

Derecho tributario de la Unión Europea

■ CISS



José Manuel Calderón Carrero
Adolfo J. Martín Jiménez

Derecho tributario de la Unión Europea

José Manuel Calderón Carrero
Adolfo J. Martín Jiménez

© De los autores, 2019
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Marzo 2019

Depósito Legal: M-9166-2019
ISBN versión impresa: 978-84-9954-099-3
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-100-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

LA ASISTENCIA MUTUA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

NOTA: La contribución del profesor Calderón a la Parte II de esta obra dedicada a la Fiscalidad de la UE, fue realizada en el marco de las actividades del Polo de Excelencia-Miembro integrante del "Centro de Excelencia Jean Monnet: Instituciones y Derecho de la UE" de la UDC (IEU), reconocido y financiado por la UE.

1. CUESTIONES GENERALES QUE PLANTEA LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ARTICULADA A NIVEL COMUNITARIO

1.1. La funcionalidad actual desempeñada por los instrumentos comunitarios de asistencia administrativa mutua en materia de intercambio de información

Desde los primeros tiempos, el intercambio de información fiscal entre Estados ha respondido a la necesidad de dotar a las Administraciones tributarias de los medios adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transnacionalmente. El control de las obligaciones tributarias, a la postre, no representa otra cosa que «administrar información», de manera que las autoridades tributarias pueden controlar todo aquello de lo que tiene o puede tener conocimiento. Cuando la Administración pretende verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de contribuyentes que realizan operaciones transnacionales se encuentra frente a un grave problema: la falta de información sobre tales operaciones. En un contexto económico altamente internacionalizado resulta del todo inadmisibles para el Estado que los contribuyentes sujetos a imposición por su renta mundial puedan escapar al control y al cumplimiento de sus deberes fiscales acudiendo al expediente de ubicar sus inversiones o actividades económicas en el extranjero. Pero lo cierto es que a falta de información fiscal transnacional esto es lo que termina aconteciendo. Puede afirmarse, por tanto, que la principal función que ha venido desempeñando el intercambio de información es la de servir de instrumento de control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan operaciones económicas internacionales. Y es que en el momento presente no resulta posible garantizar la efectividad de un principio tributario del alcance del «principio de renta mundial» en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades sin el intercambio de información entre Administraciones tributarias.

Lo mismo acontece en relación con el conjunto de instituciones que se han ido introduciendo, cuando menos en el marco de los países miembros de la OCDE, al efecto de contrarrestar las cada día más numerosas y sofisticadas operaciones de planificación fiscal internacional. Figuras como la transparencia fiscal internacional, la normativa antisubcapitalización o las cláusulas contra el uso impropio de los CDIs, en ocasiones, pueden convertirse en «papel mojado» en ausencia de intercambio de información. Es más, en la hora actual no sólo cabe apreciar una tendencia dirigida a la articulación y expansión del uso de los mecanismos de intercambios de información al objeto de garantizar la aplicación de las diferentes figuras antievasión fiscal o antiabuso que se establecen a través de la normativa interna y los CDIs, sino que también existen supuestos donde con finalidad parecida la cláusula de intercambio de información queda insertada en el engranaje de determinado tipo de disposiciones fiscales (exenciones tributarias) al objeto de garantizar que no se lleva a cabo un uso impropio, o abusivo de las mismas. Asimismo, la propia operatividad de los nuevos procedimientos administrativos que demanda la internacionalización económica, como las inspecciones

fiscales simultáneas y las *Joint Audits*, el procedimiento amistoso o los APAs, depende en buena medida de la existencia y funcionamiento de los mecanismos de intercambio de información.

En un contexto como el del mercado interior de la Unión Europea consistente en un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales está garantizada, la necesidad de articular mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos Estados miembros resulta todavía más acuciante; y de hecho, tanto la Comisión como el propio TJUE han tratado de impulsar a través de diferentes medios el reforzamiento de la eficacia y alcance de este procedimiento al objeto de que opere como un auténtico mecanismo de control o supervisión fiscal al servicio del interés fiscal de los Estados miembros que permita simultáneamente eliminar determinadas barreras u obstáculos fiscales que dificultan el ejercicio efectivo de las libertades comunitarias.

