá (CETA).

VI. QUINTA ESTROFA. EL DESENLAZADO FINAL Y EL CAMBIO DE EBENEZER SCROOGE: LO QUE SEGÚN MI OPINIÓN DEBE CAMBIAR LA FISCALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA

Para la exposición de la primera propuesta que, en nuestra opinión, debería adoptarse en la UE, partimos de unas declaraciones de Emmanuel Macron en las que asevera: *“Por eso defendiendo con vigor la idea de un presupuesto de la eurozona, dotado de un sistema de gobierno democrático”*¹⁵. A lo que añadiríamos: sí, pero que también lo ejecute la UE. Y ello se debe a que hay una problemática en relación a la percepción de los ciudadanos. Estos conocen que viene dinero de Europa pero quien ejecuta las acciones es la Junta de Extremadura, la Junta de Andalucía, la Comunidad de Madrid o el Ayuntamiento de Torreldones. Ciertamente, la UE no ejecuta el presupuesto directamente, sin que esto sea óbice para el ejercicio de control que sí realiza. Un presupuesto único es una buena idea pero dotándolo de órganos de ejecución.

La segunda propuesta de futuro que podría acogerse es la armonización del IRPF. A pesar de reconocer las dificultades en su realización, por todas las consideraciones previas que se han realizado acerca de las dificultades de la armonización en imposición directa, dos cuestiones deben tenerse en cuenta. La primera, que en esta materia, la armonización del régimen jurídico del IRPF, casi nada se ha hecho. La segunda, que la regulación de esta figura tributaria es muy similar en los distintos EEMM. Ambas cuestiones permiten concluir que

no sería muy costoso armonizar este impuesto. Conscientes de las dificultades de implementación de esta medida, reflexionamos sobre ella porque entendemos que no es imposible. Además entendemos que aunque no podría hacerse una armonización total, sí podría regularse, por ejemplo, una base imponible común para todos los ciudadanos de la Unión.

Tercera propuesta, la armonización del Impuesto sobre Sociedades. Con ella se conseguiría que todas las sociedades en la UE tributasen de la forma más homogénea posible llegando incluso a la armonización del tipo de gravamen. En definitiva, entendemos que es muy positivo para el Mercado Único la consecución, de una vez y sin más dilaciones, del proyecto de BICIS y BICCIS.

Cuarta propuesta, la supresión de las diferencias de tipos de gravamen en el IVA y en los Impuestos Especiales o, al menos, reducir sustancialmente las diferencias existentes en la actualidad.

Quinta y última propuesta, la creación de una “Agencia Tributaria Europea” que recaudara los recursos propios de la UE de forma directa y, al mismo tiempo, ejecutara sus gastos.

BIBLIOGRAFÍA

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., *La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, págs. 78-79.

DEL BLANCO GARCÍA, A., “El IBI y las ayudas de Estado: a la espera de la sentencia del Tribunal Supremo”, en *ECJ Leading Cases*, año 2016, vol. 2, <http://wp.me/p2wsiA-1s8> [Consulta realizada el 10 de febrero de 2018].

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J.M., y LÓPEZ JIMÉNEZ, J. M^a., “El impuesto sobre transacciones financieras en la Unión Europea: aspectos jurídicos y económicos”, *Serie Documentos de Trabajo 01/2017*, Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, disponible en www.iaaes.es

GARCÍA NOVOA, C., “La Sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas de España”, *Dereito*, Vol. 15, nº 1, 2006. Disponible en <http://hdl.handle.net/10347/7852>

MÁLVAREZ PASCUAL, L.A., “La configuración de los grupos de empresas en la Propuesta de Directiva BICCIS”, *Documentos de Trabajo*, 12/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017.

MERINO ESPINOSA, M.P y NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional, europeo y español”, *Documentos de Trabajo*, nº 6/2011, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.

MÜLLER, A., “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS): las posturas de los Estados Comunitarios frente a la propuesta de la Comisión”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 9, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.

PÉREZ BERNABEU, B., “El incumplimiento de España de la obligación de recuperación de ayudas de Estado. La reciente Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011, asuntos acumulados 465/09 a 470/09”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 9/2011.

