



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

INCIDENCIA DE LA NORMATIVA COMUNITARIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO Y FINANCIERO NACIONAL

Alumno: Juan Manuel Baños Bris

Mayo, 2020

ÍNDICE

1.- RÉGIMEN JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	4
2.-ARMONIZACIÓN FISCAL.....	10
2.1.- ARMONIZACIÓN DIRECTA.....	13
2.1.1.- ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.....	16
2.2.-ARMONIZACIÓN INDIRECTA.....	20
2.2.1.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	22
2.2.1.-A) RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS TRANSPORTES.....	26
2.2.1.B) RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS.....	27
2.2.1.C)SOBRE LAS OPERACIONES TRIANGULARES.....	28
2.2.1.D) LA VENTANILLA ÚNICA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	30
2.2.2.-IMPUESTOS ESPECIALES.....	34
3.- LA COOPERACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	38
4.- RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA.....	42
4.1.- EL DERECHO DE ADUANAS DE LA UNIÓN EUROPEA: CRISOL DE LA UNIDAD FISCAL.....	44
5.- LA REFORMA DEL ARTÍCULO 135 CE Y LA LEY DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA.....	46
6.- CONCLUSIONES.....	52
7.- BIBLIOGRAFÍA.....	55

Resumen:

Unos de los fines con los que nace la Unión Europea es como un espacio de libertad económica. El objetivo desde un primer momento derivó en la creación de un Mercado Único. El Mercado Único solo podría funcionar adaptando las diferentes legislaciones de los Estados miembros, para acercarlas y esquivar las posibles distorsiones fiscales que truncasen los sueños de libertad del modo de producción capitalista. Por ello, la adaptación de las normativas se producirá de diversas formas. Una veces será mediante la implementación de contenidos armonizadores impositivos mínimos que permitan una homogeneidad de facto. Otra veces, bastará la comunicación entre las administraciones para gestionar estos posibles errores del mercado. La Unión Europea considera suficiente estas dos vías para la creación de unas relaciones fiscales entre los Estados miembros válidas. Aún así, la gestión de una estructura como esta supone tomar en consideración la creación de recursos propios que la financien.

Abstract:

It is economic freedom space one of the goals that accompanies European Union. Since its origin, the creation of a Single Market stem from this objective. The Single Market only would function if the different legislations were adjusted, to resemble between them and elude possible tax distortions that would ruin capitalist mode of production's freedom dreams. Therefore, adaptation of regulations will be conducted in diverse ways. At times, it will be by implementation of minimum fiscal coordinating contents directed to a *de facto* homogeneity. Other times, it will be sufficient inter-administrations communication to manage these possible market mistakes. The European Union consider sufficient these two means for the creation of acceptable fiscal relations between State members. Even so, the management of a structure as this one implies take into consideration the creation of its own resources that finance it.

1.- RÉGIMEN JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA

El nacimiento de lo que hoy conocemos como Unión Europea tiene un desarrollo histórico genuino. La situación geopolítica tras la finalización de la Segunda Guerra Mundial dejaba un mapa en toda Europa de carencias económicas y divisiones políticas. La famélica Europa necesitaba reconstruirse, y decidió hacerlo a partir del Plan Marshall en 1945. El Plan Marshall sirvió para hacer renacer aquellos viejos proyectos de construcción de una misma unidad política que estaban en la cabeza de personas como Victor Hugo, Augusto Comte o Saint-Simon en el siglo XIX.

Este primer proyecto en común dio paso a la creación del Consejo de Europa en 1949 y a la Comunidad Europea del Carbón y del Acero en 1950. Estos constituyeron los primeros documentos de adhesión a un proyecto, por entonces solo económico, de cooperación entre Estados. En 1957, en concreto el día 25 de marzo de 1957, se firma el Tratado de Roma, documento por el que se crea la Comunidad Económica Europea. Estas tres comunidades y estos tres primeros tratados constitutivos serán las bases sobre las que se gestionará un proyecto único europeo, bajo los pilares de libertad económica y política que se determinaron ya con la aceptación del Plan Marshall, muestra de la influencia que tendría Estados Unidos en el devenir de nuestro continente.

A los tratados firmados le siguieron el Acta Única Europea, el Tratado de Maastricht, Amsterdam o Lisboa, con la consiguiente adhesión de nuevos miembros, así como cambios de denominación y objetivos de construcción. Todo ello hasta llegar a la actual Unión Europea, sostenida bajo los Tratados de Lisboa y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹.

La construcción europea tiene un marcado carácter relacional bajo dos secuencias, la primera como relación multilateral entre Estados y una segunda donde la relación es entre la organización formada y los Estados. El proceso que determina el paso de un tipo a otro de relación es la capacidad que se le otorga a la organización. Esto se define bajo la modulación

¹Este proceso se realiza de una forma lenta, aceptando las dificultades implícitas en la creación de una estructura como esta. La construcción de una entidad como esta, como dijo Jean Monnet, en la Declaración de 9 de mayo de 1950 “no se hará de golpe, ni es una construcción de conjunto, se hará a través de las realizaciones concretas, creando una base de solidaridad”.

de la soberanía originaria de los Estados miembros con el fin de fomentar el desarrollo de lo común sobre lo propio.

La relación de la Unión Europea con los Estados que la conforman es una situación de dependencia jurídica. Dependencia jurídica emanada de la cristalización de dos dependencias que condicionan esta, la política y la económica. El desarrollo de los objetivos económico-políticos se realiza por medio de los mecanismos que ofrece el Derecho. Así, lo jurídico es siempre la superestructura de las relaciones materiales que se producen en el marco estructural de la esfera de lo público.

La Unión Europea presenta desde su inicio una relación en cuanto a organización internacional que difiere de sus homónimos, pues se enmarca bajo un carácter especial. Ese carácter se explica por la relación competencial atribuida entre las partes. Los Estados son los encargados de ceder sus competencias (tal y como se refleja en artículos como el 2, 3, 4,5 y 6 TFUE) mediante un conjunto de acuerdos en forma de tratados, donde los Estados se ponen en consonancia para dotar de competencias exclusivas o delegadas a la Unión Europea. Esto supone una reducción de la soberanía, en cuanto a capacidad de decisión como ente político autónomo, bajo el marco de unos objetivos comunes que son perseguidos por todos ellos, y que motiva la necesidad de esa cesión. La atribución competencial no se produce de una misma forma. Las competencias exclusivas serán aquellas que corresponden solo a la Unión Europea, dotándola de la capacidad para legislar y adoptar los actos que considere oportunos. Por el contrario, serán compartidas las que se encuentran bajo una titularidad compartida y de coordinación, apoyo y competencia aquellas que se encuentren en un nivel inferior y donde solo se permite la acción de la Unión Europea en un segundo grado. La Unión Europea también se reserva la aplicación del principio de subsidiariedad, que determina la capacidad para hacerse suyas las competencias no reclamadas por el Estado.

Tomando en consideración la clasificación que ordena el poder de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece como competencia compartida la edificación de un mercado interior, así como la política de cohesión económica. El desarrollo de las políticas fiscales, por su clara vinculación con el devenir de la construcción y perfeccionamiento del mercado interior serán armonizadas entre la Unión Europea y los Estados miembros. La evidencia señala que, el resultado de esa cesión de parte de la soberanía tributaria afectará a la construcción de un país a partir de su política fiscal. La importancia de

un desarrollo u otro en la organización de la política fiscal deviene un desarrollo mayor o menor del Mercado Común²

La materia tributaria, en base al principio de legalidad, determina que esta pueda ser desarrollada por los representantes políticos elegidos por los ciudadanos, según la reserva legal establecida constitucionalmente. Desde que el Estado español se integró en la Unión Europea, ese poder tributario (normalmente en cuestiones de armonización) reside fundamentalmente en el Consejo y no en el Parlamento Europeo³. La ruptura del principio de legalidad es evidente ante que la creación normativa se haga por unanimidad y esta no se vea representada por lo elegido por los ciudadanos. Las decisiones se adoptan de manera formal por los Gobiernos pero no por los parlamentos. En este área, el concepto de soberanía se encuentra todavía rígido en su aplicación práctica. Un Estado no ve perjudicada su capacidad normativa tributaria si no es por la intromisión de un tercer Estado ajeno al proceso. Es necesario añadir el matiz de “ajeno al proceso” pues hay acuerdos y mecanismos de intercambio y control de información entre estados, aunque en este caso la exigencia de los datos no perjudica a la soberanía del Estado.

La representación de este Poder Tributario y su cesión, se expresa mediante unos mecanismos jurídicos que ordenan las diferentes competencias hacia los Estados miembros. El Derecho de la Unión Europea se presenta bajo un doble carácter fundamentado en su origen. En primer lugar, hay que señalar el Derecho originario, a saber, el producido en los tratados constitutivos. Frente a este y en coordinación con lo dictado en el Derecho originario, se encuentra el Derecho derivado. Origen de los acuerdos formados en las normas con mayor primacía (Tratados) se desarrollan los principios articulados en estos bajo una serie de normas

² El Mercado Común, desde los primeros tratados constituye un elemento central en la estructura de la comunidad europea que desde el origen es una comunidad económica. La ambición y preocupación por el devenir de este mercado es el eje central de los posteriores planteamientos normativos, así como de impulsar medidas que proyectan una unidad monetaria. El Mercado Común es el elemento central legitimador de una organización política basada en un modo de circulación capitalista basado en la libertad económica con mínimas restricciones.

³ López Espadafor, C. (2014), “Territorio y Poder Financiero : perspectiva interna, internacional y de la Unión Europea”, en García-Fresneda Gea, F(coord.), *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectiva de reforma*. Tirant lo Blanc, pp.19-44.

que se subordinan bajo los principios de la Unión Europea. Es por tanto, que el Derecho derivado encontraría su legitimidad en el fundamento, a la par que en los límites legales y su alcance en el Derecho originario.

Los actos jurídicos de la Unión Europea establecen bajo condición de posibilidad, los diferentes mecanismos y tipos de normas sobre los que se fundamenta la estructura comunitaria y que a su vez, impregnan los diferentes ordenamientos jurídicos nacionales. Estos actos se esgrimen en el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, donde las competencias se ejercerán por medio de reglamentos, directivas, recomendaciones y dictámenes.

Cabe hacer una doble clasificación entre los diferentes tipos de normas. Siendo por un lado actos vinculantes (reglamentos, directivas y decisiones) y actos no vinculantes (recomendaciones y dictámenes). Por otro lado, se puede distinguir entre actos legislativos, delegados y de ejecución. Principalmente se hará referencia a los actos vinculantes. La diferencia principal entre el reglamento y la directiva es la forma de transposición, siendo la primera realizada de forma imperativa y con alcance general, mientras la directiva es de aplicación parcial. Las decisión es obligatoria en todos sus elementos, pero a diferencia del reglamento o la directiva, es un acto jurídico individual dirigido a uno o varios destinatarios.

La eficacia de los diferentes actos viene determinada por un requisito sustancial como es el principio de publicidad. Según el artículo 297 TFUE, los actos deben ser públicos en el Diario Oficial de la Unión Europea. Además, procedimiento anejo a este es el de notificación, pues en el caso de la directiva esta solo afectará a los estados destinatarios. La publicidad y notificación son requisitos esenciales para que tenga lugar la vigencia, pero no es el medio para exigírsele, pues habrán supuestos donde la vigencia se produzca posterior a la publicidad. En todo caso, el artículo antes citado, plantea que la entrada en vigor se produce en una de las siguientes situaciones: o bien en la fecha en las que los actos la determinen, o bien a los veinte días de su publicación.

Un último requisito esencial que se debe mencionar es el de la motivación de los actos. El artículo 296 TFUE dispone que los actos jurídicos que se pretendan implementar con validez y eficacia deben tener la motivación necesaria, mencionando el fundamento jurídico

de la competencia del Tratado, así como las propuestas o dictámenes recabados y las razones por las que se decide adoptar el acto dentro del margen de discrecionalidad.

Las diferentes normativas jurídicas comunitarias aprobadas, y que deben ser implementadas en el ordenamiento jurídico español, se adoptan ex artículo 96 de la Constitución Española mediante el cual el estado aprueba la normativa internacional y la incorpora como texto legal propio.

La manifestación de estos textos internacionales se asumen incorporando o modificando contenido de Derecho Tributario y Financiero. La manifestación de Poder Tributario en la Unión Europea en tanto cuanto es incidir en los impuestos, en los que tiene titularidad propia como en aquellos que dependen de los Estados Miembros tanto en su gestión como en su titularidad. Este poder de acción, pareciera que corre una suerte de carácter extrafiscal, pues la finalidad directa que presenta es la ordenación de la economía, por tanto del Derecho Tributario, como un tipo de regulación u otro modifica el objetivo europeo. Por ello, la organización en última instancia es sujeto modificador de derecho nacional por las consecuencias que tiene este sobre el Derecho de la Unión Europea, así como su esencia como unidad política.

La construcción de un mercado común, presenta la necesidad de regular aquellas políticas que pretenden intervenir en la libertad económica debido a la manifestación de capacidad económica. Esta pretensión de facilitar el crecimiento de la economía que transcurre dentro de la esfera europea, debe impulsarse por medio de políticas que la restrinja en base a unos pilares comunes. El sentido primario de esto es entender que sin un desarrollo equitativo, se dificultará la competencia y libre desarrollo de todas estas modalidades antes citadas⁴. La necesidad de ello es debido a que la pluralidad de ordenamientos jurídicos en su vertiente tributaria dificultan la cohesión del mercado. Por ello, la Unión Europea advirtió que era de sumo interés una puesta en conjunto que evitará las posibles “distorsiones fiscales”. El concepto de distorsión fiscal se define como la existencia de discriminaciones o fallas de

⁴ El Libro Blanco para la consecución del mercado interior que se presentó en el año 1985 fijaba la necesidad de la destrucción de las barreras físicas, técnicas y fiscales que regían en el territorio europeo en ese momento. El principio que ampara esta eliminación de las fronteras es el de libertad en sus diferentes vertientes (de mercancías y servicios, de capitales y de personas)

origen fiscal que condicionan las decisiones de los actores que participan en el mercado. Estas decisiones orientaría el tráfico de forma desigual.

