

























































menores ingresos fiscales en el futuro y critica sobre todo las “grandes dificultades para calcular las consecuencias económicas que tendría la BICCIS para la recaudación de los Estados Miembros”<sup>22</sup>. Otro argumento en contra es la falta de confianza en cuestiones de colaboración entre las distintas administraciones tributarias europeas y añade como ejemplo la existencia de profundos déficits en el intercambio de información tributaria.

Respecto a la posibilidad de llevar a cabo el proyecto a través del procedimiento de la *cooperación forzosa*, se teme que cuando algunos Estados no participan en el proyecto, en consecuencia aún podría incrementarse la competencia fiscal, en vez de disminuirla, por tanto se prefiere la aprobación de un proyecto BICCIS con unanimidad entre todos los Estados. Además se critica el mecanismo de la fórmula de reparto (art. 86). Por un lado se considera un perjuicio para su industria altamente tecnologizada, no poder incorporar el fondo de comercio creado por las empresas en el cómputo de los activos. Por otro lado, Alemania, siendo un país exportador, preferiría el cómputo de las ventas en origen, en vez de computarlas en destino.

Una particularidad del país germano es, que la mayoría de sus empresas están organizadas en la forma jurídica de sociedades personalistas, que tributan en el IRPF a nivel de sus socios y no en el IS. Alemania pretende incluir también a estas empresas en el texto de la Directiva. Se rechaza además el previsto tratamiento fiscal de los gastos en I+D+i y de las provisiones para pensiones, porque se teme una disminución importante de la base imponible. Alemania quiere, además, que la aplicación de la BICCIS sea obligatoria para evitar la existencia de varios sistemas paralelos del IS. Un aspecto particular de este país es que el Impuesto sobre Sociedades solo juega un papel subordinado frente al IAE. La recaudación por el IAE supera la del IS por el factor tres por eso Alemania necesita incorporar también el IAE en el cómputo de la BICCIS a todos los efectos<sup>23</sup>.

A pesar de las críticas existentes frente a la iniciativa BICCIS, la mayoría de las opiniones, expresadas por los órganos de gobierno y legislativos alemanes, apoyan la idea de una base imponible común y consolidada, y ven las siguientes ventajas:

- Aumento de transparencia de los impuestos societarios en la UE.
- Posibilidad de reducir los costes de la administración fiscal para las empresas transfronterizas.
- Quitar obstáculos administrativos para la actividad intracomunitaria de las empresas.
- Promoción del objetivo global de mercado único mediante la eliminación de la competencia fiscal perjudicial.

Otros objetivos pronunciados por Alemania consisten en la eliminación definitiva del problema de los precios de transferencia y la realización de la base imponible común y de la consolidación en un sólo paso. Se preferiría que la consolidación estuviera

<sup>22</sup> <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2011/05/13/berlin-bremst-ccctb-projekt-%E2%80%93-von-der-gkbb-zur-gkb/>

<sup>23</sup> La recaudación por el IAE en 2010 fue de 35.711 millones de € mientras la del IS solo fue de 12.041 millones.

acompañada por una armonización de los tipos de gravamen y la garantía de un reparto justo de la recaudación fiscal<sup>24</sup>.

*Bélgica.*- La Comisión de Hacienda (*Budget Committee*) emitió el 17 de mayo un informe, opinando que la propuesta BICCIS es conforme al principio de subsidiariedad. La conformidad con el principio de proporcionalidad no ha sido investigada.

*Bulgaria.*- (comunicado 38/2011 al Parlamento Europeo, del 16 de mayo de 2011). El Comité para asuntos europeos y control de los fondos europeos búlgaro, órgano competente en esta materia, rechaza la propuesta de directiva BICCIS. Según explica, teme que su implantación quitaría las ventajas competitivas y la variedad de los sistemas fiscales, lo que tendría como consecuencia el traslado de inversiones extranjeras hacia países terceros con condiciones fiscales más ventajosas.