Tanto en el contexto internacional como en el del mercado interior de la UE, no puede ocultarse que tradicionalmente el intercambio de información se ha concebido como un mecanismo o técnica en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. No obstante, actualmente, pueden advertirse dos tendencias que vienen incidiendo en el mecanismo del intercambio de información hasta el punto de reconfigurar su funcionalidad. Por un lado, el intercambio de información se está erigiendo en la pieza clave para garantizar la pervivencia del modelo impositivo de los Estados miembros de la UE y la OCDE. Por otro lado, el intercambio de información está experimentando un auténtico redimensionamiento merced a la función que se le atribuyó en el marco del Proyecto OCDE de Competencia Fiscal Perniciosa (OECD, *Harmful Tax Competition*, OECD, París, 1998), tras la re-orientación de tal proyecto en 2001; en concreto, el referido proyecto OCDE ha evolucionado a lo largo de la última década estableciendo estándar internacional de transparencia e intercambio de información a partir de los trabajos del Global Tax Forum (OCDE), con el apoyo del G20 y de la propia UE. De hecho, las últimas iniciativas y proyectos internacionales (Proyecto OCDE/G20 BEPS, en particular sus acciones 5, 12 y 13 OCDE) y de la UE (v.gr, el Plan de Acción frente al Fraude y la Evasión fiscal presentado por la Comisión UE el 6 de diciembre de 2012 y las conclusiones del ECOFIN de 14 y 22 de mayo de 2013, vid.: Calderón 2013) profundizan en las exigencias de transparencia e intercambio de información, requiriendo cada vez un mayor nivel de transparencia corporativa y financiera y evolucionando hacia la implantación efectiva del nuevo estándar del intercambio automático de información sobre cuentas financieras. El Consejo de la UE ha elaborado una disposición normalizada de la UE sobre Buena gobernanza en el ámbito fiscal a efectos de incorporarla en los acuerdos concluidos con terceros países (2018/C 193/014, DOUE C 6-6-2018) que establece: *“Las partes reconocen los principios de Buena gobernanza en el ámbito fiscal, como por ejemplo las normas mundiales sobre transparencia e intercambio de información, equidad tributaria y las normas mínima BEPS, y se comprometen a aplicarlos. Las Partes promoverán la Buena gobernanza en el ámbito fiscal, mejorarán la cooperación internacional en el ámbito fiscal y facilitarán la recaudación de los ingresos fiscales legítimos”*.

En el ámbito estrictamente europeo viene abriéndose camino la tendencia a instrumentar el intercambio de información para canalizar intereses de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones transnacionales. Tal instrumentación ha comenzado a operar en el ámbito comunitario a partir de algunos pronunciamientos del TJUE. En concreto, el intercambio de información puede servir de «escudo» al contribuyente para beneficiarse de una determinada «ventaja fiscal» en un Estado distinto al de su residencia, allí donde la concesión de la misma pueda requerir de la comprobación de datos que puede aportar la Administración fiscal de su país de residencia. De hecho, el propio Tribunal de Justicia de la UE ha puesto especial énfasis en esta segunda funcionalidad del intercambio de información recordando a los Estados miembros de la UE que no pueden escudarse en el desconocimiento de los datos o el régimen fiscal de un contribuyente (no residente) para denegarle una ventaja fiscal. En concreto, en el caso *Halliburton Services* (C-1/93, Rec. 1994, p. 1137), la Administración tributaria neerlandesa denegó la posibilidad de conceder una exención tributaria a una empresa alemana argumentando que no podía controlar las equivalencias entre las formas jurídicas de las entidades de los demás Estados miembros y las constituidas en los Países Bajos; la Corte Comunitaria de Luxemburgo desestimó con rotundidad esta alegación declarando que «se pueden recabar los datos

relativos a las características de las formas jurídicas 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».