Para evitar las distorsiones fiscales la prioridad ha sido crear un marco financiero y tributario lo más equitativo posible entre todos los Estados miembros. La divergencias entre los ordenamientos jurídicos producen que esto no se pueda realizar de forma unitaria y bajo unos mismos criterios. La posibilidad para establecer uniones fiscales lo más próximas posibles se plantea mediante tres fórmulas como la armonización fiscal, la coordinación entre administraciones y recursos propios. Cada uno de los tres procedimientos presentan formas de soberanía diferentes. Mientras la posibilidad de establecer recursos propios se configura como la más clara significación de potestad tributaria de la Unión Europea, la armonización sería aquella potestad que se ve avocada a delegar en la voluntad de adoptar sus normas por los miembros. La capacidad mínima de soberanía se presenta en la introducción de simples medios de coordinación entre administraciones, donde no se ponen en común aspectos materiales sino formales, dejando por tanto mayor posibilidad a que se produzcan distorsiones fiscales que en las anteriores fórmulas.

Estos mecanismos se resuelven mediante dos opciones posibles, ambas igual de válidas: A) coordinación fiscal, donde los estados intervienen para disminuir las situaciones de distorsión o corregir las mismas. Aquí se respeta los distintos sistemas fiscales de los Estados Miembros, que intervienen en la gestión del conflicto pero sin modificar su sistema normativo fiscal B) armonización fiscal , donde los Estados Miembros ajustan su normativa siguiendo las recetas de las diferentes Directivas y Reglamentos que se publiquen. En este proceso serían los Estados Miembros los que se adaptarían a las necesidades comunitarias, es decir, del mercado común. En este supuesto si habría cesiones de soberanía.

2.- ARMONIZACIÓN FISCAL

El concepto de armonización tiene su origen en el Tratado de Roma, y se apoya en una serie de informes que motivaron la necesidad de este concepto⁵ La desarrollo de la

⁵El artículo 99 del Tratado de Roma de 1957 plantea por primera vez el objetivo comunitario de la aproximación legislativa de los Estados por medio de la armonización. Mención expresa del artículo es que esta armonización se centre en la imposición indirecta (mencionando el consumo como lo central dentro de todos los impuestos

armonización presentaban una serie de dificultades *ab initio* como son las de significado y las de política legislativa. La diversidad lingüística propia de un territorio multicultural como es Europa origina que no sea fácil encontrar un significante o significado útil y común que sea un primer elemento vertebrador⁶. La segunda gran dificultad que había que superar es la cuestión de la política legislativa. El desarrollo en materia de política fiscal era muy distinto entre algunos de los partícipes, lo que llevó a la consideración de crear una secuencia de fases para que los Estados fuesen acercando las normativas.

Es de reseñar las posturas adoptadas por los diferentes autores que participaron en el proceso. La doctrina no presenta un acuerdo en cuanto a un mismo marco conceptual de lo que entendemos por este proceso. Si se determina el concepto a partir del carácter instrumental del proceso, las consideraciones de Wägenbaur⁷ serían oportunas, según él sería el proceso por el cual un Estado adoptaría en su norma nacional el común de lo acordado por las partes en la normativa común. En un sentido más finalista, Shoup⁸ plantea la armonización como aquellas modificaciones de la normativa que ordena la Hacienda Pública y que tiene como objetivo la construcción de un mercado común. Además, Shoup presentaba este proceso desde tres perspectivas : por la igualación (establecimiento de los mismos impuestos y tipos de gravamen en todo el mercado común), aproximación (aplicación de los mismos impuestos pero con diferentes gravámenes) y diferencial (no implica fijación de

que glosan esta categoría) y sobre los negocios. Las diferentes propuestas que se incardinan alrededor de este artículo en los años siguientes se analizarán de forma posterior.

⁶ Como es común en los estudios de teoría del desarrollo de las lenguas, los diferentes idiomas que conforman Europa partieron casi todos de una misma familia lingüística como es el indoeuropeo, estos se han ido desarrollando en diferentes familias como pueden ser la latina, germánica o eslava entre otras. Esto propicia que la construcción de significantes sea de gran dificultad, pues las conexiones que existen entre las diferentes familias es escaso. Por consiguiente, las consecuentes desavenencias pueden ser un impedimento en la construcción de marcos de entendimiento comunes.

⁷ Wägenbaur, R. (1975), “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”, *Revue de Science Financière*, núm. 1, pp. 9.

⁸ Shoup, C. S. (1967), *Fiscal Harmonization in Common Market*, Columbia University Press, Nueva York, citado por Corona, J-F. y Valera, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel, Barcelona, 1989, 1ª ed., pp. 5.

impuestos y tipos de gravámenes idénticos , sino cambios fiscales favorables a la propia filosofía del proceso).

Cabe presentar lo que entienden los documentos jurídicos por armonización, pues esto acerca a conocer cuál definición es más dúctil a la realidad práctica. Así, el Informe Neumark (1963) plantea los objetivos de la armonización (en este caso referida a aquella que acontece en la imposición indirecta) como el conjunto de medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y de gasto público parecidos a la existentes en las economías unificadas. Por ello, se plantea la necesidad de hallar las formas por las cuales se establezcan condiciones tributarias asimilables a las que se producen en las estructuras jurídicas estatales.

Tradicionalmente, el proceso de armonización se estudia desde tres enfoques diferentes:

A) El enfoque de igualación parte del presupuesto de que el proceso de armonización solo es posible si deriva a impuestos iguales, siendo el mismo el tipo impositivo⁹.

B) El enfoque de aproximación nace de la aceptación de la pluralidad normativa actual y plantea un acercamiento en algunos puntos dentro de la estructura impositiva. Este enfoque estaría destinado para aquellos aspectos tributarios que tienen mayor incidencia en la construcción del Mercado Común. En suma, este enfoque tiene el beneficio de la plasticidad sobre el anterior.

C) El enfoque diferencial pretende que sean los Estados miembros los que ajusten sus estructuras fiscales en consonancia con la búsqueda de un mayor bienestar social fruto del desarrollo del Mercado Común. Siendo el objetivo de este punto de vista la maximización del bienestar social quedaría por determinar sobre qué elementos se opera.

Siendo un tipo de visión u otra la tomada, queda claro que para la Unión Europea, la armonización como instrumento creador de mecanismos comunes para establecer una

⁹ Enfoque criticado por la imposibilidad de ser conseguido por la heteronomía existente actualmente y la reacción negativa que muestran los estados a una excesiva armonización. Además se considera inviable la aplicación de métodos tan severos de igualación en un territorio con diferencias económicas y sociales sustanciales.

uniformidad en el mercado, ha sido siempre preferible a los instrumentos de coordinación. Las motivos por los cuales se explica la elección fundamental de la armonización fiscal sobre la coordinación son los siguientes:

- A) Promueve la desaparición de derechos arancelarios intracomunitarios que perjudican a las transacciones mercantiles y la movilidad de las mercancías entre estos Estados.
- B) Se estimula la movilidad de los factores de producción y la competitividad empresarial dentro del territorio común.
- C) Obliga a reorganizar los sistemas fiscales nacionales con arreglo a criterios de neutralidad que eviten las distorsiones tributarias para consagrar la libre movilidad de los bienes, los servicios y los factores productivos.

Las formas por las cuales se puede realizar el proceso de armonización son dos. La primera es la denominada armonización competitiva. Este método no ve necesario la intervención de las instituciones europeas, ya que la aproximación se realizaría por el libre devenir del mercado y sus leyes fruto de la competencia entre los estados¹⁰. La segunda forma es la armonización institucional, donde son las instituciones europeas las que determinan la forma en la cual se lleva a cabo este proceso, previo acuerdo de los Estados miembro. Esta estrategia, al contrario que la primera, potencia la equidad y neutralidad de la medidas, fomentando el principio de unidad dentro de la Unión Europea.

El análisis del impacto de la armonización sobre la estructura fiscal de un Estado miembro, siendo central el estudio del caso español, debe analizarse bajo la categoría clásica de imposición directa e indirecta.

2.1.- ARMONIZACIÓN DIRECTA

La incidencia de la armonización fiscal en la integración económica es cada vez más importante a medida que se integra la moneda única, esta define las políticas y hace determinante el factor fiscal en cuanto es objeto de atención a la hora de determinar la elección de la localización de inversiones y actividades. Los esfuerzos se dirigen sobre todo a

¹⁰ Las desventajas de este método son obvias. En primer lugar se generaría una competencia entre los estados miembros perjudicial, lejos de favorecer una armonía entre los miembros, generaría una ruptura del principio de cooperación leal en un primer momento. Además este método genera una mayor incertidumbre sobre la viabilidad y los resultados que originaria.

la armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, centrado en diseñar un estatuto para la sociedad anónima europea y armonizar las normas de conducta comunitarias.

La fiscalidad directa es competencia exclusiva de los Estados para disponer en cuanto consideren. No obstante esta libertad solo se debe presumir, pues, en última instancia, las normas deben presentar compatibilidad con el Derecho comunitario. Queda patente en todo caso la primacía de la decisión de lo comunitario sobre lo nacional.

La armonización directa afecta fundamentalmente al desarrollo de las empresas en la Unión Europea. Estas denominan al mercado común como un mercado propio en el que realizan las operaciones económicas bajo los principios de libertad de capitales y mercancías. De la actividad económica que se realice en los diversos lugares es importante anular las posibles diferencias que se puedan encontrar. Las empresas, cuando toman decisiones estratégicas de invertir y realizar actividad económica son sensibles a los posibles costes fiscales que tengan lugar en un territorio sobre otro, por ello, la decisión pasa por intervenir en los mercados nacionales que presentan una presión fiscal más baja y una mayor incidencia que le produzcan beneficios. Las dos variables se generan bajo parámetros diferentes en los Estados miembros que conforman la Unión Europea. Consecuencia de esto, es la necesidad de la Unión Europea de proveer de una armonía que reduzca la diversidad de variables.

Desde la fundación del proyecto europeo, varios proyectos han sido centrales como orientación en el proceso de armonización de la imposición directa. El Informe Van den Tempel, realizado en 1970, plantea el problema que genera la doble imposición internacional de los beneficios societarios. En dicho informe, se analizan los métodos por los cuales atenuar el gravamen de los beneficios y los efectos de estos convenios de doble imposición sobre los dividendos. Van den Tempel sugiere la creación de un gravamen independiente de los beneficios obtenidos y los dividendos repartidos entre los socios. La desventaja que plantea este gravamen fijo es la desproporcionalidad y lesión del principio de igualdad, pues son notorias las diferencias que existe en la actividad económica de los diferentes actores que conforman el tejido empresarial europeo.

En 1970 se publica también el Informe Werner. El informe se centra en la necesidad de establecer unos impuestos comunes que afecten a la influencia directa sobre los movimientos de capital. El estudio se concreta sobre todo en la creación de un régimen fiscal

aplicable a los intereses de valores mobiliarios que configuran la renta fija y los dividendos. Como consecuencia de este análisis, se plantearon posibles Proyectos de Directivas en las cuales se aplicaba lo allí estudiado.

El ordenamiento jurídico español en los impuestos directos establece dos impuestos sobre los cuales gravar las acciones que se lleven a cabo por personas jurídicas en el territorio, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. El Impuesto sobre Sociedades sería aquel que determina el hecho imponible del sujeto pasivo por medio de herramientas de obligaciones personales. Por contraposición a este se erige el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, bajo el marco establecido por las obligaciones reales. Ambos impuestos, se sostienen y determinan sobre la noción de residencia.

La residencia fiscal es el elemento vertebrador sobre le cual determinar la realización del hecho imponible de personas, físicas o jurídicas, en un determinado lugar. La residencia fiscal actúa como sustituto del criterio de nacionalidad que es propio de la imposición personal sobre la renta. Este elemento existe, en tanto mecanismo que permite mediante este aspecto subjetivo vincular la acción de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE. La residencia fiscal se define en el artículo 8 del Impuesto de Sociedades. El precepto indica que se consideran residentes en territorio español aquellas entidades constituidas conforme a las leyes españolas, que tengan su domicilio social en España o que cuente con su sede de dirección efectiva en territorio español¹¹. Los dos primeros requisitos que se citan se ordenan bajo la normativa mercantil que será la que otorgue el carácter y la posibilidad de crear y establecer la sociedad bajo los criterios de la ley nacional.

El establecimiento de estos dos tipos de impuestos deben estar amparados bajo criterios de igualdad. No cabe en ninguno de los casos un desarrollo más favorable para el residente sobre el no residente. La jurisprudencia europea plantea la diferente imposición bajo criterios razonables y objetivos que permitan y afirmen un sentido a la existencia de este

¹¹ La consideración de sede de dirección efectiva se obtiene cuando radique la dirección y control de la actividad empresarial en dicho lugar.

doble marco impositivo¹². A falta de normativa comunitaria que ordene el reparto de potestades tributarias estas se ampararon en convenios internacionales bilaterales contraídos entre los Estados miembros. Ello conlleva la aplicación del concepto de “neutralidad competitiva” (*competitive neutrality*) donde se establece que los Estados no intervendrán a favor de los residentes en un proceso de competición económica propia de las economías de mercado¹³. La creación de desventajas de un sujeto sobre otro por el hecho de no actuar en su Estado presume una fractura de la idea de armonía y unidad tributaria que se pretende en la Unión Europea, donde la frontera entre lo estatal/no estatal debe desaparecer por encontrarse en un territorio y una identificación común como es la europea.

El proceso de armonización directa ha generado numerosas controversias. Los Estados miembros perciben este fenómeno como una cesión de su soberanía superior a la que se produce en la imposición indirecta, lo que ha conllevado no pocas dificultades en el proceso de negociación de proyectos armonizadores. La incomodidad política surgida, unida a la incapacidad de las instituciones europeas, han conllevado una suavización de estos mecanismos. Así, en el posterior desarrollo no se observarán normas comunitarias armonizadoras en aspectos estructurales, sino solo matizaciones y puestas en común más propias de los Estados miembros que, con buena fé, generan un acercamiento legislativo quasi-espontáneo.

2.1.1.- ESTUDIO SOBRE EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

¹² Fundamento de ello es la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 27 de junio de 1996, caso Asscher, asunto C-107/94, que dejaba clara la imposibilidad de aplicación de un tipo impositivo superior al aplicado a los residentes, por ir en contra de la libertad de circulación. Siendo esta sentencia en relación a las personas físicas, cabe apuntar la aplicación del mismo criterio a las personas jurídicas. Así, la Sentencia del Tribunal de la Comunidad Europea de 14 de febrero de 1995, caso Schmumacker, asunto C-279/93 niega la potestad a los estados de aplicar criterios perjudiciales a los establecimientos permanente de entidades no residentes.