Entre los aspectos más criticados se menciona el mecanismo de la fórmula de reparto que según el lado búlgaro no representa criterios objetivos porque no considera las particularidades económicas de los Estados Miembros y los desniveles aún existentes entre desarrollo económico y bienestar. Para el caso búlgaro se estima una subida de tipos impositivos en 3 o 4 puntos porcentuales, para equilibrar las pérdidas provocadas por la aplicación de la fórmula de reparto. Teme que la introducción de dos sistemas paralelos en la administración de la BICCIS (sistema nacional y BICCIS) conllevaría un aumento de costes, tanto para la administración pública como para las empresas, incluso prevé casos de discriminación cuando el mismo hecho imponible es tratado en grupos distintos de sujetos pasivos. Critica además que la propuesta prevé una separación de las reglas fiscales de las reglas contables.

Respecto a la aplicación del principio de subsidiariedad argumenta que la Comisión no sabe convencer con sus datos cualitativos y cuantitativos aportados y que los objetivos de la BICCIS también podrían ser alcanzados a través de la aprobación de medidas nacionales o bilaterales y que por tanto la medida propuesta de una directiva es desproporcionada. Otro objetivo del proyecto, la abolición de los precios de transferencia, no se soluciona, más bien se conseguirá un traslado del problema dentro del grupo.

*Dinamarca.*- El proyecto BICCIS fue examinado por la Comisión de Impuestos (*Taxation Committee*) y la Comisión de Asuntos Europeos (*European Affairs Committee of the Danish Parliament*). Su dictamen no ofrece una posición en contra ni a favor del proyecto, más bien alegan que existe un elevado número de cuestiones sin resolver antes de poder tomar una posición definitiva. Entre las cuestiones pendientes de resolver se menciona el aspecto de un tipo de gravamen mínimo en el IS (*Corporate Tax Restraint*), la utilización del tipo de gravamen como un instrumento coyuntural, y cuestiones sobre si todas las autoridades tributarias de la Unión tienen suficientes competencias para actuar como autoridad tributaria principal, previsto en el borrador de directiva. Además se valora como insuficientes los estudios realizados para calcular los efectos recaudatorios de la BICCIS, se teme un desplazamiento de bases imponibles entre los Estados Miembros. Una opinión

---

<sup>24</sup> Bundestagsdrucksache 17/5748 del 5 de mayo de 2011 y Beschluss 884 des Bundesrates, del 17 de junio de 2011: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) KOM (2011) 121 endg.; Además Bundesratsdrucksache 281/06 (B) y 463/07 (B).

minoritaria en las Comisiones ve incompatible la propuesta BICCIS con el principio de subsidiariedad.

*España.*- La Comisión Mixta para la Unión Europea emitió su informe el 11 de mayo de 2011. Previamente a la emisión de su informe se ha recibido un informe de la Secretaria de Estado de Asuntos Constitucionales y Parlamentarios, así como escritos de las Cortes de Aragón y del Parlamento Vasco. En ninguno de ellos se cuestiona el respeto del principio de subsidiariedad por la iniciativa legislativa europea examinada. La Comisión Mixta entiende que la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) es conforme al principio de subsidiariedad.

En la motivación la Comisión Mixta alega que la co-existencia de 27 sistemas fiscales paralelos supone una barrera importante al mercado único al igual que el régimen complejo de los precios de transferencia, la carga administrativa, los costes de conformidad y la inseguridad jurídica que esto supone. La Comisión ve la necesidad de que *“La naturaleza de los problemas señalados exige un enfoque común y solo pueden resolverse mediante la adopción de legislación a escala de la Unión Europea, puesto que revisten un carácter fundamental transfronterizo.”* Resumiendo opina *“que la propuesta se justifica en virtud del principio de subsidiariedad, ya que la acción de los Estados miembros a nivel individual no permitiría alcanzar los objetivos previstos.”*