RIBES RIBES, A., “Un nuevo *exit tax* en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF”, *Crónica Tributaria*, núm. 154/2015.

NOTAS

(1) Esta primacía del Derecho de la UE sobre los ordenamientos jurídicos internos de los EEMM fue destacada en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante STJUE) de 15 de julio de 1964, Costa-Enel (C-6/64) donde se especifica que: "Considerando que, a diferencia de los Tratados internacionales ordinarios, el Tratado de la CEE creó un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado, y que vincula a sus órganos jurisdiccionales.

Que, en efecto al instituir una Comunidad de duración indefinida, dotada de Instituciones propias, de personalidad y capacidad jurídica, de capacidad de representación internacional y más en particular de poderes reales derivados de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad, estos han limitado su soberanía, aunque en materias específicas, y han creado así un cuerpo normativo aplicable a sus nacionales y así mismos.

Considerando que esta integración en el Derecho de cada país miembro de disposiciones procedentes de fuentes comunitarias, y más en general en los términos y el espíritu del Tratado, tienen como corolario la imposibilidad de que los Estados hagan prevalecer, contra un ordenamiento jurídico que ellos han aceptado sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral posterior, que no puede por tanto oponerse a dicho ordenamiento.

Que la fuerza vinculante del Derecho comunitario no puede en efecto variar de un Estado a otro, en relación de legislaciones internas ulteriores, sin que se ponga en peligro la realización de los objetivos del Tratado..."

(2) La Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición) [SEC (2011) 1332 final SEC (2011) 1333 final] en líneas generales se plantea, tal y como se indica en su Exposición de Motivos, con los fines siguientes: "La presente refundición se propone solventar algunos de los problemas que se derivan del ámbito de aplicación limitado de la Directiva. Existen pagos transfronterizos que quedan fuera de dicho ámbito y que deben soportar retenciones en la fuente. Por ello, se propone que se amplíe la lista de sociedades a las que se aplica la Directiva y que se suavicen las condiciones de participación que deben cumplir las sociedades para ser consideradas asociadas. Por otro lado, se añade un nuevo requisito para acceder a la exención: el receptor tiene que estar sujeto al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro donde está establecido por los

ingresos que se derivan del pago de intereses o cánones. Con esta condición se pretende garantizar que no se conceda la exención si el ingreso en cuestión no está sujeto a impuesto; de este modo se suprime un cabo suelto que podía ser utilizado por los evasores de impuestos. Finalmente, se propone una modificación técnica que evite que les sea denegada la exención a pagos efectuados por un establecimiento permanente, por razón de sus actividades, debido a que tales pagos no constituyen un gasto deducible fiscalmente". Igualmente novedoso en la Propuesta de Directiva resulta la reducción de los requisitos de participación para poder ser considerada entidad asociada. En este sentido, se indica: "La definición de sociedades asociadas de la presente Directiva exige una participación directa mínima del 25 %, mientras que la Directiva 90/435/CEE reconoce la exención de los beneficios distribuidos a las sociedades que cuenten con una participación directa o indirecta del 10 %. El régimen fiscal armonizado de los pagos de intereses y cánones debe coordinarse con el de la Directiva 90/435/CEE y los requisitos de participación fijados por la presente Directiva deben reducirse a un 10 % de participación directa o indirecta". Demandándose pues reducir los requisitos de participación en la determinación de entidad asociada y ampliar su definición al admitir la participación indirecta.

En relación a la Propuesta de Directiva en el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros" (refundición). [COM (2011) 714 final- 2011/0314 (CNS)], concretamente en su apartado 1 Recomendaciones y conclusiones se puede leer:

"1.1 El CESE acoge favorablemente el alcance de la propuesta de modificación de la Directiva. Se congratula de que la Directiva modificada y la Directiva sobre sociedades matrices y filiales estén finalmente alineadas. Especialmente aplaude que se establezca en el 10 % el umbral de participación entre sociedades para considerarlas asociadas. El CESE ya había señalado este requisito en julio de 1998.

1.2 El CESE señala que muchos Estados miembros verán reducidos sus ingresos fiscales debido a esta propuesta. En esta época de crisis fiscal de los Estados miembros, hay que asumir que se necesitará bastante tiempo para que los 27 Estados miembros la aprueben. El Consejo tardó cinco años en adoptar la anterior Directiva desde la publicación de la propuesta.