¹³Manson, R.; Knoll, M. (2011), “What is tax discrimination?”, *Yale Law Journal*, Volumen 121/2011. pp.1017-1116.

El Impuesto sobre Sociedades se plantea a partir de un primer paquete de medidas en el año 1990 (operando sobre una serie de rentas y tipos de operaciones)¹⁴ La idea que desemboca en estas medidas y que se establece en torno al proyecto y los Tratados de Amsterdam y Maastricht, es la de establecer una armonización del impuesto, a través de una equiparación del gravamen para la localización de las actividades económicas.

La base para la armonización del Impuesto sobre Sociedades se encuentra en el artículo 115 del TFUE. El déficit que plantea este artículo es la no especificidad y mandato de un desarrollo armonizado de este tipo de impuestos, al contrario de la imposición indirecta donde el mensaje si es expreso por medio del artículo 114 TFUE. El hecho de que no se encuentre de forma explícita este mandato nos da cuenta de la longevidad que presenta el objetivo de armonización, no siendo en ninguno de los casos tan prioritario como es la imposición indirecta. El conjunto de las normas que se han desarrollado, han intervenido sobre tres aspectos : la tributación de las operaciones de reestructuración empresarial, y el pago de intereses y cánones entre empresas.

El primer precedente de normativa europea que influyó de forma determinante es la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990. Esta directiva reguló el régimen especial de fusiones y escisiones. La directiva introduce un concepto como es el de “motivos económicamente válidos” que después ha ido siendo perfilado por jurisprudencia comunitaria. El interés de este concepto es la justificación que se proporciona frente a las presunciones de fraude y evasión fiscal¹⁵. Se utiliza pues para validar tanto operaciones interiores como las que se realicen de forma internacional. A su vez, ello provocaría la corrección de las diferentes distorsiones fiscales que puedan aparecer en el mercado común. La jurisprudencia en este sentido es clara, la STJCE de 17 de junio de 1997, C- 28/95 *Leum Bloem*, plantea que los

¹⁴ El conjunto de las normativas comunitarias que se promulgan en el año 1990 tienen una causa clara. A finales de la década de los ochenta era claro que el intento realizado por una armonización directa estaba condenado al fracaso en ese momento. Por ello, se decidió un cambio de rumbo donde se promoviese las medidas necesarias en la construcción del mercado interior. A través del documento titulado “Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas” se adoptan las orientaciones que cristalizarán en las directivas que se van a tratar a continuación.

¹⁵ García-Torres Fernández, M.J. (2019), “Motivos económicos válidos, como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Quincenal Fiscal* num.17/2019, pp.19-58.

Estados miembro pueden establecer que el hecho de que la operación no se efectúe se deba a motivos válidos constituye una presunción de fraude o evasión fiscal.

Por ello, el establecimiento de una norma de alcance general que restrinja en un tipo de operaciones de una ventaja fiscal por la existencia de esta presunción, supone un exceso de los medios proporcionales que se deben emplear, yendo en detrimento del Derecho común. El concepto de motivos económicamente válidos debe interpretarse en un sentido más amplio que el de la búsqueda de una ventaja fiscal.

La Directiva 90/434/CEE fue modificada más tarde por la Directiva 2005/19/CE , del Consejo de 17 de febrero de 2005. Esta norma amplía el contenido de la anterior, corrigiendo algunas de las deficiencias que presentaba. Por ello, se amplía el ámbito de aplicación en lo relacionado con las actuaciones de los sujetos pasivos en los actos referentes a las operaciones cubiertas y subsanadas. La directiva incorpora al ámbito de aplicación el régimen de las sociedades europeas y las sociedades cooperativas europea., incidiendo sobre aspectos como el del domicilio social para el supuesto de traslado, así como supuestos de escisiones entre otros.

Entre ellas la Directiva 2003/48/CE, del Consejo de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses así como para evitar las distorsiones fiscales que tengan lugar en las rentas del capital. La segunda ha tener en cuenta es la Directiva 2003/49/CE, del Consejo de 3 de junio de 2003, sobre un régimen fiscal común aplicable a los pagos de cánones e intereses efectuados entre sociedades asociadas a diferentes Estados miembros.

Junto a estas, la Directiva 2003/133/CE, Consejo de 19 de octubre de 2003 sobre régimen fiscal común aplicable a las fusiones , escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones que son realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado de domicilio social de una SE o una SCE de un Estado a otro. Esta Directiva modifica a la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembro diferentes. La importancia yace en ser la norma por la cual se establece el marco común de aplicación sobre cuestiones relativas a los dividendos percibidos por las sociedades en el territorio europeo.

Por último, cabe mencionar la Directiva 2011/96/UE, del Consejo de 30 de noviembre de 2011 sobre régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembro diferentes. Esta se presenta con un doble objetivo como es eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sociedades matrices, intentando eliminar la doble imposición internacional. Esta Directiva completa y actualiza a la Directiva 2003/133/CEE en cuanto a la estructura de las sociedades matrices y filiales en el marco europeo para completar el régimen de dividendos que se inició por la primera directiva en este ámbito como fue la Directiva 90/435/CEE.

La Directiva es la actualización del marco conceptual tal y como se acaba de señalar, recogido en el artículo 3 en cuanto a lo que se considera sociedad matriz y sociedad filial. Esta define como “sociedad matriz” toda aquella que se considera sociedad en base a tener domicilio fiscal en consideración a la legislación correspondiente de cada Estado Miembro, es decir, teniendo un establecimiento permanente. Esta normativa reduce el porcentaje de participación de esta sociedad sobre otra en referencia a la normativa anterior, siendo hoy necesario un mínimo de un 10%. La definición de “sociedad filial” es residual, pues se define en relación a la otra definición y por deducción de esta, siendo ésta aquella sociedad que cuyo capital es tenido en un porcentaje mínimo de un 10% por otra sociedad.

Se observa pues que las diferentes normativas afectan solo a aspectos concretos del impuesto pero no deciden incidir en la base sobre la que se construye tal y como sucede en la imposición indirecta, consecuencia de la tan citada y temida por los Estados, pérdida de soberanía. Pese a ello, no son pocas las propuestas por redactar una normativa que construya la base de un impuesto común.

La última apuesta por modificar la imposición directa con la ambición de generar un Impuesto de Sociedades bajo la imagen de un tributo común en el espacio comunitario se plantea bajo la Propuesta de Base Imponible Consolidada Común (BICCIS). La norma pretende establecer una neutralidad fiscal fruto de ofrecer una serie de herramientas comunes a partir de las cuales establecer una misma forma de determinar la base imponible. La estructura impositiva debe conllevar una recaudación tributaria homogénea, tomando en consideración la relación entre las distintas administraciones, con el fin de establecer métodos y respuestas comunes. Estas herramientas de control conllevaría la creación de una entidad europea que fiscalice los métodos de control y cumplimiento de la normativa, función que

podría cumplirse por medio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se apoye en una institución que controlaría la actuación, denunciando ante el organismo judicial a aquellos Estados que no cumplan con los procesos acordados. La Propuesta de Directiva BICCIS, pese a lo genuino de la propuesta no prevé la creación de una Administración tributaria única.

La norma si contempla un marco de relaciones entre sujeto tributario y administración en base a dos circunstancias como son la notificación (a la autoridad competente) y la presentación de declaración del impuesto. En cuanto a la declaración del impuesto tiene un carácter temporal y se hará por medio de una liquidación general o autoliquidación. Dicha declaración debe constar de una serie de elementos de información exigibles para una realización adecuada. El objetivo que se plantea con esto es una reducción de las trabas fiscales que conllevaría la heteronomía propia que se regía hasta la fecha y, por tanto, una liberación y disminución de los costes de gestión. El establecimiento de esta Directiva conlleva que esta no se vea en desventaja con la norma nacional referente a las sociedades, volviendo al principio de armonía fiscal que rige en la Unión Europea.

La construcción de la base imponible se sostuvo en el Proyecto de Directiva sobre el principio de equivalencia, en ella se da un reparto por periodo impositivo de las acciones que lleva a cabo la persona jurídica entre los diferentes Estados miembro. Pero este reparto no tiene en cuenta la incidencia que provoca en la economía nacional – generando un mayor volumen de base imponible en un Estado sobre otro donde actúe de forma más sucinta- la empresa. El reparto tiene en cuenta la acción de la empresa sobre las Administraciones Públicas y su uso para que sea posible la actividad económica sobre el territorio. Esta fórmula es aplicada en estados federales como Estados Unidos, aunque no es oportuno establecer paralelismo pues el modelo de estructura política difiere entre un ente y otro.

En el Impuesto de Sociedades, pese a no realizarse avances en cuanto a la construcción armonizada del mismo, si se ha producido en los aspectos formales. El avance en este sentido viene constituido por el Plan General de Contabilidad (PGC) , norma en España traducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio y complementada por los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007 (donde se regula los Planes de Contabilidad para las PYMEs).

Los elementos armonizados que se pueden encontrar versan sobre la elaboración de la información que se ofrece¹⁶. Lo interesante de este proceso es que por medio del Plan General de Contabilidad se concreta la liquidación del Impuesto de Sociedades. Este elemento, pese a ser insuficiente si se pretende lograr una armonización de los impuesto directos (pues los criterios esenciales que permitirían que la cuota tributaria sea la misma en toda la Unión Europea es lejano, pues ningún elemento material se encuentra en esta fórmula), supone un avance claro.

El primer precedente normativo comunitario que pretende establecer un elemento común entre las personas jurídicas es el Reglamento del Consejo y del Parlamento Europeo, de 7 de junio de 2002, donde se establece la aplicación en los Estados miembros de las NIC/NIIF publicadas en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. El matiz a tener en cuenta es que esto solo es aplicable para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas¹⁷.

2.2.- ARMONIZACIÓN INDIRECTA

La creación de un mercado comunitario como es el que se tenía previsto que entrase en vigor a partir del 1- 1- 1993, conllevaba la regulación fiscal de aquellas operaciones que se realizarán de forma interna, con el único fin de evitar las posibles trabas fiscales que se originasen fruto de una regulación heterogénea por los Estados que se encontrasen envuelto en dicho mercado. El Informe Neumark junto al Informe Deringer fueron los primeros en recomendar la introducción del IVA, proponiendo adoptar el principio de imposición en origen. El impuesto del IVA era el primero de los impuestos que Neumark ideó en su informe. Este proceso de entrada en vigor de una libertad de comercio en el territorio comunitario tuvo que posponerse durante un tiempo.

El eje de la armonización indirecta se encuentra en el artículo 93 TUE, además del posterior artículo 113 TFUE. La Comisión europea estudiará la forma por la cual es posible armonizar los diferentes impuestos indirectos. El objetivo prioritario de esta acción es establecer una línea de acción que actúe de forma paralela a la unión monetaria y de mercado. Las adopción de cualquier norma que permita la implementación que afecte a la imposición

¹⁶ Soler Belda. R.(2015), *La progresividad en las reformas tributaria*, Dykinson, pp 277-282.

¹⁷ García-Rozado Rosales, B. (2008), "Tratamiento fiscal de los Instrumentos financieros tras la reforma contable", *Carta Tributaria*. CISS nº 13, pp.3-24.

indirecta debe realizarse por unanimidad. La regla de excepción a este procedimiento general se establece en los artículos 100 y 101 TFUE.

El retraso es debido a las profundas diferencias normativas que había que solucionar para que fuese posible la entrada en vigor de un mercado común en el que no hubiese ningún falla *ab initio*. Con ese fin se presentó un Régimen Transitorio a partir de la Directiva 91/680/CEE. Esta norma se fundamenta en una serie de aspectos que favorecen la regulación de un impuesto indirecto comunitario homogéneo, para todos los Estados miembros¹⁸:

- 1) La creación de un hecho imponible para la adquisición de las operaciones intracomunitarias de bienes. En un primer momento se planteó a partir del Estado donde tiene lugar el origen de la operación. El análisis de los diferentes impuestos sobre el consumo condujo a la deducción de que se generarían deslocalizaciones de las compras por el hecho de tener tipos impositivos diferentes. Por este motivo se plantea el principio de tributación en destino, rechazando el origen como medio para el fin. Lo fundamental de este planteamiento es que la operación tenga lugar en dos Estados diferentes, con la necesidad de una transmisión de un lugar a otro, gravando la recepción del bien.
- 2) Con el fin de evitar la doble tributación, se consideran exentas las entregas. Este punto vendría a reproducir lo acordado en los convenios de doble imposición internacional firmados por los estados. Sería hacer norma comunitaria lo ya firmado por tratados bilaterales.
- 3) Se encuentran una serie de “régimenes particulares” que afectan a determinadas operaciones y sujetos pasivos. El motivo de ello es avanzar en el confeccionamiento del mercado. Para ello, es necesario amoldarse en un primer momento a aquellas situaciones de mayor dificultad. Se crean cuatro régimenes particulares: viajeros, personas afectas a régimenes especiales, ventas a distancia y medios de transporte nuevos.
- 4) Se suprimen toda barrera arancelaria entre los Estados Miembros. La supresión de las fronteras interiores es una muestra más de la decisión que es construir un mercado común. Este mercado común se debe desarrollar bajo la expansión máxima del principio

¹⁸ Para más información, consultar la obra de Arnaiz Arnaiz, T (2014), “Operaciones intracomunitarias de bienes”, en Arnaiz Arnaiz,T (coord.), *Fiscalidad Práctica 2014 : Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Lex Nova.

de libertad económica sobre el que se funda. No obstante, las ansias de armonía se ven entorpecidas por unos límites estatales fruto de la defensa de la soberanía nacional que ejercen.

Aquí es necesario la articulación de regímenes nacionales del IVA que sean neutrales y garanticen la libre concurrencia de los bienes servicios. La armonización garantiza que desaparezcan las distorsiones fiscales y los consumidores realicen su elección en función del coste de producción de los bienes y servicios en libre competencia y se premie la eficiencia empresarial.

El éxito de las fórmulas del IVA se justifica por la simplificación que este tributo ofrece para realizar los ajustes en frontera en el comercio internacional intracomunitario. Así, dejan exentas las salidas de bienes y gravando las importaciones se consigue que aumente la producción local con los mismos impuestos.