*Eslovaquia.*- (comunicado 42/2011 al Parlamento Europeo, del 26 de mayo de 2011): El breve comunicado comienza con la manifestación de que la República Eslovaca no tiene intención de armonizar los impuestos directos en la Unión Europea. Además prevé que la propuesta BICCIS podrá influir de forma negativa en el crecimiento del PIB y la cuota de empleo a nivel comunitario. Añade que la propuesta hecha no convence respecto a sus fines declarados de una simplificación y mayor eficiencia de los sistemas fiscales dentro de la Unión, más bien podrá provocar un aumento de costes en la gestión fiscal y una mayor carga administrativa. Critica que el análisis hecho no informa sobre las consecuencias particulares para la recaudación de las Haciendas nacionales y que la propuesta de directiva no es conforme al principio de subsidiariedad (art. 5 TCE).

*Irlanda.*- (comunicado 43/2011 al Parlamento Europeo, del 27 de mayo de 2011): Irlanda opina que la Comisión ha incumplido el requisito de determinar y valorar los indicadores cualitativos y cuantitativos necesarios para demostrar que la aplicación de la Directiva BICCIS tendría una mayor utilidad, a la que se podría conseguir con medidas nacionales y bilaterales. En concreto opina que la documentación presentada por la Comisión ni demuestra que es la mejor opción para conseguir los objetivos proclamados, ni que la situación actual con 27 sistemas fiscales paralelos impide el funcionamiento del mercado interior. Además se eleva la sospecha de que la BICCIS solo favorece a grupos grandes de empresas y que desfavorece principalmente a Estados Miembros de menor tamaño, entre ellos Irlanda.

En cuanto a los ingresos fiscales teme efectos desproporcionados entre los Estados Miembros, en concreto un retroceso de los ingresos fiscales, del PIB, de las inversiones procedentes del extranjero y un aumento del desempleo. Especialmente critica que parte de las previsiones de la Comisión se basan en suposiciones y que los estudios cuantitativos realizados son insuficientes. Otro punto de disconformidad son las competencias en el asunto, Irlanda recuerda que la Comisión no posee competencia legislativa sobre los impuestos directos y recomienda que la Comisión

se debería abstener de hacer propuestas que podrían afectar a la soberanía nacional de los Estados, aunque sea de forma indirecta.

*Italia.*– Se adoptó una postura relativamente positiva frente al proyecto BICCIS. La Cámara de diputados opina que una base imponible consolidada podría ayudar a superar el problema de la doble imposición, además ve como aspecto positivo una “reducción sustancial” de los obstáculos fiscales administrativos para los grupos de empresas transfronterizas. Se valora la iniciativa BICCIS como un “paso positivo inicial” hacia una mayor armonización de la política fiscal.

Sin embargo, se percibe la propuesta BICCIS en su estado actual como un mero borrador que previsiblemente no “va a aportar resultados significativos”. Se critica la ausencia de regulación de algunos aspectos cruciales, como son tipos de gravamen unificados, o al menos la fijación de un tipo máximo y mínimo (*Minimum and Maximum Range Level*). Además se preferiría una BICCIS obligatoria, porque se teme que los efectos de la BICCIS opcional serían marginales. Otro aspecto criticado es, que la propuesta cumpliría más las necesidades de grandes grupos de empresas, pero deja algo al margen las pequeñas y medianas empresas, que tienen importancia especial para la economía italiana. Al igual que en el caso alemán, existe la necesidad de adoptar e incorporar el Impuesto de Actividades Económicas italiano (IRAP) en el conjunto de la propuesta BICCIS.