1.3 El CESE apoya esta propuesta y exhorta a los Estados miembros a que la aprueben cuanto antes para que se puedan racionalizar las retenciones fiscales y se pueda eliminar otra barrera al buen funcionamiento del mercado interior." En resumen, el Consejo apoya decididamente la Propuesta de Directiva y exhorta a los Estados su adopción, si bien advierte de la pérdida de ingresos fiscales por parte de los Estados, cuestión que, sin duda, reconoce va a ralentizar el proceso".

(3) BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., *La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, págs. 78-79.

(4) Sobre este segundo objetivo fijado y cuyo fin es, como hemos indicado, la lucha contra los mecanismos de elusión fiscal, MÁLVAREZ PASCUAL nos recuerda: “El segundo objetivo al que hacen referencia las Propuestas es la lucha contra el fraude fiscal, particularmente el que consiste en la utilización de estructuras de planificación fiscal que aprovechan las diferencias y asimetrías entre los distintos sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda fiscal de los grupos de sociedades transnacionales. Esta finalidad se ha añadido en la Propuesta de 2016, pues en la de 2011 no se hacía apenas referencia a dicho aspecto. Esto se debe a la preocupación que a nivel internacional se ha producido en relación con la tributación de las multinacionales a lo largo del periodo de tiempo comprendido entre ambas Propuestas, tanto en el seno de la OCDE, que ha dado lugar al conocido como Plan de acción BEPS, como en la UE. En este ámbito se ha de destacar que en julio de 2016 se aprobó una Directiva antiabuso, con medidas en cinco campos relativos a la imposición sobre sociedades, a través de la cual se han implementado en el derecho de la UE algunas de las acciones que contemplaba el Plan BEPS. Más recientemente, el ECOFIN celebrado el 21 de febrero de 2017 ha dado luz verde a una modificación de la mencionada Directiva antiabuso, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, pues la Directiva de 2016 solo establecía una medida para evitar las asimetrías entre los Estados miembros de la UE. En parte, algunas de estas iniciativas también se han incorporado a las Propuestas de Directivas de 2016 relativas a la armonización de la imposición sobre sociedades, que están diseñadas para tratar de evitar la erosión de las bases imponibles de las empresas multinacionales en el territorio de la UE, pues dicha armonización impedirá que las empresas que operen en varios países puedan aprovechar, como sucede en la actualidad, las diferencias técnicas y las asimetrías existentes entre las distintas normativas de los Estados miembros”. (MÁLVAREZ PASCUAL, L.A., “La configuración de los grupos de empresas en la Propuesta de Directiva BICCS”, *Documentos de Trabajo*, 12/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, págs. 24 y 25).

(5) Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 que recoge el principio de subsidiariedad en el apartado tercero de su artículo 5 donde se puede leer: “En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión interviendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel cen-

tral ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión”.

(6) Todas estas cuestiones han sido analizadas por MÜLLER indicando al respecto, primeramente sobre el principio de subsidiariedad: “La mayoría de los Estados opina que la iniciativa de directiva no es conforme a tal principio y deniega de tal manera a la Comisión Europea la competencia para llevar a cabo tal proyecto. Solo un grupo reducido de Estados (España, Italia, Lituania) opina que existe compatibilidad con tal principio. Aquellos Estados que ven una inconformidad argumentan que las ideas propuestas por la Comisión también podrán ser alcanzadas con medidas nacionales, sin necesidad de una legislativa comunitaria, que además supondría una superación de sus competencias”. Para también indicar: “Encontramos en el fondo de la causa principal para el rechazo del proyecto que no siempre se menciona pero que es la aversión de muchos Estados a ceder más poderes soberanos a instituciones comunitarias. Algunos Estados (Eslovaquia, Irlanda, Malta, Reino Unido, Rumania) interpretan la propuesta BICCS claramente como una involuación en su soberanía nacional. Detrás de este rechazo está también el temor de una disminución de sus ingresos fiscales, recaudados por el Impuesto sobre Sociedades. En este contexto, varios Estados mencionan que los informes económicos realizados por la Comisión Europea, sobre el impacto recaudatorio de la BICCS, son insuficientes y que no reflejan la realidad”. (MÜLLER, A., “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCS): las posturas de los Estados Comunitarios frente a la propuesta de la Comisión”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 9, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, pág. 33.) En el mismo sentido BOTELLA GARCÍA-LASTRA. (BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., *La armonización de la base imponible común...* op.cit., pág. 686).