La armonización aumenta más si cabe en cuanto se introduce el concepto de “adquisición intracomunitaria de bienes” que implica desdoblarse en dos operaciones cada transacción intracomunitaria de bienes: la entrega del bien y la adquisición de dicho bien.

2.2.1.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El impuesto que sufre mayores modificaciones es el Impuesto sobre el Valor Añadido, la armonización se produce de forma gradual y se traduce en un acontecimiento que se produce en tres fases¹⁹. La primera sería aquella por la que se eliminan los impuestos en “cascada” existentes en los Estados miembros hasta el momento, sustituyendo los que se dedicaban al consumo por este Impuesto sobre el Valor Añadido. La armonización de la base imponible sería la segunda fase, dejando para la tercera la armonización de los tipos impositivos. La aplicación del principio de neutralidad fiscal, influencia la realización de las dos primeras fases, pues son las que realizan el proceso de homogenización necesario, evitando las particularidades más señaladas que se producen en estos elementos.

En España, el impuesto indirecto que grava el consumo se crea en el año 1992. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, es la que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este

¹⁹Burgio, M. (1977), “La armonización fiscal en la C.E.E : Balance y perspectivas”, *Revista de economía política*, num.77, pp 231-254.

impuesto, según su naturaleza jurídica (expresada en el artículo 1) grava el consumo de forma indirecta y en concreto una serie de operaciones como son :

- a) la entrega de bienes y servicios entre empresarios,
- b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes;
- c) las importaciones de bienes.

De los tres tipos de operaciones, las que se vinculan directamente con el objeto de estudio son las “adquisiciones intracomunitarias de bienes”. Antes de conocer como se estructuran estas operaciones por la norma, debemos encontrar una definición que exprese el conjunto de operaciones que se realizan. Se considera adquisición intracomunitaria de bienes (artículo 15) a la obtención del poder de disposición de bienes muebles corporales hacia el territorio donde es de aplicación el impuesto, desde otro Estado miembro por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre o por cuenta de cualquiera de los anteriormente mencionados. Lo fundamental de esta definición es que los bienes sean adquiridos por un empresario o profesional para, en un Estado miembro distinto al suyo, darle uso. Por ello, esta operación se desdobra en la transmisión de bienes corporales y el transporte de estos.

En cuanto al primero de ellos, la transmisión de bienes corporales, estos se definen de la misma forma que los listados en cuanto a las operaciones interiores que son gravadas por la norma (en la ley vienen recogidos en el “Capítulo III- Entregas de bienes y prestaciones de servicios”). El transporte de mercancías debe ser realizado por el adquirente, por el transmitente o por un tercero (siendo la trayectoria iniciada en un Estado y acabada en otro tal y como se plantea en el artículo 72 LIVA). En la Ley se grava las operaciones que constituyen el hecho imponible y además una serie de operaciones asimiladas a estas, por tanto, son también incluidas en el objeto de la discusión.

Una vez desarrollado lo que la norma establece por adquisiciones intracomunitarias, hay que advertir que estas pueden ser de muy distinto tipo. Por ello, la norma nacional establece una enumeración de las operaciones que se encuentran dentro del marco que establece. El artículo 13 de la Ley IVA desarrolla una serie de operaciones que están sujetas al impuesto. Entre ellas se encuentran las que se realicen a título oneroso; las que tributen en base a las reglas establecidas en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; entregas de bienes que tengan que ser objeto de

instalación o montaje (listado en el artículo 68.2) al igual que se correspondan con la venta a distancia (artículo 68.3) o que se encuentren dentro del marco objeto de Impuestos Especiales (artículo 68.5); entrega de bienes en el Estado de origen haya estado exenta del Impuesto (por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22); las entregas de gas a través de una red de gas natural, electricidad o entregas de calor o frío que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (de acuerdo al artículo 68.7).

Además, hay que mencionar las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, a título oneroso, por aquellos sujetos que no se les pueda aplicar el artículo 14 .1 y 2, así como cualquier persona que no tenga la consideración de profesional o empresario.

Para el caso que se efectúen dos entregas para dos sujetos en un solo transporte, surge la duda si se debe gravar al primer o segundo sujeto pasivo. Pues bien, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de diciembre de 2010, Asunto C – 430/09, plantea que deben considerarse todas las circunstancias particulares con el fin de determinar ante qué entrega de bien se encuentra el supuesto de hecho concreto.

El artículo 16 LIVA es el que plantea el conjunto de las operaciones asimiladas. Las operaciones aquí listadas serían aquellas que, pese a no contar con el total de los requisitos necesarios, se admiten dentro de la categoría de operaciones intracomunitarias de bienes.. Entre ellas, se pueden citar:

- a) La afectación de las actividades empresariales o profesionales desarrolladas en el territorio de aplicación de un objeto expedido, desde otro Estado donde el objeto fue producido , extraído, transformado o importado en el desarrollo de su actividad en este último lugar (Art. 16. 2º LIVA).
- b) La afectación de las fuerzas de un Estado parte de la Organización del Tratado Atlántico Norte, para el uso por las fuerzas o de civiles de los bienes en las condiciones normales de tributación del Impuesto en la Comunidad. Para ello hay que tener en cuenta de que no se le pueda aplicar la exención del artículo 62 LIVA (art. 16.3º LIVA).

c) Cualquier operación resultante de una operación que si se hubiese efectuado en el interior del país, sería tenida en cuenta por el artículo 8 de la presente Ley del IVA (art. 16.4º LIVA).

Las operaciones intracomunitarias se gravan en cuanto a la entrega y no el origen o procedencia (artículo 71). En base a esto, se considerará realizada una operación en el momento que se efectúa de forma completa dicha situación en un lugar en concreto. Para determinar el lugar de realización de los transportes de bienes, cuando el sujeto pasivo no actúa como empresario o profesional, se considerarán como tal cuando se inicien en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 72). El sujeto que realiza la operación intracomunitaria debe tener un número de identificación a efectos del IVA expedido por la Administración Tributaria Española. (sobre las cuestiones formales se hablará de forma más extensa a continuación).

Las exenciones en esta materia se reducen a:

- 1) cuya entrega hubiera estado no sujeta o exenta en el territorio de aplicación del Impuesto;
- 2) también lo estarán aquellas cuya importación hubiera estado exenta;
- 3) las operaciones triangulares en el comercio internacional y
- 4) estarán exentas aquellas adquisiciones realizadas por un sujeto que se atribuya el derecho de devolución total del Impuesto soportado.

La base imponible se calculará en base a las normas que rigen las operaciones interiores excepto para los supuestos de recepción de una ejecución de obra, donde la base imponible será la contraprestación por el total de los trabajos realizados. Esta es la regla general, pero para las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes se seguirá lo dictado por el artículo 79.3 LIVA (referente al autoconsumo y entrega de bienes).

El devengo se regula por el artículo 76 LIVA. En este se sigue el régimen general planteado en el artículo 75 LIVA para la entrega de bienes. En dicho artículo se señalan dos tipos de reglas para el devengo, una de carácter general y otra de carácter particular.

La regla general dispone que el devengo será en cuanto a “puesta a disposición del adquirente” de los bienes en los que se envuelve la operación. Este devengo se producirá en los 15 días siguientes a producirse la expedición o bien en la fecha que refleja la factura si esta fuera anterior al primer supuesto. La regla especial se refiere a los pagos anticipados, este no resultará aplicable el devengo si tiene lugar el pago anterior a la realización del hecho imponible.

En el proceso de las operaciones de adquisición intracomunitarias de bienes se observan cuatro elementos claves que por la dificultad y singularidad que presentan en el desarrollo de la armonización se deben estudiar con detalle. El proceso de este tipo de operaciones tienen dos momentos de dificultad jurídica como es el transporte del bien y su entrega. A su vez, uno de los tres supuestos de exención son las operaciones triangulares. El especial carácter de estas operaciones lleva a un tratamiento de interés en la normativa comunitaria. Por último, debemos mencionar el elemento formal que se ha desarrollado en el territorio comunitario, como es la ventanilla única, que facilita la recepción en el pago tributario por los sujetos obligados.

2.2.1.-A) RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS TRANSPORTES

Las operaciones intracomunitarias se han planteado como un proceso que se divide en dos fases: el transporte de bienes desde el origen al destino, y la entrega de los mismos. El transporte plantea una cuestión jurídica donde hay que reflexionar una serie de puntos. El transporte se constituye como elemento esencial en la normativa comunitaria sobre el Impuesto. Es por ello, que se encuentra presente desde el Régimen Transitorio, donde en su contenido ya hace visible la aparición de este elemento como prioritario.

La definición de transporte comunitario viene planteada en el artículo 72.2 LIVA y lo entiende como “cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.” Este concepto se desglosa en dos puntos: lugar de inicio (el recorrido nace desde el momento que empieza el viaje de los bienes hasta el lugar de llegada) y lugar de llegada (donde se termine de forma efectiva el recorrido del bien, llegando al punto mandado o acordado con el destinatario).

A los transportes solo le es posible aplicar el artículo 22.14 LIVA, para el realizado a las islas Azores o Madeira. En las demás de las situaciones se tiene en cuenta las exenciones generales sobre la particular planteada.

La facturación del transporte tendrá lugar por el transmitente, el vendedor o por un tercero en nombre de alguno de los otros dos. Al igual, la base imponible será soportada por el vendedor o comprador, según se acuerde por la libertad de la contratación.

2.2.1.-B) RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

El segundo elemento esencial en las adquisiciones intracomunitarias es la entrega. Esta es la consecuencia directa de la actividad económica que se realiza, el fin por el cual se grava el hecho imponible que se viene estudiando.

Las entregas de bienes *per se* no aparecen recogidas en ningún precepto de la norma. Se asimilan a las entregas de cosas recogidas en los artículos 8 y 9 LIVA pero con la particularidad de la existencia de una transmisión del producto de un Estado miembro a otro.

La entrega realizada en el supuesto que se nos plantea aquí aparece exenta, pues la norma no grava el caso de movilidad u operaciones con mercancías dentro del territorio comunitario. Estas exenciones aparecen listadas tanto en el artículo 25 LIVA como en el artículo 13 RIVA²⁰. Son exentas la de aquellos que cumplan los requisitos de profesional o empresario identificado a efectos del Impuesto en otro Estado Miembro que no sea España. Exención no aplicable para los sujetos que tributan en el Régimen Especial.

2.2.1.-C) SOBRE LAS OPERACIONES TRIANGULARES

Las operaciones triangulares representan una de las operaciones de mayor calado en el territorio comunitario. Cabe detenerse, por tanto, en un estudio más pormenorizado. Se regulan, tal y como se acaba de señalar en el punto anterior, como la exención tercera regulada por la Ley del IVA. Las operaciones triangulares son de una mayor relevancia sobre las demás en el mercado comunitario. Los sujetos partícipes en esta relación es un proveedor, un cliente y uno o más intermediarios. El hecho distintivo de estas no es la existencia de un Estado emisor y receptor, es la aparición de un tercer miembro que funciona de enlace de los

²⁰ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

otros dos. La exención en el pago del impuesto viene reflejada por primera vez en la Directiva 2006/112/CE de 28 de diciembre de 2006, en concreto, en el artículo 141. (plasmado más tarde en el artículo 26.3 de la ley del IVA). Para la aplicación de esta exención deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1.- Quienes realicen las adquisiciones intracomunitarias deben ostentar la calidad de empresarios o profesionales, estando inscritos bajo el efecto del Impuesto en otro Estado Miembro distinto al que realice la entrega.
- 2.- Quienes reciban la entrega deben ser empresarios o profesionales, o personas jurídicas que no actúen como tales y que estén identificadas en la Administración Tributaria Española.
- 3.- Los bienes deben trasladarse de forma directa desde el Estado miembro de origen con destino a la persona para la cual se hace la entrega subsiguiente.

La exención se aplicará en tanto sea realizada por un intermediario, establecido o identificado en otro Estado miembro, pues si no fuese así, no habría exención alguna que aplicar. Pese a ello, estos si asumen una serie de obligaciones formales y de información debido a que es condición necesaria para obtener un control sobre los bienes que circulan por el territorio.

El Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido en el artículo 79.2 establece la necesidad de conocer los movimientos de entregas subsiguientes realizadas por los empresarios o profesionales con identificación en la Agencia Española Tributaria. Así, cuando realicen en otro Estado Miembro las actividades previstas en el artículo 26.3 LIVA deberá presentar el importe de las entregas subsiguientes a cada destinatario y el número de identificación de la entrega que se ha proporcionado en dicho lugar. En el sentido inverso, los empresarios o profesionales que realicen el mismo ejercicio pero en dirección a nuestro territorio deberán tramitar la misma documentación. Esto se realiza claramente, favoreciendo los principios de transparencia e información.

Se ha analizado a partir de la posición de entregas subsiguientes, pero está será igual en cada uno de los vértices de la operación triangular. La única excepción a mencionar es en el caso de empresario español que ocupa el lugar de establecimiento vendedor en la entrega subsiguiente. En este caso, el empresario deberá declarar dicha operación a través del modelo

349. El reembolso de la operación se haría según el procedimiento ordinario de devolución para los sujetos establecidos en el país. Esto conlleva el retraso de forma obligada hasta el último momento del periodo de liquidación anual²¹. Siguiendo lo analizado, la aplicación del gravamen es nítida. El gravamen no es de aplicación para el intermediario, en base al artículo 42 y 141 de la Directiva del IVA desde el momento que es gravado en el lugar del destino y se realizan los deberes formales pertinentes. Para el caso de que el sujeto no disponga de la información para acreditar la mercancía y que se encuentre exenta del gravamen, será el Estado de destino el que se ponga contacto con el Estado de donde procede la identificación para acreditar la llegada de la mercancía.

Además, si estuviese gravada en ambos Estados, la Directiva plantea una reducción de la base imponible para evitar un supuesto de doble imposición. Es de advertir, tal y como plantea Sánchez Sánchez²² que la Sexta Directiva gravada en el Estado miembro destinatario cuando el intermediario acredite que se integra y conforma la operación triangular – siendo un sujeto más en la naturaleza jurídica – como objeto del régimen particular²³.