Con todo, lo cierto es que el TJUE parece haber matizado la doctrina expresada en ésta y otras sentencias (casos *Schumacker* y *Wielockx*) a través de su más reciente jurisprudencia. Así, en los casos *Futura Participations* (C-250/95), *Vestergaard* (C-118/96) y *Baxter* (C-254/97) el TJUE ha puesto de relieve que el criterio de la eficacia de los controles fiscales autoriza a un Estado miembro a aplicar medidas que permitan comprobar de manera clara y precisa los requisitos para aplicar una deducción o una «ventaja fiscal», siempre que tales exigencias probatorias no resulten excesivas o desproporcionadas. En este orden de cosas, la Directiva 77/799, sobre asistencia administrativa mutua e intercambio de información proporciona un instrumento que las autoridades fiscales de los Estados miembros deben emplear para llevar a cabo tal control fiscal, pero ello no impide a las autoridades fiscales de que se trate exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder tal deducción o ventaja fiscal. Ahora bien, la exigencia al contribuyente de requisitos probatorios excesivamente estrictos o gravosos puede resultar desproporcionada y, por tanto, contraria al Derecho comunitario, especialmente cuando tales datos pueden ser obtenidos por las autoridades fiscales a través de la Directiva de intercambio de información. A este respecto, téngase en cuenta que en este contexto el TJUE viene utilizando la Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información como «canon de proporcionalidad» de las medidas nacionales de «control o supervisión fiscal» (véanse, en la misma línea, las SSTJUE de 2006 en los casos *Stauffer*, C-386/04, *Scorpio*, C-290/04, *Comisión/Bélgica*, C-433/04, y *Turpeinen*, C-520/04). Debe indicarse igualmente que también en el ámbito de la aplicación de medidas de prevención de la evasión fiscal -como la transparencia fiscal internacional- el TJUE se ha pronunciado a favor de que los Estados miembros no las configuren de forma excesivamente restrictiva, de manera que solo se proyecten sobre montajes puramente abusivos o totalmente artificiales, de suerte que las autoridades fiscales pueden (y deben) servirse de los mecanismos de asistencia mutua a efectos de la comprobación de la existencia o inexistencia de tales montajes, sin perjuicio del deber de colaboración de los contribuyentes a efectos de la prueba pertinente (SSTJUE en *Cadbury Schweppes* C-196/04, *Rewe-Zentralfinanz* C-347/04, y *Elisa*, C-451/05).

El TJUE ha ido introduciendo matices en su jurisprudencia en relación con lo expuesto hasta aquí. Así, por un lado, en el caso *Elisa* (C-451/05) el Tribunal de Justicia consideró incompatible con el Derecho de la UE un impuesto (un Gravamen sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes) que se aplica sobre entidades no residentes no amparadas por un convenio con cláusula de intercambio de información tributaria, considerando que tal impuesto debe poder quedar excluido allí donde el contribuyente aporte pruebas que acrediten la identidad de sus accionistas personas físicas. En particular, se indicó que el hecho de que las autoridades fiscales del Estado miembro afectado no puedan invocar las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE para obtener la información necesaria para combatir el fraude fiscal que puede tener lugar a través de la interposición de sociedades extranjeras no permite denegar de plano la ventaja fiscal (la exención de tal gravamen) a una entidad no residente (una sociedad luxemburguesa holding 1929), dado que puede exigir al contribuyente las pruebas necesaria para la liquidación correcta de sus impuestos y, en su caso, denegar la exención solicitada de no aportarse tales pruebas. Esta misma doctrina se ha aplicado igualmente en el caso *Geurts-Vogten*, C-464/05 (STJUE de 25 de octubre de 2007) en relación con la aplicación de ventajas fiscales (beneficios empresa familiar) en el marco del Impuesto sobre Sucesiones, en la medida en que tal impuesto no estaba cubierto por la Directiva 77/799/CEE; también en el caso *Two International BV* (C-184/05), el TJUE puso de relieve que los mecanismos de asistencia mutua no están concebidos como sistemas de gestión tributaria «en masa» y en este sentido no excluyen en modo alguno el deber de colaboración de los contribuyentes en relación con la aportación de pruebas necesarias para la comprobación de la correcta liquidación de los tributos, por más que, a nuestro entender, tal deber de colaboración debe ser exigido con proporcionalidad. En parecidos términos se pronunció el TJUE a efectos de justificar el mecanismo de retención definitiva (*withholding tax*) sobre las contrapresta-

ciones derivadas de prestaciones de servicios transfronterizas por no residentes, poniendo en valor los instrumentos comunitarios de asistencia administrativa mutua (STJUE de 18 de octubre de 2012, C-498/10, X NV). También en relación con la compatibilidad comunitaria del impuesto de salida español, el TJUE argumentó que el cobro inmediato de tal impuesto en el momento de la migración fiscal no resulta compatible con la libertad de establecimiento, al considerar que existen medidas menos restrictivas de tal libertad fundamental para lograr el cobro de la deuda tributaria; en particular, el Tribunal de Justicia declaró que los mecanismos de asistencia mutua existentes son suficientes para permitir que el Estado miembro de origen controle la veracidad de las declaraciones que optaran por el pago diferido de dicho gravamen, al permitir tanto la obtención de información en relación con el cobro de las deudas tributarias, como la puesta en marcha de procedimientos recaudatorios (SSTJUE de 25 de abril de 2013, C-64/11, *Comisión/España* sobre el artículo 17.1 TRLIS, de 6 de septiembre de 2012, *Comisión/Portugal*, C-38/10, y de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-371/10). La sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2018, C-575/17, *Sofina*, también aporta un precedente donde el Tribunal de Justicia rechazó que el argumento de las autoridades nacionales francesas en el sentido de que la extensión de una ventaja fiscal a un no residente sin EP planteaba dificultades que afectaban a la recaudación del IRNR, considerando la existencia de las Directivas europeas de asistencia mutua en materia tributaria.