(7) En la propia Propuesta de Directiva se indica: “Los debates mantenidos en el Consejo desde 2011 han puesto de manifiesto que es poco probable que la propuesta relativa a la BICCS pueda adoptarse en su integridad de una sola vez, sin un enfoque gradual, ya que se trata de un proyecto muy ambicioso. Así pues, hay diversos aspectos (especialmente, la consolidación fiscal) que han provocado un arduo debate y que podrían estar frenando los avances con respecto a otros elementos fundamentales del sistema”.

(8) MERINO ESPINOSA, M. P. y NOCETE CORREA, F.J. sobre el intercambio de información manifiestan: “El intercambio de información constituye un mecanismo esencial cuya finalidad primordial radica en favorecer la correcta aplicación de los regímenes tributarios sustantivos establecidos por los distintos Estados, convirtiéndose en una herramienta fundamental tanto para las Administra-

ciones tributarias que pretenden evitar la pérdida de recaudación derivada de la falta de conocimiento de las rentas obtenidas por sus contribuyentes en otros Estados, como para los propios contribuyentes que pretendan una correcta determinación de sus deudas tributarias evitando la aplicación de las medidas diseñadas en las normativas tributarias estatales ante la ausencia de dicha información, ya que estas pueden, en muchos casos, conducir a un tratamiento fiscal más gravoso que el resultante de la aplicación del sistema tributario ordinario del Estado en cuestión.

Además de presentar esa utilidad instrumental, el intercambio de información se ha convertido también en uno de los aspectos que denotan la existencia de un sistema tributario completo y complejo en un determinado país, hasta el punto de convertirse en el criterio fundamental que permite distinguir entre jurisdicciones fiscales tradicionales y paraísos fiscales.

Junto a estas finalidades específicamente tributarias, el intercambio de información se ha erigido en mecanismo de lucha contra determinadas actividades delictivas, permitiendo identificar tanto el origen de los fondos con que se financia, por ejemplo, el terrorismo, como la existencia de Estados que, adoptando una determinada postura contraria al intercambio de información tributaria, favorecen, voluntaria o involuntariamente, dichas actividades." (MERINO ESPINOSA, M.P y NOCETE CORREA, F.J. "El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional, europeo y español.", *Documentos de Trabajo*, nº 6/2011, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, pág. 5).

(9) Sobre esta cuestión, en el Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA. Hacia un IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único, COM (2011) 851 final, se afirma: "El Libro Verde brindó la oportunidad ideal para examinar si el compromiso asumido en 1967 de establecer un sistema de IVA definitivo, capaz de funcionar a escala de la UE como si fuera un único país y basado en el principio de imposición en el Estado miembro de origen, seguía teniendo vigencia. Las recientes discusiones con los Estados miembros han confirmado que este principio continúa siendo políticamente inalcanzable. Esta situación de estancamiento la reconoce incluso el Parlamento Europeo —hasta ahora firme defensor del principio de imposición en el Estado miembro de origen— que, recientemente, ha instado a avanzar hacia el principio de imposición en el Estado miembro de destino. También los grupos interesados admiten que el principio de imposición en el Estado miembro de origen, aunque en teoría les resulta más atractivo, no se podrá implantar en un futuro inmediato. Propugnan por consiguiente, como solución pragmática y políticamente realizable, un sistema basado en la imposición en el Estado miembro de destino que funcione adecuadamente.

Así pues, la Comisión ha llegado a la conclusión de que no subsisten ya razones válidas para mantener este objeti-

vo, por lo que propondrá la renuncia al mismo. En efecto, mantener dicho compromiso sin posibilidad de avanzar por esta vía afectaría políticamente a la credibilidad del proceso europeo de toma de decisiones.