2.2.1.-D) LA VENTANILLA ÚNICA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Los medios por los cuales se puede hacer cumplir el mandato del impuesto de la forma más eficiente necesitan de una serie de elementos formales que lo acompañen. Un problema que debía solucionarse en este proceso de armonización es el de la gestión del pago del impuesto. Para un empresario o profesional era de una gran dificultad realizar el pago del impuesto y sus elementos formales en cada Estado en el que participe. Aparece una reclamación, clara y seria, la de realizar una serie de medios formales que favorezcan la gestión y orden del Impuesto de cara a su pago por parte del sujeto pasivo.

²¹Ávarez Hermosín, M. (2012), “Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Las operaciones triangulares”, *Estudios y comentarios legislativos*, pp.669-696.

²² Sánchez Sánchez, A. (2002), *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Deusto S.A , pp 81.

²³ Calvo Vérguez, J. (2011), “La tributación de las llamadas operaciones triangulares en el IVA: análisis de la STJUE de 22 abril de 2010 (As. C- 536/2008 y C- 539/2008, X y Facet BV/ Facet trading BV)”, *Revista Aranzadi Unión Europea* num. 1/2011, pp.29-33.

De esta forma, surge como idea la del método de ventanilla única, que tiene un proceso jurídico claro y lógico, atendiendo a las demandas que exigía el mercado común.

La primera muestra de lo aquí dicho se traduce a raíz de la Comunicación de la Comisión del año 2016 (COM (2016) 148 final, de 7 de abril de 2016, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA: Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE), esta ha avanzado en el desarrollo normativo comunitario de un impuesto indirecto que grave el consumo de forma homogénea. Anteriormente, se ha desarrollado como este propósito ya se inició en el año 1993 con el Régimen Transitorio. Pudiendo afirmar que un paso más se ejecuta a partir de este documento²⁴. A raíz de él, se desarrollan una serie de iniciativas con el único fin de avanzar en el desarrollo de las relaciones con los empresario o profesionales por un lado, y por otro, la relación en las transacciones con consumidores finales y/o personas a las cuales no se les pueda aplicar el carácter de sujetos pasivos.

Para el caso de las relaciones en las que median consumidores debemos anticipar una serie de aspectos. El primero de ellos es que el momento en el que se reflexionó la problemática, se tuvo en cuenta en base bienes materiales tangibles. Poco tiempo después, la forma de entender el mercado cambió, apareciendo otras formas de comercio con bienes inmateriales en este caso, lo que se denominó comercio electrónico o *e-commerce*.

Los problemas fundamentales que surgieron con la aparición del comercio electrónico fue el de una pérdida de la recaudación por los diferentes Estados Miembros, esto se llegó a denominar la “brecha del IVA” y se demostró en estudios, por ejemplo, el realizado por Deloitte, las grandes pérdida económicas por falta de una ingeniería fiscal lo suficientemente dúctil como para adaptarse a lo que suponía esta nueva forma de transacción.

Además, se añaden los problemas que se suscitaron para los empresas o profesionales que operan de forma transfronteriza por los costes de cumplimiento de las obligaciones. Esta cuestión desaparece con la introducción de los mecanismos de ventanilla única para servicios

²⁴ Macarro Osuna, J.M. (2019), “El nuevo régimen de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores?”, *Revista española de Derecho Financiero* núm. 181/2019, pp.179-234.

electrónicos. Los mecanismos se activaban en torno a operaciones de escasa movilidad, siendo las grandes operaciones situadas todavía fuera de este nuevo mecanismo.

El empresario ante esta situación debería realizar los procedimientos formales del IVA en cada Estado donde operase, repitiendo este proceso en tantos Estados como intervenciones hiciese. Esto le repararía un coste indirecto que degeneraría en el interés de una libertad de mercado abierta a cuantas operaciones guste el sujeto pasivo.

El aumento de los costes indirectos genera una preocupación en las instituciones comunitarias en tanto en cuanto se pueda producir un bloqueo geográfico por el cual las empresas decidan disminuir sus tránsitos transfronterizos internos por el sobrecoste y, por tanto, reducción de beneficios. Por ello, se rompería la neutralidad que se pretende con la comunitarización del impuesto, obteniendo distorsiones fiscales entre las empresas que operan en el Estado donde se encuentra su sede fiscal y la empresa que decide operar fuera de su residencia.

La segunda nota esencial a tener en cuenta es la implementación legislativa que hubo, fruto de la adaptación a estas nuevas formas de comerciar. Sobre la norma base antes citada, hay que añadir una serie de normas que la complementan y expanden. Estas son la Directiva 2017/2455, Reglamento (UE) 2017/2544 y Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459. Las anteriores leyes establecen el mecanismo de ventanilla única entre los consumidores y agentes extracomunitarios y comunitarios, por razones de estudio concreto, nos remitiremos a las segundas, obviando las primeras.

Este instrumento de ventanilla únicas se amplía, en las sucesivas reformas normativas, buscando la generalización de las operaciones para dar solución a las cuestiones anteriormente relatadas. Actualmente, se aplica a los regímenes especiales de IVA para los servicios prestados por vía electrónica. Este conjunto de actividades, en la Directiva referente al IVA, deben ser subsumidas bajo la categoría “entrega de bienes o prestaciones”.

El comercio electrónico en un primer momento se presentó a partir del proveedor, gravando este hecho y no teniendo en cuenta el destino. Esto generó una deslocalización de las empresas para proveer los productos desde aquellos Estados donde la presión fiscal fuese más baja. Este hecho, provocó la inversión del hecho imponible con la Directiva 2002/38/CE

²⁵. La norma tiene en cuenta la imposición en destino de los productos fruto del comercio electrónico online, permitiendo que independientemente de donde se realicen la actividad pueda ser gravada según las normas comunitarias. Estas se aplicaban bajo este mecanismo de ventanilla única establecido por la Directiva para los sujetos que operasen desde Estados extracomunitarios. Este supuesto se amplía a todos los Estados, a partir de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, que entró en vigor en 2015, dado que países como Luxemburgo tenían una cuota inferior a la de los demás países, generando desequilibrios que había que corregir.

Estos dos regímenes, tanto para operaciones intra como extra comunitarias, se desarrollan de forma amplia en el Título XIII Capítulo 6 de la Directiva del IVA, recogida en el Reglamento (UE) 904/2010 y el Reglamento de Ejecución. Ambos sistemas se desarrollan de forma muy similar. La ventanilla única permite en las operaciones intracomunitarias que el sujeto pasivo no tenga porqué realizar los procesos de identificación, pues ya lo está en el país donde se encuentra su sede social o establecimiento permanente. En cambio, las empresas extracomunitarias que quieran realizar operaciones en territorio europeo, aunque quieran hacerlas en más de un Estado, deberán elegir un Estado Miembro desde el que obtener la correspondiente y necesaria identificación que le faculte en la realización de tales hechos.

La principal ventaja de este sistema de ventanilla única es que permite una única liquidación del IVA, en el Estado de identificación. Desde luego, este mecanismo no pretende en ningún momento anular el concepto de “destino” que sigue el IVA. Una vez recibido el IVA fruto del devengo del impuesto, el Estado de identificación deberá realizar las correspondientes transferencias a aquellos Estados donde la empresa ha realizado actividades. Esto se realiza pues se obliga que la empresa, durante un periodo de 10 años, mantenga una contabilidad de las operaciones realizadas con el objeto, cuantía y país donde se ha llevado a cabo.

²⁵ Más tarde modificada por la Directiva 2006/58/CE, de 27 de junio de 2006.

El 1 de enero de 2021 se incorpora la nueva Directiva (UE) 2017/2455, de 5 de diciembre de 2017²⁶, en sintonía con las antes enunciadas, suponiendo un nuevo paso en materia de ventanilla única. Esta reforma viene a plantear el papel de los intermediarios electrónicos en las transacciones intracomunitarias. Este podría afectar al desarrollo de la Pymes que no superen el umbral de los 10.000 euros. Esta Directiva plantea un nuevo concepto en cuanto a entregas de bienes intracomunitarios que no puedan aplicarse bajo el hecho imponible de adquisiciones intracomunitarias, permitiendo el mecanismo de ventanilla única para estas. Todo ello, por supuesto, en cuanto al proceso de declaración y liquidación. Esta norma establece una excepción, pues no tributarán el transporte con implicación indirecta del proveedor .

En el marco de los intermediarios electrónicos, se plantea la inclusión de una presunción. Ella consiste en la presunción de la subjetividad pasiva del intermediario, salvo que este reconozca a otro como el portador de esa característica de sujeto pasivo que le lleve a aplicársele el hecho imponible en cuestión de facturación. Será siempre sujeto pasivo el intermediario si no se le deposita dicha apariencia al cliente de forma expresa mediante autorización.

Es por ello que a partir de 2021, la labor de los *marketplaces* electrónicos se va a asemejar al que ya es aplicable para los prestadores de servicios. Además, se presumirá las labores de registro que cuente con el detalle suficiente para una actuación eficiente de la Administración Pública que medie en el supuesto. El resultado que se prevé con esta introducción normativa es la reducción de la posibilidad de existencia de fraude a la administración.

2.2.2.- IMPUESTOS ESPECIALES

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo completo y que tiene en cuenta una serie de aspectos que gravan prácticamente todos los escenarios de actividades que intervienen sobre el consumo. No obstante, una serie de acciones sobre el consumo deben ser tomadas de forma específica, complementado el IVA. Estos impuestos sobre el consumo

²⁶ Por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE relativas a determinadas obligaciones del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

específico son los denominados Impuestos Especiales, aunque también reciben el nombre de “*accisas comunitarias*”. En un inicio el proceso de armonización contiene una dificultad similar a la desarrollada en la cuestión del IVA. El conjunto de los hechos impositivos que se gravan intervienen de forma decisiva en el mercado pues estos se incorporan en las principales mercancías del proceso de circulación capitalista. Una diferencia notoria entre las estructuras impositivas generarían distorsiones en el mercado a evitar. Es por ello que, en ningún momento se planteó la no necesidad de existencia de estos impuestos. Para los Estados, los impuestos especiales constituyen un elemento necesario e imprescindible en la construcción de la política social nacional.

La armonización de los Impuestos Especiales se configura a partir de la concurrencia y complementariedad de una serie de propuestas realizadas por la Comisión. En las propuestas se observa una serie de elementos que hacen posible la configuración de estos. En los primeros momentos se intentan definir aquellos hechos que darán contenido a los Impuestos especiales. Fruto de ello, se ofrece una clasificación de aquellos IIEE que son de común acuerdo entre todos los Estados miembros, eliminando las demás propuestas. La estructura se armoniza en una segunda instancia, acordando los elementos que constituirán el Impuesto, armonizando la estructura de los tributos y los tipos de gravamen.

La materialización de las propuestas iniciales realizadas por la Comisión desarrollan unos fines en un largo proceso legislativo comunitario. Los objetivos que se pretendían en este proceso son²⁷ :

- 1) Permitir a las autoridades fiscales de los diferentes Estados miembros mantener un control sobre la fabricación, circulación y tenencia de los productos gravados. Este elemento cobra un carácter todavía más importante tras la eliminación de las fronteras interiores.
- 2) Mantener el principio de tributación en destino, gravar el lugar donde se produzca el consumo del producto o bien.

El hecho de que estos Impuestos Especiales sean unos y no otros, se toma en base a unos argumentos determinados que se reflejan en la Propuesta de Directiva Marco de 1972.

²⁷ Mata Sierra, M.T. (2018), “La armonización fiscal de los Impuestos Especiales” *Revista jurídica de la Universidad de León*, num 5, pp. 41-64..

Entre ellos se encuentra un claro vínculo entre el sentido de los impuestos y el presupuesto y economía del Estado. Además se prohibía gravar impuestos sobre productos de primera necesidad y materia prima²⁸.

El proceso de armonización fiscal de estos impuestos complementarios sobre el principal que grava el consumo, se encontró con una dificultad en el momento de establecer su contenido. La construcción unitaria de un tipo impositivo era algo complejo, todo ello por la lógica diferencia socioeconómica entre los diferentes miembros, pues ello genera una desigualdad entre los diferentes ciudadanos europeos donde no se encuentran bases materiales suficientes para hacer frente a un tipo impositivo común. Por ello, se acordó establecer un tipo impositivo mínimo como elemento que impide que se generen distorsiones fiscales entre los agentes estatales que conforman el mercado.

El régimen jurídico comunitario sobre el cual se desarrolla los impuestos especiales viene enmarcado en los artículos 113 TFUE (fiscalidad de la energía), artículo 192 TFUE donde se valida el desarrollo de los objetivos del artículos 191 TFUE (sobre la protección del medio ambiente, la salud y los recursos naturales). La aplicación de los artículos citados desembocaron en la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

La normativa por la que se regulan los Impuestos Especiales es la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Ella se ve complementada con el Real Decreto 1165/1995, de 7 de junio (modificado por el Real Decreto 191/2010) por el que se instaura el reglamento que complementa la ley. Cambio significativo es además el de la ley 28/2014, de 27 de diciembre. Este modifica el contenido del artículo 1 donde se determina además del concepto de los impuestos especiales, el conjunto de los que tienen esta consideración. El régimen jurídico comunitario por el que se deciden adoptar estas normativas nacionales es la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de

²⁸ Cayón Galiardo, A.M; Falcón y Tella, R; De la Hucha Celador, F. (1990), “La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia”, *Ministerio de Hacienda*, pp 410.

productos objeto de impuestos especiales. La directiva en cuestión fue modificada por la Directiva 2008/118/CE²⁹.

La normativa actual enumera los impuestos que tienen la consideración de especiales, agrupándolos en base a un marco definido. Cuatro categorías son las que los conformen, siendo estos el Impuestos Especiales sobre la fabricación, Impuesto Especial sobre el suministro eléctrico, Impuesto Especial sobre determinados medio de transporte e Impuesto Especial sobre el consumo de carbón. El origen de estas diferentes categorías deriva de un especial hecho imponible que los regula, sin el cual no sería posible gravarlos, por el ello, el legislador no establece un hecho imponible general, sino que crea un supuesto de hecho específico a cada efecto³⁰.

Estos impuestos, según López Espadafor³¹ se generan dentro de la base imponible del IVA, siendo pues un doble gravamen que se justifica dado que el consumo de los bienes que gravan este tipo de impuestos representan un coste social extra. Este plus no es tenido en cuenta en el precio privado que se determina en el producto y no es posible calcular bajo la imposición indirecta general. Entonces, la necesidad de representar ese especial cariz que se otorga se generará por medio de este tributo.