*Lituania.*– Distintas Comisiones, pertenecientes al Parlamento, investigaron la cuestión de subsidiariedad. La Comisión de Hacienda y Finanzas (*The Committee on Budget and Finance*) llegó a la conclusión de que la propuesta BICCIS supone una infracción al principio de subsidiariedad. La Comisión de Auditoría (*Committee on Audit*) opina que hay una posible contradicción al principio de subsidiariedad, mientras que la Comisión de Economía (*Committee on Economics*) cree que la propuesta es compatible con el principio de subsidiariedad. La Comisión de Asuntos Europeos (*Committee on European Affairs*) teniendo en cuenta estas opiniones, considera que la propuesta es compatible con el principio de subsidiariedad, pero propone realizar un análisis más profundo, antes de presentar sus resultados al parlamento lituano.

*Malta.*– (comunicado 41/2011 al Parlamento Europeo, del 20 de mayo de 2011): Malta, siendo el país comunitario más pequeño, redactó un extenso comunicado al Parlamento Europeo. Comienza su análisis con la constatación de que la propuesta no alcanzará su objetivo principal de eliminar los obstáculos para la consecución del mercado interior. El parlamento más bien defiende el punto de vista de que este objetivo se podrá conseguir de mejor forma con la realización de medidas nacionales y añade que cuestiones acerca de la fiscalidad directa no caben en la competencia de la Comisión, descartando así la aplicación del art. 115 TFUE.

En su opinión, la Comisión está vulnerando el principio de la subsidiariedad y descalifica a la BICCIS como *f fuente de incertidumbre*. Basa su opinión en los hechos de que no existen fuentes de interpretación para las administraciones fiscales, ni para los tribunales. La opcionalidad de la propuesta se ve favorable para empresas grandes pero como un aumento *de complejidad* para empresas pequeñas. Respecto a los tipos impositivos ve el peligro de una modificación forzada, frente a una realidad de una menor recaudación, que obligaría a los Estados a subir los tipos.

El problema de los precios de transferencia no se resolvería por dos razones: primero habrá un grupo que siga utilizándolo, al no optar por la BICCIS y segundo seguirá



existiendo en el caso de distintos grupos de empresas bajo el techo de un mismo consorcio. El Parlamento recuerda que ya existen mecanismos para arbitrar posibles diferencias al respecto, en primer lugar el convenio arbitraje y en segundo lugar los convenios de doble imposición. Respecto al tema de la evasión fiscal y las prácticas fiscales perjudiciales, el Parlamento recuerda que ya existe el grupo *Código de Conducta* y que su labor justifica la ausencia de más medidas.

La fórmula de reparto presentada se considera inadecuada porque favorece aquellas economías donde el factor trabajo (todavía) ocupa un papel importante mientras que perjudica a aquellas economías con un alto nivel de productividad. Otro efecto de la fórmula será un efecto distorsionador porque la fórmula no representa adecuadamente la estructura económica de una empresa moderna y se teme el desplazamiento de inversiones hacia el extranjero. En las conclusiones subraya que la Comisión no ha demostrado de manera suficiente la utilidad de sus propuestas y que tampoco demostró que no se pueda lograr los efectos deseados a través de medidas de iniciativa nacional. Valora que la propuesta BICCIS contradice el principio de subsidiariedad y propone rechazarlo.

*Países Bajos.*– (comunicado 35/2011 al Parlamento Europeo, del 3 de mayo de 2011): El comunicado principalmente hace referencia al principio de subsidiariedad, y dice que su aplicación no estaría justificada porque las medidas propuestas también se podrían conseguir con medidas fiscales unilaterales y bilaterales. En primer lugar critica que la implantación de la BICCIS provocaría consecuencias desiguales para los Estados miembros, en el sentido de que favorecería a algunos y perjudicaría a otros. En particular, prevé para los Países Bajos, una disminución del PIB hasta el 1,69 por 100 y una disminución de inversiones nuevas en 1,84 por 100 puntos porcentuales. Por ende podría provocar una disminución de los ingresos fiscales, que no se especifica en cifras, pero critica que los datos aportados por la Comisión al respecto son insuficientes.