Por otro lado, en el caso *Skatteverket v A* (C-101/05) el TJUE declaró que los Estados miembros pueden denegar la aplicación de una ventaja fiscal a un residente sin que resulte contrario a la libre circulación de capitales allí donde las autoridades de tal Estado miembro no pueden obtener información del *país tercero* a efectos de poder aplicar y supervisar la aplicación de tal ventaja fiscal por parte del contribuyente. Es decir, el TJUE admite la compatibilidad con la libre circulación de capitales de determinadas restricciones fiscales (exclusión de ventajas fiscales, por ejemplo) cuando se proyecten con operaciones con países terceros y no resulte posible para las autoridades fiscales del Estado miembro de que se trate obtener la información necesaria de las autoridades extranjeras al no existir un mecanismo de asistencia mutua entre ambos Estados; no parece que esta doctrina resulte aplicable en el ámbito de otras libertades comunitarias o en operaciones con Estados miembros UE (vid. el caso *Elisa*); cabe destacar cómo ya existen pronunciamientos de tribunales nacionales que han realizado una interpretación de la libre circulación de capitales consistente con la adoptada por el TJUE validando la exclusión de determinadas ventajas fiscales en situaciones transfronterizas que requerían el intercambio de información (véase la sentencia del *England and Wales Court of Appeal*, de 17 de octubre de 2017, en el caso *Routier & Anor v Revenue & Customs*, 2017 EWCA Civ 1584, respecto de deducciones relacionadas con donativos a entidades sin fin lucrativo establecidas en Jersey). Ahora bien, el TJUE también ha puesto de relieve que la causa de justificación basada en la «eficacia de los controles fiscales» no puede emplearse de forma desproporcionada en relación con situaciones o supuestos donde la normativa que articula la ventaja fiscal aplicable en una situación transfronteriza está configurada de tal forma que la comprobación del cumplimiento de sus presupuestos no requiere de la obtención de información de las autoridades competentes de un país tercero (véase por ejemplo la STJUE de 28 de febrero de 2013, C-544/11, *Petersen*); lógicamente, en estos casos el Tribunal de Justicia reconoce que las autoridades fiscales pueden requerir al contribuyente que acredite el cumplimiento de los condicionantes a los que está sujeta la aplicación de la ventaja fiscal de que se trate. Debe matizarse, no obstante, que el TJUE viene considerando que las situaciones extracomunitarias se inscriben en un "*contexto jurídico distinto*" en relación con las situaciones comunitarias dado que en el segundo caso las autoridades fiscales de los Estados miembros UE pueden verificar las pruebas aportadas por los contribuyentes en relación con el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa nacional de un Estado miembro para disfrutar o poder aplicar una ventaja fiscal. Ahora bien, el Tribunal de Justicia considera que podríamos estar en un contexto jurídico similar a estos efectos allí donde existiera un instrumento de asistencia mutua entre el Estado miembro de que se trate y el país tercero que proporcione un nivel de colaboración administrativa similar; el TJUE consideró a estos efectos el Convenio Multilateral del Consejo Europeo-OCDE, de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, de 1988, entre Polonia y EEUU, indicando que podría constituir un instrumento de asistencia mutua equivalente a la Directiva UE de



En esta obra se estudian todos los aspectos de la fiscalidad directa, regulados por las distintas Directivas que configuran el Derecho comunitario, tales como las relaciones matriz-filial de las compañías, la fiscalidad de los intereses y cánones, las fusiones y escisiones de empresas, la asistencia mutua y el intercambio de información entre materia tributaria, la recaudación, la resolución de litigios, el arbitraje, etc.

Asimismo, se analiza la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE en relación con los derechos y garantías de los contribuyentes y en general sobre todas las materias tratadas.

ISBN: 978-84-9954-099-3



9

788499

540993



3652K25613



ER-0280/2005



GA-3305/0100