El elemento teleológico que se persigue con su implementación es extrafiscal, se implementan con unos fines de sufragar las necesidades sociales que determinan los poderes públicos. Cabe presumir que esto es así, aunque el estudio posterior a la implementación del impuesto puede llevar a deducciones como la de que esta finalidad no se obtiene de forma total, sino parcial. El argumento que sostiene esto es que no todos los impuestos generan una relación directa con el factor “necesidad social o coste social” que se persigue. El contenido

²⁹ Las modificaciones más sustanciales se han producido para incluir al listado de Impuestos Especiales aquellos referidos a la electricidad y el carbón.

³⁰En cada una de las cuatros categorías se crean subcategorías, a saber, impuestos que se vertebran por un hecho imponible común. Así, por ejemplo, en el Impuesto Especial de fabricación nos encontramos actualmente ante impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, impuesto sobre hidrocarburos, impuesto sobre las labores de tabaco e impuesto sobre la electricidad (siendo este grava de forma diferente al Impuesto especial sobre el suministro eléctrico).

³¹ López Espadafor, C. (2018), “La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición”, *Revista Quincenal fiscal*, num. 1/2018, pp. 23-54.

de estos valores se ve subjetivado, ello conlleva que se aplique homónimos valores al impuesto sobre el tabaco que el del consumo hidroeléctrico, pues el segundo no debiera tener la misma carga impositiva. La necesidad aquí se debiera tomar en consideración al carácter de imprescindible que tiene sobre el sujeto que se presume que los va a utilizar. Desde luego que este carácter sería propio de determinar en un impuesto de carácter personal y los impuestos especiales son de carácter real, pero bajo estudios fiscales se puede determinar lo que se puede considerar “lujo” y no.

Un último elemento que se produce en la relación de complementariedad entre IVA e IIEE. El Impuesto sobre el Valor Añadido se configura bajo un carácter plurifásico, es decir, como una capacidad de gravar el producto en los diferentes momentos por los que transcurre. En contraposición a estos, los IIEE son impuestos monofásicos en los cuales se grava una de las etapas como puede ser la fabricación o determinado consumo.

Estos impuestos además, son beneficiosos en cuanto proveen al Estado de forma ostentoso, debido a su gran capacidad recaudatoria. Motivo de ellos es la baja demanda y alto precio que tienen estos bienes que se gravan³².

Los impuestos especiales se encuentran cedidos a las Comunidades Autónomas en su inmensa mayoría, siendo la excepción el Impuesto Especial sobre el carbón³³. Aún así, la gestión y las competencias normativas siguen siendo de propiedad nacional al ser un impuesto armonizado. La cesión en los Impuestos Especiales sobre la fabricación es de un 58% sobre el porcentaje de rendimiento, siendo la excepción el Impuesto Especial sobre hidrocarburos donde se reconoce la capacidad a las Comunidades Autónomas para la fijación del tipo de gravamen (con la única participación estatal sobre la recaudación). La cesión de los Impuestos Especiales sobre la electricidad y determinados medios de transporte se constituyen en base a una recaudación total por parte de las entidades autonómicas. Si bien, en el IIEE sobre determinados medios de transporte se permite, además, competencias en cuanto al gravamen.

³² Gascón Catalán, J. (2013), *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Cívitas -Thomson Reuters, pp. 235.

³³ El modelo actual por el que se regulan las cesiones impositivas a las Comunidades autónomas se regula en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sobre las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con estatuto de autonomía.

Hecho contrario a lo descrito hasta el momento es el Impuesto Especial sobre el carbón, donde no existe previsión de cesión a favor de las Comunidades Autónomas.

3.- LA COOPERACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA

La Unión Europea se enmarca en el último tiempo, insertándose y provocando un mayor énfasis en esta etapa, en la globalización. Esta etapa histórica de turbocapitalismo provoca un aumento de la libertad en sus vertientes, ya sea de capitales, mercancía o personas. El aumento provocado por esta nueva etapa de capitalismo global, genera una mayor transferencia de poder entre empresas y Estados. Los Estados ya no tienen un poder legítimo de coerción tan notorio como antaño, pues la empresa con su capacidad de trasladar su residencia fiscal, consigue esquivar el pago de los impuestos, reduciendo la cuantía de pago por mecanismos de ingeniería fiscal. El esfuerzo de los Estados por evitar el fraude y la evasión fiscal desembocan la cooperación entre las administraciones, en búsqueda de una justicia fiscal equitativa.

La cooperación se puede implementar mediante mecanismos político como la gobernanza, que favorece el acuerdo entre los actores homónimos de los diferentes países. Los ministros de finanzas de la UE, en la reunión del ECOFIN de 14 de mayo de 2008, definieron la gobernanza en el ámbito fiscal como la plasmación de los principios de transparencia, de intercambio de información y de competencia leal en materia tributaria. Los Estados Miembros deben resolver los conflictos provocados por la erosión fiscal mediante la cooperación. Las posibles soluciones que intenten implementar mediante normativa nacional son solo parciales, se exige la cooperación para concluir con el problema. Esta cooperación entre países interiores de la zona comunitaria es solo el primer paso, pues se debe reforzar la cooperación con los Estados exteriores.

Para ello, se opta por dos vías. Una de carácter positivo mediante el refuerzo de los lazos con los países exteriores y otra de carácter negativo señalando aquellos países que no reúnen los requisitos necesarios para tener la consideración de Estado donde se respete la gobernanza fiscal³⁴. La carencia de los requisitos marcados en el documento se produce en

³⁴ Barciela Pérez, J.A. (2017), “Medidas de Buena Gobernanza Fiscal y Planificación Fiscal Agresiva en la UE”, *Revista Quincenal fiscal* num. 14/2017, pp. 39-60.

aquellos Estados donde la presión fiscal es muy baja o nula respecto de presión establecida por término medio. No es el hecho de que la presión sea baja sino el porqué lo es. Estos Estados buscan competir disminuyendo la presión fiscal con la intención de atraer el máximo de capital posible, dando la espalda a los principios de buena fé que deben regir las relaciones internacionales.

La evasión y el fraude fiscal imperante provocó la búsqueda de una serie de mecanismos para desvelar la actuación de las personas jurídicas y físicas y obligarles al pago del impuesto por el hecho que lleve a cabo. Un Estado por propia iniciativa tiene pocas probabilidades de establecer medios eficaces contra la problemática señalada. Es ahí donde incide la actividad de la Unión Europea. Dentro de la acción que conlleva el Poder Tributario de la Unión Europea, se plantean mecanismos de cooperación entre administraciones. La cooperación se traduce en acuerdos para implementar los tributos y mecanismos de control e información. De esta forma, la unidad de acción permitirá la reducción de las posibilidades de fraude fiscal.

Las instituciones europeas han impulsado estas medidas por medio de normas comunitarias como es la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscalidad. Esta Directiva deroga la Directiva 77/799/CEE, que fue modificada por la Directiva 2014/107/CEE en cuanto a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. En España la transposición de esta Directiva entra en vigor por medio del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre. Por medio de esta norma y para contemplar los dictados comunitarios, se modifica la Ley 58/2003(Ley General Tributaria). El conjunto de las normas se enmarcan en un proyecto recomendado por las OCDE que las impulsa con el fin de reducir el fraude fiscal, la Unión Europea recepcionó las medidas, estableciendo los mecanismos que se presentan a continuación.

La primera de las normas citadas, la Directiva 2011/16/UE se encarga de regular los intercambio de información obligatorios entre las administraciones tributarias de los diferentes Estados miembro. Esta información es sobre los diferentes procesos que realizan las administraciones. El sistema que la directiva presenta entró en vigor a partir del 1 de enero de 2015. El intercambio de información se aplica a cinco categorías: ingresos del empleo, honorarios del director, productos de seguro de vida no cubiertos por otras directivas,

pensiones, la propiedad y los ingresos procedentes de bienes inmuebles. Además, en el año 2017, se incluyeron a esta lista tres categorías más, como son dividendos, ganancias de capital y cánones. Esta ampliación, se prevé con la voluntad de alcanzar (tal y como se muestra en las categorías de ampliación) para aplicar ese intercambio de información hacia la imposición directa. La Directiva sería de aplicación a todos los impuestos menos el IVA y los Impuestos Especiales, pues estos quedan reservados a la aplicación de otras Directivas que las contemplan.

La normativa citada tiene un conjunto de puntos comunes. El primero de ellos, es que los procesos de comunicación tienen sentido debido a que sobrepasan los límites o el ámbito espacial del Estado, por lo que se vuelve necesaria la coordinación entre los países donde afecte la acción del sujeto tributario. En la normativa, la noción de “transfronterizo” cobra sentido como forma de control de las acciones o actividades que sucedan³⁵. Para que sea aplicable este concepto se debería tener en cuenta una serie de requisitos como son: no todos los participantes cuentan con residencia fiscal en una misma jurisdicción, alguno de los participantes, por tanto, debe actuar de forma simultánea residentes fiscales en más de una jurisdicción. Este debe actuar en dicho Estado mediante establecimiento permanente.

Los documentos que deben integrar el proceso de comunicación reciben el nombre de “mecanismo sujetos a comunicación” según la directiva anteriormente citada. El artículo 3.9 de la Directiva plantea que los mecanismos de comunicación automática como aquellos en los que se pone en contacto dos administraciones que se traspasan información sobre residentes en otros Estados miembros del de residencia, sin solicitud previa, en intervalos de tiempo establecidos con anterioridad. Los Estados miembros firmantes de la Directiva se verían obligados a comunicar la información, siempre y cuando está se encuentre disponible por el Estado, siendo esta información la enmarcada dentro de las categorías anteriormente enumeradas. Cabe matizar, el carácter espontáneo que tendría la información relativa a los acuerdos tributarios entre las administraciones de los Estados miembros, no siendo este obligatorio por tanto.

³⁵ Quintás Bermúdez, J. (2018), “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (“DAC6”): síntesis y crítica.”, *Revista Quincenal fiscal* num.22/2018, pp.53-80.

La Directiva 2011/16 se modificó por la Directiva 2014/107 que persigue aplicar el intercambio de información automático de cuentas financieras. Ello implica el establecimiento de un flujo de información entre administraciones sobre información financiera que pudiera en algunos casos incidir sobre la protección de los datos personales. Algunos de los datos objeto de esta transmisión son aquellos relativos a la denominación de la empresa, al alcance del acuerdo fiscal, los criterios para calcular la carga impositiva y cómo esta afecta a los distintos países donde la persona jurídica realiza la actividad económica. El alcance temporal del trasvase de información es trimestral según el artículo 8 *bis* .

El carácter del intercambio es obligatorio entre los Estados, no pudiendo esgrimir secreto comercial o interés público para preservar la información en su Estado³⁶. Otro de los principios es el de facilitar el libre intercambio de los datos, para ello, las administraciones están compelidas a eliminar aquellas trabas que dificulten el desarrollo eficaz de la actividad. Por último, señalar que a partir de esta directiva se elimina el no traspaso de información sobre la renta o el patrimonio de un residente cuando este alcanza cierto umbral , si bien subsiste la posibilidad de no recibir cierta información en lo referente a estas categorías

La Comisión europea en el año 2018 decidió crear un foro de agencias tributarias al máximo nivel que permita reforzar la cooperación entre las administraciones, con el fin de establecer vínculos de coordinación estratégica a largo plazo. El nombre que recibe este foro, en el que se encuentran un conjunto de estados es el de “Grupo Tadeus”.

En la reunión del año 2019, se propusieron tres proyectos con el fin de aumentar la relación entre las diferentes administraciones tributarias. El primero de ellos se fija con la idea de desarrollar formas de transmisión de los datos en cuanto a las operaciones que suceden en las plataformas digitales donde se producen transacciones que generan ingresos para sus usuarios. Los otros dos versan sobre la mejora de la relación entre el contribuyente y la Administración, incidiendo en la gestión de los recursos humanos.

4.- RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA

³⁶ Para más información, consultar la obra de Calvo Vérguez, J. (2018), “La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y sus modificaciones posteriores orientadas a fortalecer el intercambio automático de la información” *Revista Aranzadi Unión Europea*, num.8/2018,

La Unión Europea, tal y como se ha transmitido en el punto primero, es algo más que una organización internacional. Esta presenta caracteres superiores a los de un proceso de coordinación. Los diferentes Estados Miembros que la conforman, se relacionan en un proceso de integración de una estructura supranacional.

El proceso de integración se concibe mediante un trasvase de competencias a la entidad que conforman. La pérdida de soberanía que conlleva para los estados, hace dotar a la Unión Europea de una unidad política. La concepción de unidad política demuestra un aumento de la capacidad de decisión sobre los diferentes miembros que la conforman , pero también con las decisiones que toma sobre las fronteras. Una de las cualidades necesarias además para que se produzca esta capacidad de decisión es la no dependencia de obtener recursos de otros sujetos, lo que se traduce en una necesaria soberanía financiera.

La Unión Europea crea un tributo propio, sobre el cual tener competencia exclusiva en la gestión y capacidad de modificación de su estructura impositiva. El tributo elegido para ser el primero en calidad de recurso propio son los derechos de aduanas. El sentido de la elección de este sobre otro, es la necesaria potestad de legitimidad y cohesión necesaria para la Unión Europea. La creación de una unión aduanera es uno de los primeros objetivos que le dan sentido a la concepción de la creación de la Unión Europea. Para ello, esta unión aduanera debe eliminar las trabas aduaneras internas que existían, y por otra parte, fomentar que haya unión en la toma de decisiones sobre los bienes que decidan traspasar los límites geográficos. La unión de decisión es de una importancia extraordinaria para el mercado, si hubiese diferentes criterios para introducir cualquier tipo de mercancía, esto generaría fallas en el mercado y una desigualdad entre los diferentes mercados nacionales manifiesta.

Pese a ser un recurso propio, cabe señalar la dependencia derivada del necesario refrendo de los Estados miembros a las acciones que se decidan tomar. Así, Falcón y Tella³⁷ advierte que, en última instancia, la aprobación de este recurso, así como su estructura y futuras modificaciones depende de la constitución de derecho originario, siendo necesaria la aprobación de los Estados miembros para que se tenga en vigor. Por ello, la decisión sobre los recursos propios estaría subordinada a la aprobación de estos.

³⁷ Falcón y Tella,R.(1988), *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid.