La renuncia al principio de imposición en el Estado miembro de origen permite dedicar esfuerzos importantes a diseñar planteamientos alternativos para un sistema de IVA de la UE que, basado en el Estado miembro de destino, sea capaz de funcionar correctamente. Desde 1993 no se ha llevado a cabo ningún otro trabajo en este ámbito, porque la opción correspondiente había sido descartada en aras del compromiso con el principio de imposición en el Estado miembro de origen.

Los principios que deberán inspirar este trabajo son, en primer lugar, que la realización de actividades comerciales a nivel de la UE debe ser tan simple y segura como la práctica de las mismas actividades en el propio país y, en segundo lugar, que es necesario reducir los costes de cumplimiento en materia de IVA que soportan en Europa las transacciones comerciales. Sean cuales fueren las circunstancias, el comercio transfronterizo nunca deberá generar costes añadidos".

(10) La STJUE de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03) tiene una gran importancia a la hora de determinar si un incentivo fiscal otorgado por una Comunidad Autónoma puede ser considerado una medida selectiva contraria al Derecho de la UE al beneficiar a determinados contribuyentes y excluyendo a los demás. El TJUE establece en la Sentencia los requisitos que deben tenerse en cuenta para que la medida fiscal no sea considerada ayuda de Estado y que son analizados por GARCÍA NOVOA, tras lo cual concluye: "En España, tanto las Comunidades Autónomas de régimen común como los territorios históricos tienen una autonomía suficiente a efectos de que estas medidas fiscales que puedan emplear queden excluidas de la catalogación como medidas fiscales selectivas. Sin embargo, solo quedarían excluidas las medidas de aplicación general (reducciones de tipos de gravamen, de mínimos exentos, bonificaciones como las previstas respecto al ISD o IRPF) y no los singulares incentivos fiscales. Y solo quedarían en tanto se adopten con una autonomía procedimental, cuyo alcance no aclara la sentencia, y excluyéndose cualquier género de compensación. Sin que la posible excepción general de la naturaleza o estructura del sistema fiscal haya quedado suficientemente aclarada. Ello supone, a nuestro juicio, que no puede basarse en la supuesta estructura autonómica del sistema español una aceptación generalizada de que los incentivos fiscales de las Comunidades Autónomas carecen de condición de ayuda de Estado.

En tanto no se garantiza que las normas fiscales autonómicas respetan la autonomía de procedimiento y la ausencia de compensación, no se disipará la posible existencia de una medida fiscal selectiva. Por tanto, seguirá gravitando la duda en torno a ciertas medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas de régimen común..."

(GARCÍA NOVOA, C., "La Sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas de España.", *Dereito*, Vol. 15, nº 1, 2006, págs. 238 y 239. Disponible en <http://hdl.handle.net/10347/7852> [Consulta realizada el 10 de febrero de 2018]).

(11) Esta STJUE es analizada por PÉREZ BERNABEU, B., "El incumplimiento de España de la obligación de recuperación de ayudas de Estado. La reciente Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011, asuntos acumulados 465/09 a 470/09.", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 9/2011, págs. 37-42.

(12) Vide. DEL BLANCO GARCÍA, A., "El IBI y las ayudas de Estado: a la espera de la sentencia del Tribunal Supremo", en *ECJ Leading Cases*, año 2016, vol. 2, <http://wp.me/p2wsiA-1s8> [Consulta realizada el 10 de febrero de 2018].

(13) Según RIBES RIBES: "[...] la naturaleza y finalidad de los impuestos a la emigración los convierten

en un instrumento de último recurso (*last-chance measure*), dirigido a preservar el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados sobre fuentes de ingresos que, en caso contrario, pasarían a ser gravadas por el Estado de la inmigración como resultado del cambio de residencia del contribuyente." (RIBES RIBES, A., "Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF", *Crónica Tributaria*, núm. 154/2015, pág. 121).

(14) Sobre esta figura impositiva, vide. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J.M., y LÓPEZ JIMÉNEZ, J. M^a., "El impuesto sobre transacciones financieras en la Unión Europea: aspectos jurídicos y económicos.", *Serie Documentos de Trabajo* 01/2017, Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, disponible en www.iaes.es [consulta realizada el 12 de febrero de 2018]

(15) Entrevista publicada en El País el 22 de junio de 2017.