El régimen jurídico a tener en cuenta viene constituido por tres normas, todas ellas promulgadas en la misma fecha y que se complementan entre sí, haciendo un cuerpo armónico que sea capaz de entender todas las fases sobre las que se debe erigir los recursos propios. Estas son: Decisión 2014/335/UE, Euratom del Consejo, de 26 de mayo, sobre los sistemas propios de la Unión Europea, Reglamento (UE) n°608/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre las medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión Europea; y siendo el último de estos, el Reglamento (UE) n° 609/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, en relación a los métodos y procedimientos de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales como los así basados en el IVA y en la Renta Nacional Bruta, además de las medidas necesarias para satisfacer las necesidades de la tesorería.

Pero el Derecho de aduanas no es el único recurso propio. La Decisión 2014/335/UE establece en el artículo 2 una categorización de lo que se considerará recurso propio de la Unión Europea durante el espacio de tiempo 2014-2020. El listado contempla el derecho de aduanas, los recursos en base al Impuesto sobre el Valor Añadido y en relación con este impuesto, el recurso basado en la renta nacional bruta (RNB). Dado que se estudió el Impuesto sobre el Valor Añadido en territorio comunitario en un epígrafe anterior, este apartado se centrará en el estudio del recurso propio tradicional, como es los derechos aduaneros.

4.1.- EL DERECHO DE ADUANAS: CRISOL DE LA UNIDAD FISCAL

El Derecho de aduanas tiene su origen en los momentos posteriores a la firma del Tratado de Roma en 1957. Una vez contraído este primer gran acuerdo sobre la creación de una estructura comunitaria (como fue la entonces llamada Comunidad Económica Europea), se decide la eliminación de los derechos de aduanas estatales, así como sus restricciones, con ello se buscaba la eliminación de todas las fronteras internas y la creación de una misma externa.

La aplicación de esto tendría un doble resultado: en el sentido interno se aumentaría la movilidad de recursos económicos en el territorio, aumentando la economía de forma exponencial, mientras que en el sentido externo se adoptaría una política económica común con aquellas mercancías o bienes procedentes del exterior y que pudiesen afectar al mercado propio. El establecimiento de esta medida, dada la enorme diferencia en los mecanismos

aduaneros de los diferentes estados, fue progresiva. El artículo 3 planteaba un periodo de transición que constaba de 12 años, a fin de que la implementación de la Unión Aduanera se pudiese ir realizando de forma gradual.

La eliminación de las barreras arancelarias nacionales conllevó la discusión acerca de las exacciones de efecto. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en la STJUE de 14 de diciembre de 1962 sobre los asuntos C-2/62 y C-3/62; y de 25 de septiembre de 1979 , el asunto C- 232/78) , las define como lo que grava un producto procedente de un Estado miembro de la Unión, decidiendo excluir de este gravamen a los productos nacionales de características similares, con lo que se producía una alteración de precios, con la consecuente producción de efectos similares a los derechos de aduana. En la actualidad, la discusión se resuelve dado que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prevé la prohibición de los derechos aduaneros sobre la importación y exportación y las exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros. Con ello, se llega a una completa libertad de movimientos con la única excepción en lo establecido según la administración aduanera comunitaria.

El marco jurídico sobre el que se regulan los derechos de aduanas en la actualidad se basan en el Reglamento (UE) nº 952/2013, por el cual se establece el Código Aduanero Común. Este se completa en con tres normas más, en primer lugar el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, de la Comisión de 28 de julio de 2015, acompañado por el Reglamento de Ejecución 2015/2447, de 24 de noviembre de 2015 por el cual se desarrollan determinados apartados de la primera de las normas citadas. Siendo por último necesario mencionar el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/481, de la Comisión, de 1 de abril de 2016. En menor importancia a los mencionados, pero también imprescindibles se encuentran: Reglamento (CEE) nº2658/1987 del Consejo de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura aduanera que se aplicará en las normas posteriores y el Reglamento (CE) nº 1186/2009, del Consejo de 16 de noviembre de 2009, en cuanto regula el régimen comunitario de las franquicias aduaneras.

La competencia sobre la estructura del impuesto de aduanas es de la Unión Europea. El único apartado del proceso impositivo en el cual se delega a los Estados miembros es en la recaudación del impuesto. El artículo 2.3 de la Decisión 2014/335/UE establece que la recaudación, será realizada por los Estados miembro y como contraprestación por los gastos

derivados de la realización del hecho, los diferentes Estados miembros, retendrán un 20% de la cantidad total derivadas de las operaciones vinculadas con el ejercicio de los derechos aduaneros. Este porcentaje se encuentra en el momento presente en discusión, en el marco plurianual para el periodo 2021-2027, se plantea la posibilidad de la reducción de esta retención a un 10%, pues la Unión Europea ve necesario un aumento de sus ingresos (los recursos propios conforman el 13% del presupuesto anual).

La recaudación del impuesto aduanero es el momento determinante en el que incide el estado español sobre la estructura fiscal comunitaria y viceversa. Por ello, hay que entender el funcionamiento de la Administración Aduanera. La Administración Aduanera se encuentra bajo la estructura de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Su estructura se desglosa en servicios centrales y servicios territoriales, siendo en los primeros donde se encuentran el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, mientras que en los segundas (y dependiendo de los ulteriores) se encuentran la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales. Las funciones principales que se realizan en los servicios centrales son las de dirección, planificación y coordinación en la gestión e inspección de las acciones bajo las cuales se podrían aplicar tributos que graven el tráfico exterior u otrora, aquellos en materia aduanera. En los servicios territoriales se lleva a cabo la labor de administración y almacenamiento de datos que luego servirán para las funciones de los servicios centrales.

Bajo todo esto, el Reglamento de Gestión Recaudatoria (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio de 2005), en el artículo 5.2 determina que la labor de recaudación de los recursos propios de la Unión Europea. Esta recaudación solo se ejercerá en el periodo voluntario de liquidación por las administraciones delegadas, es decir, la de cada Estado miembro. Para los casos de pago de la deuda fuera de plazo, el artículo 113 del CAU deriva la responsabilidad a la normativa nacional. El artículo 62.7 de la Ley General Tributaria deriva a la normativa comunitaria y a la aplicación de lo que regula la ley en materia de periodo ejecutivo y de procedimiento de apremio.

5.- LA REFORMA DEL ARTÍCULO 135 CE Y LA LEY DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

A lo largo del artículo se han analizado las diferentes técnicas jurídicas de armonización, coordinación y de creación de recursos propios en la Unión Europea, todo ello con el fin de establecer un mercado propio que no entendiese de fronteras pero que a su vez, se constituyese como una única frontera con sus extraños, creando una política exterior conjunta.

El Estado organiza su capacidad económica por medio de la Hacienda Pública y de la Deuda Pública, siendo estas las dos principales instituciones a tener en cuenta en este sentido. Por de pronto, cabe desentrañar los recursos económicos y su configuración en el esqueleto financiero nacional.

Los recursos estatales son de tres tipos: deuda pública, recursos tributarios y recursos patrimoniales. El desarrollo del principio de estabilidad y sostenimiento financiero demuestra la asimetría de los elementos que conforman la Hacienda Pública, haciendo de la deuda pública el elemento central sobre el cual generan una dependencia a la hora de gestionar el Estado el resto de elementos. La Deuda Pública no se configura como un ingreso más, a diferencia del resto³⁸. Debe diferenciarse dos momentos temporales, bajo condición de presente tiene la consideración de ingreso, pero a futuro se torna en gasto. El saldo final, fruto de la condensación de los dos momentos temporales será un resultado negativo, de pérdida económica para el Estado. La Deuda Pública es claramente un recurso ordinario del Estado, dejando atrás ese carácter excepcional que asumía antes.

La gestión de la Deuda se produce mediante los Presupuestos Generales del Estado, pues estos se presentan como la ley que ordena, distribuye y clasifica el conjunto de operaciones que tiene que asumir el Estado durante el tiempo en la cual estará en vigor, para financiar los diferentes elementos. Esta ley tiene dos momentos establecidos claramente, el momento de creación y aprobación de la ley, donde lo que allí queda implementado es un análisis apriorístico del gasto frente a un momento futuro, en el cual la norma se ve agotada y

³⁸Parece contradictorio esta doble clasificación aquí expuesta, pues no parece sensato establecer en el mismo peldaño Hacienda y Deuda Pública cuando esta última es una categoría de la primera. El sentido que tiene esta nivelación es el carácter fundamental por el que viene siendo acogida la Deuda Pública. Hoy en día, la Deuda Pública determina la acción y política económico-fiscal de la Hacienda Pública. Este carácter de *summa dependetia* (no se puede obviar que los demás recursos influyen en el resto, pero tampoco se puede obviar que el grado de persuasión no es el mismo) la que invoca el sentido de establecerlos en el mismo escalón categorial.

donde el cierre del ejercicio dará un resultado de déficit o superávit presupuestario lo realizado en el momento anterior.

En cuanto al déficit presupuestario cabe apuntar los diferentes tipos que se pueden presentar tal y como señala Pascual García³⁹: déficit presupuestario, presupuestario no financiero, en contabilidad pública, en el Tratado de la Unión Europea o en el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (este tipo coincide con el anteriormente enumerado).

La crisis económica de 2008 estuvo influenciada por el papel que asumió el Estado, recentralizando cuestiones económicas en las diferentes fases de la recesión económica: 2008-2010 caracterizado por las medidas expansivas de estímulo económico, como en el período 2010- 2013 donde se produjo una retención del déficit público, gasto y una reorganización de las entidades públicas. Esta última fase claramente influenciada por la norma comunitaria y la reforma constitucional de 2012.

La recentralización no es un proceso único en el Estado español, procesos similares ocurrieron en los países del entorno. El eje motriz de las políticas económicas y fiscales que se llevaron a cabo tiene como núcleo la Unión Europea. Entre las consecuencias matrices que generó el proceso de recesión por el cual se produce la crisis económica es una modificación en la gestión de la Hacienda pública y de su deuda como se conocía.

En España, el BOE de 27 de septiembre de 2011, respaldado por el acuerdo treinta días antes de los grupos socialistas y popular, publicó la segunda reforma constitucional de la norma magna de 1978. En este caso el objeto de reforma fue el artículo 135. La tramitación de la ley se llevó a cabo por el procedimiento de urgencia y su aprobación mediante lectura única. De esta forma se aprobó por el Congreso el 2 de septiembre y su promulgación y sanción se llevó a cabo el día 27 de septiembre. El método por el cual se realizó en cuestión de un mes una modificación de esta importancia es discutible y objeto de toda crítica deducible. Lo que es deducible y expreso son las consecuencias que conllevó asumir su impresión en el texto constitucional.

³⁹ Pascual García, J. (2014), *Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, Ejecución y Control*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, pp. 338 y ss.

La Ley sobre la cual se desarrolla los objetivos marcados en el precepto constitucional viene reflejado en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. El objeto de la reforma constitucional y su posterior desarrollo mediante ley orgánica es similar.

La genealogía de este tipo de reformas debe ser estudiada tomando como punto de partida el derecho comparado comunitario. Así, la primera reforma constitucional que establece este principio se produce en Alemania, con la reforma de la Constitución el 29 de julio de 2009 (donde se modificaron los artículos 91.c y d; 104.a, 109 y 109.a; 115, 143.d). Tiempo después, esta medida calificada como “regla de oro” se aprobó a nivel comunitario en el Consejo europeo de Bruselas celebrado los días 8 y 9 de diciembre de 2011. El acuerdo establecía el compromiso de los Estados miembros a aprobar una regla de estabilidad presupuestaria que ejerciese de control de su propia soberanía presupuestaria para que esta dependiese de los acuerdos que se llegasen con la Unión Europea, todo ello con el fin de rescatar la economía y reducir la deuda pública, que aumentaba de forma exponencial. Todos aceptaron la modificación constitucional acordada salvo Reino Unido que hizo uso del mecanismo “*optin out*” por el cual tiene capacidad de decisión sobre aquellos acuerdos que debe seguir o no, independientemente de lo acordado entre los demás estados.

En primer lugar se encuentra la intención por reforzar la relación entre el Estado español y la Unión Europea, muestra clara de reforzamiento de los compromisos acordados en los tratados comunitarios donde la economía es el interés principal sobre el que sostiene la estructura europea. Consecuencia del compromiso adquirido, nos encontramos en un segundo momento con la creación de limitaciones en la gestión de la administraciones públicas que verán su capacidad de acción limitada a los principios de estabilidad presupuestaria que regula la regla de gasto. De esta forma, las administraciones solo podrán actuar en tanto cuanto se tenga ese límite en su capacidad de contraer deuda pública todavía no sobrepasado. Ello lleva a la constitucionalización de la estabilidad presupuestaria, donde el Tribunal Constitucional hará ejercicio de sus facultades de control y sanción sobre los entes públicos que no favorezcan a los dictados de austeridad. Por lo tanto, no solo son límites económicos, ellos se transforman en límites constitucionales, adquiriendo una categoría fundamental por encontrarse en la norma fundamental.

Los márgenes establecidos por el principio de estabilidad presupuestaria se encuentra reflejada en el precepto segundo del artículo 135 CE, por él se prohíbe aumentar la autonomía financiera de las administraciones públicas sobre el “déficit estructural presupuestario” establecido por la Unión Europea en cada uno de los Presupuestos Generales del Estado. Asumiendo esto, se desvela con comodidad que el Tribunal Constitucional no defiende los intereses generales del pueblo español sino aquellos que la Unión Europea ha decidido que sean bajo la imposición de una reforma constitucional.

La norma en el punto tercero del artículo 135 establece una prioridad absoluta por el pago de los créditos con el objetivo de saciar al capital y los intereses de la deuda pública. A su vez, el artículo 135.4 establece el volumen máximo de deuda pública que pueden contraer las administraciones públicas en relación con el Producto Interior Bruto (PIB).

Entre los motivos que se arguyen para justificar la reforma de constitucional y su posterior desarrollo legislativo, hay que remitirse a la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica Estabilidad Presupuestaria y Estabilidad Financiera. El sentido de la estabilidad presupuestaria no es otro que el de “garantizar la financiación del sector público y los servicios de calidad sobre los que descansa el estado de bienestar” así como “ofrecer seguridad a los inversores respecto de la capacidad de la economía española para crecer y atender nuestros compromisos”.

Asumiendo estos objetivos, cabría contraponer una serie de argumentos con los aquí reflejados. Si la ley pretende priorizar el pago de la deuda pública con el establecimiento de un techo de gasto anual, en una situación de crisis económica, como la que causa la reforma, ¿cómo es posible mantener los servicios públicos a la par que el pago de la deuda en los márgenes que se establecerán de forma anual? Teniendo en cuenta que el pago de la deuda no es facultativo, sino obligatorio, ¿se puede garantizar que ese servicio público sea de calidad o solo que sea? Pues entonces nos encontraremos ante esencia, pero esencia sin el carácter simbólico. Lógicamente que el servicio público sea de calidad o no es una proposición lógico-deductiva lo suficientemente amplia como para que en ella se justifique la calidad en base a unos argumentos pobremente parciales y sin pretensión de que sean rigurosos y bajo unos valores positivos claro. Pues acaso, ¿no hubiese sido oportuno, en base a estos principios, que, como se dicta, se deba coordinar, el desarrollo legal de preceptos que establezcan qué es y cuando un servicio público es de calidad, y cómo debe coordinarse su

financiación con el pago de la deuda? La ley orgánica deja claro que la financiación de los servicios públicos es algo secundario – extraña forma de equiparse en la Exposición de Motivos si después la propio ley niega esa relación de igualdad - pues en el artículo 14 refleja la prioridad absoluta frente a cualquier otro gasto.

La norma es vinculante para todos los poderes públicos, siendo objeto por tanto la Administración central, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales, Administraciones de la Seguridad Social así como el resto de las entidades sujetos de Derecho Público (artículo 2). La norma se erige sobre el principio de estabilidad presupuestaria como aquel por el cual se conforman los Presupuestos y el resto de las gastos o ingresos de los sujetos anteriormente mencionados. La situación que se pretende es la de conseguir una sostenibilidad financiera a la hora de afrontar los retos que presenten la economía a corto y largo plazo. Por ello, esta sostenibilidad financiera se presenta como la capacidad estatal para financiar los compromisos económicos dentro de los límites establecidos por la regla de gasto. Regla de gasto que se presenta como el mecanismo por el cual se establece, a partir de acuerdo con la entidad europea correspondiente, la cifra que se establecerá como “techo de gasto”.

El cálculo por el cual se obtendrá el techo de gasto es fruto de la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española. Para el supuesto de obtención de ingresos superior a lo previsto, este se debe destinar de forma obligatoria a reducir la deuda pública, lo que vuelve a hacer visible la limitación de la esfera de acción económica de los diferentes entes públicos, pues deben subordinar su economía a los dictados de la norma.

Sobre la necesidad de la reforma es interesante reflejar que ya existía normativa semejante, que permitía los mecanismos que contenía la modificación. La Ley 18/2001, de 12 de diciembre General de Estabilidad Presupuestaria, modificada más tarde por la Ley 15/2006, de 26 de mayo, presentaba la capacidad de fiscalizar la capacidad presupuestaria de las Comunidades Autónomas por el estado central. Con la norma la estabilidad de fijaba en consonancia al acuerdo establecido entre la Comunidad Autónoma y el Ministerio de Economía y Hacienda. Esta normativa fue cuestionada ante el Tribunal Constitucional bajo el argumento de una reducción expresa de la soberanía, por consiguiente, de la capacidad autónoma de la Comunidad Autónoma.

Ante la problemática, la Sentencia del Tribunal Constitucional 134/2011 de 20 de julio, presenta la plena constitucionalidad del proceso de estabilidad presupuestaria dado que se encuentra en los parámetros de la coordinación necesaria entre la Hacienda nacional y autonómica⁴⁰. La limitación de la capacidad soberana para decidir cierto contenido presupuestario es necesaria pues afecta a la situación de la política económica general, por lo tanto, es válida cierta intromisión dado que se encuentra respaldada por los intereses generales. La reforma del artículo 135 aumenta la capacidad del Estado nacional en la relación con las Comunidades Autónomas mediante mecanismos de control que ya no permiten ese acuerdo bilateral antes mencionado, pues el aumento competencial del estado desemboca en unilateralidad, al igual que un endurecimiento de las circunstancias sancionadoras por incumplimiento del déficit, pudiendo llegar a establecer medidas de ejecución forzosa bajo el fin de retornar a la situación de cumplimiento.

Lo que distingue la relación del principio de estabilidad y sostenibilidad financiera entre la Comunidad Autónoma y el Estado español, y entre este y la Unión Europea es notoria. Mientras que la primera no supone una pérdida de la soberanía financiera del Estado, pues la estabilidad se realiza en un marco estatal acordado, la segunda se escapa dentro de esta marco estatal y pretende asumir las funciones propias de una estructura estatal sin este serlo. La carencia de unidad total propia de una estructura supraestatal como es la Unión Europea supone una pérdida de soberanía que conlleva una reducción de la capacidad de decisión democrática de los ciudadanos sobre las decisiones que influyen en cómo se tiene que gestionar el Estado.

La acción de esta norma es de eficacia directa y completa salvo en casos excepcionales. El apartado 3 del artículo 11 plantea tres supuestos por los cuales las diferentes administraciones públicas estatales pueden incurrir en déficit estructural. La lista se presenta bajo la noción de *numerus clausus*, por lo que no cabe más supuestos que los que aquí se redactan. Las tres ocasiones en la que el principio de estabilidad presupuestaria quedará desactivado en el caso de catástrofe natural, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de la administración pública, previa

⁴⁰Urrutia Libarona, I. (2015), “Crisis económica, estabilidad presupuestaria y recentralización de competencias” en Nogueira López, A. (coord.), *Crisis, derechos sociales e igualdad*, Tirant lo Blanc, pp.77-115.

aprobación de la mayoría absoluta del Congreso de los Diputados. De este último supuesto hay que realizar unas breves notas como es señalar que este abre la posibilidad a cierta arbitrariedad debido a no ser una noción precisa. Además, debemos entender que esta situación de emergencia es según considere una mayoría absoluta del Congreso de los Diputados que tiene este carácter, dejando una falla a romper con este principio por el hecho de un grupo parlamentario tenga la mayoría necesaria y la posibilidad de aplicar este precepto. Cabe mencionar también que la recesión económica grave es según la consideración aplicada por lo dispuesta a la normativa europea, anulando una vez más la capacidad de decisión del Estado español. No obstante, el conjunto de estas medidas tienen un carácter temporal, pues la situación natural es la del acatamiento de los principios ya descritos.

6.- CONCLUSIONES

Las políticas económico-financieras que adopte un Estado determinan el devenir que este seguirá en un futuro. En consecuencia, la capacidad de decisión y gestión de la Hacienda Pública es crucial. De ahí la relevancia de nuestra incorporación en la Unión Europea, que limita o condiciona nuestra soberanía fiscal y presupuestaria, determinando tanto nuestra producción normativa en este ámbito, como su contenido.

En España, el sistema tributario-financiero presenta una bifurcación entre aquellas figuras donde la Unión Europea ha intervenido y donde la competencia sigue en el *leviathán* estatal. Las diferentes normativas vistas en el presente trabajo nos hace llegar a la conclusión sobre el sentido de la comunitarización. En un primer momento, el Estado, se suscribe de forma expresa y voluntaria a la misión de construir un ente que deje atrás la idea del Estado-nación que se había conocido hasta el momento. La decisión es impulsada con la construcción de un andamiaje jurídico-político que supone la participación en un nuevo marco de relaciones internacionales donde la cooperación y el entendimiento entre los diferentes sujetos (con soberanía o sin ella) se hace condición necesaria de mantenimiento del *status quo*.

La nueva etapa de las relaciones internacionales se presenta bajo el disfraz de una apertura hacia nuevos horizontes comerciales sin trabas aparentes. La Unión Europea desde su creación se suscribe a la voluntad de crear un marco comercial y económico en el interior de sus frontera, y con unión de decisión en el exterior, que le permita asumir el reto de apertura

económica que deparará un crecimiento del bienestar exponencial. La consecuencia inmediata que conlleva es la creación de un marco jurídico fiscal que haga compatible la libertad económica sin generar falla alguna. Así, los diferentes Estados ceden su soberanía fiscal con el objetivo de participar en la nueva relación económica llamada globalización.

El Estado español, en este orden, decide sacrificar parte de la soberanía sobre las competencias fiscales con el fin de amoldarse a un proyecto europeo donde España se jugaba un crecimiento económico y de apertura política tras los negros y duros años de la etapa pre-democrática que había vivido. Por ello, asume el riesgo de la puesta en manos de agentes externos de estas competencias, asumiendo que esta pérdida genera una consecuencia clara como es la disminución de la capacidad de administración del Estado, por tanto, de todos los ciudadanos que habitan en él.

La subsunción formal y material a las directrices de la Unión Europea es evidente pues se presenta sobre aquellas áreas motrices en el funcionamiento de cada estructura impositiva. El sentido de estas modificaciones es debido a que son las áreas con mayor capacidad de incidencia y de efectividad sobre la construcción de cualquier sistema común que se pretenda construir.

España, ha realizado ya un importante recorrido de la mano de la Unión Europea. La creación de un sistema jurídico dependiente, como lo son los beneficios y perjuicios que ha supuesto esto sobre el devenir de España. La pregunta parece clara, ¿Merece la pena el sacrificio de áreas tan cruciales para cualquier soberanía?

7.- BIBLIOGRAFÍA

1. Agencia Tributaria, (2019), “Nota informativa de La AEAT participa en la primera reunión de directores de administraciones tributarias de países de la UE (GPS Fiscal) 4/10/2019” pp.1-3.
2. Álvarez Hermosín, M. (2012), “Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Las operaciones triangulares”. *Estudios y comentarios legislativos*, pp. 669-696.
3. Arnaiz Arnaiz, T. (2014), “Operaciones intracomunitarias de bienes”, en Arnaiz Arnaiz,T (coord.), *Fiscalidad Práctica 2014 : Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*, Lex Nova , pp. 1-1216.
4. Barciela Pérez, J.A. (2017), “Medidas de Buena Gobernanza Fiscal y Planificación Fiscal Agresiva en la UE”, *Revista Quincenal fiscal* num. 14/2017, pp.39-60.
5. Burgio, M. (1977), “La armonización fiscal en la C.E.E : Balance y perspectivas” *Revista de economía política*, num.77, pp. 231-254.
6. Calvo Vérguez, J. (2011),“La tributación de las llamadas operaciones triangulares en el IVA : análisis de la STJUE de 22 abril de 2010 (As. C- 536/2008 y C- 539/2008, X y Facet BV/ Facet trading BV)”, *Revista Aranzadi Unión Europea* num. 1/2011, pp.29-33.
7. Calvo Vérguez, J. (2018), “La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y sus modificaciones posteriores orientadas a fortalecer el intercambios automático de la información”, *Revista Aranzadi Unión Europea* num.8/2018, pp. 1-34.
8. Cayón Gallardo, A.M; Falcón y Tella, R; De la Hucha Celador, F. (1990), *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Ministerio de Hacienda, pp .1-816.
9. Cazorla Prieto, L.M. (2019), *Derecho Financiero y Tributario: parte general*, Thomson Reuters, pp.1-708.

10. Falcón y Tella ,R. (1988), *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Civitas, Madrid, pp.1-432.
11. García-Torres Fernández ,M.J. (2013), *Fiscalidad empresarial en Europa y Competitividad* . Tirant lo Blanc, pp. 1-478.
12. García-Torres Fernández, M.J. (2019), “Móviles económicos válidos, como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Quincenal fiscal* num.17/2019, pp.19-58.
13. García-Rozado González,B.(2008), “Tratamiento fiscal de los Instrumentos financieros tras la reforma contable”, *Carta Tributaria*. CISS num. 13, pp.3-24.
14. Gascón Catalán, J (2013), *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*,Civitas -Thomson Reuters, pp. 1-352.
15. Hinojosa Torralvo, J. J.(2006), Prólogo al libro de Fernández Marín, F., *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 25 y 26 .
16. López Espadafor, C. (2014), “Territorio y Poder Financiero : perspectiva interna, internacional y de la Unión Europea”, en García-Fresneda Gea, F(coord.), *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectiva de reforma*. Tirant lo Blanc, pp.19-44.
17. López Espadafor, C. (2018), “La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición”, *Revista Quincenal fiscal*, Aranzadi, núm. 1/2018, pp.23-54.
18. López Espadafor, C.; García Guerrero, D. (2019), “Documento de Trabajo 13/2019 : La Administración aduanera” ,*Instituto Estudios Fiscales*. pp.1-50.
19. Quintás Bermúdez, J. (2018), “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes : Directiva (UE) 2018/822 del Consejo , de 25 de mayo de 2018 (“DAC6”): síntesis y crítica.”, *Revista Quincenal fiscal* num.22/2018, pp. 53-80.

20. Sánchez López, M.E. (2015), “ La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información ”, *La Ley Unión Europea*, num. 27 ,pp.1-20.
21. Sánchez Sánchez, A. (2002), *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Deusto S.A, pp. 1-182.
22. Soler Belda, R. (2015), *La progresividad en las reformas tributaria*, Dykinson, pp. 1-352.
23. Shoup, C. S. (1967), *Fiscal Harmonization in Common Market*, Columbia University Press, Nueva York, citado por Corona, J-F. y Valera, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel, Barcelona, 1989, 1ª ed., pp. 1-1142.
24. Macarro Osuna, J.M. (2019), “El nuevo régimen de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única : ¿un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores?”, *Revista española de Derecho Financiero* num 181/2019, pp.179-234.
25. Mata Sierra, M.T. (2018), “La armonización fiscal de los Impuestos Especiales” *Revista jurídica de la Universidad de León*, num 5, pp 41-64.
26. Manson, R.; Knoll, M. (2011), “What is tax discrimination?”, *Yale Law Journal. Volumen 121/2011*, pp.1017-1116.
27. Pascual García, J. (2014),*Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, Ejecución y Control*, *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, pp. 1-1056.
28. Urrutia Libarona, I (2015) “Crisis, derechos sociales e igualdad” en Nogueira López, A.(coord.), *Crisis económica, estabilidad presupuestaria y recentralización de competencias*, Tirant lo Blanc, pp.77-115.
29. Wägenbaur, R. (1975), “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”, *Revue de Science Financière* , núm. 1, pp. 5-23.