El Parlamento subraya, que la fijación de los tipos impositivos es competencia exclusiva de los Estados miembros y que la Comisión influiría, aunque de forma indirecta, en este privilegio y expresa el deseo a una mayor reserva por parte de la Comisión. Además, pondera que las medidas propuestas superan los requisitos del principio de proporcionalidad. Un ejemplo claro de desproporcionalidad es la incorporación de dos sistemas fiscales paralelos y los costes que provocaría su mantenimiento. Mantener dos sistemas a la vez solo tendría justificación si las ventajas sustanciales superarían a los costes, hecho que según la opinión del parlamento no es probable. Al igual que los demás Estados critica el sistema de fórmula de reparto y ve especialmente perjudicial para los Países Bajos, que los activos inmateriales y financieros no forman parte del cómputo porque las empresas holandesas tienen en ello una ponderación muy por encima del promedio europeo.

Sin embargo, el informe termina con unas nociones de tono positivo, mencionando que para un grupo minoritario en el parlamento prevalecen los posibles efectos positivos de la propuesta. Destaca entre ellos la disminución del esfuerzo administrativo para las empresas, una simplificación del sistema fiscal y un posible fin de la competencia fiscal perjudicial entre los Estados miembros, en lo que a los tipos impositivos se refiere (*Race to the Bottom*).

*Polonia.*– (comunicado 40/2011 al Parlamento Europeo, del 13 de mayo de 2011): La propuesta que hace el Parlamento polaco se refiere únicamente al estudio del cumplimiento del principio de subsidiariedad y deja al margen otras cuestiones. En su

juicio final el parlamento opina que la propuesta BICCIS es incompatible con el principio de subsidiariedad (art. 5.3 TUE) porque la Comisión Europea carece de autoridad legal para aprobar normas en materia de impuestos directos.

Su juicio toma como referencia los art. 113-115 TFUE y argumenta que el art. 113 deja claro que la Unión Europea tendrá competencias en materia de impuestos indirectos, y en conclusión no en materia de los directos. Del art. 114 destaca que en su apartado dos se excluye su aplicabilidad para la materia de impuestos. El intento de la Comisión, utilizar el art. 115 para realizar el proyecto BICCIS es descalificado como *infracción contra derecho vigente* porque infringe el art 113 TFUE y el art. 5.2 Tratado de la Unión Europea. Critica además que la Comisión Europea se ha pasado de sus competencias y que ha tomado medidas en un ámbito, que es competencia exclusiva de los Estados Miembros.

*República Checa.*- La Comisión para Asuntos Europeos emitió su informe sobre la iniciativa BICCIS el 26 de mayo de 2011 (resolución n.º 99). En su dictamen concluye que la propuesta es incompatible con el principio de subsidiariedad y recomienda al gobierno no apoyarla, incluso denomina al proyecto BICCIS “inaceptable” para la República Checa (punto 2).

*Reino Unido.*- (comunicado 39/2011 al Parlamento Europeo, del 16 de mayo de 2011): En primer lugar se critica que la propuesta hecha por la Comisión y los correspondientes estudios ofrecen graves defectos que disminuyen la credibilidad de los resultados presentados. La Cámara Baja del Parlamento británico no comparte la idea de la Comisión Europea de que los objetivos señalados en el borrador solo podrían alcanzarse con la implantación de una base imponible común y consolidada a nivel comunitario. Más bien defiende el punto de vista, que estos objetivos también son alcanzables mediante soluciones bilaterales o medidas informales. Además ni se ven razones suficientes para la aplicación del principio de subsidiariedad, ni se cumple el requisito de proporcionalidad. Añade que en el hipotético caso del comienzo de negociaciones oficiales sobre la BICCIS en el futuro, se requerirá más pruebas por parte de la Comisión que demostrarán el cumplimiento del principio de subsidiariedad y de proporcionalidad.

*Rumania.*- (comunicado 45/2011 al Parlamento Europeo, del 31 de mayo de 2011): Rumania ve incompatible la propuesta de directiva BICCIS con el principio de subsidiariedad. Según la interpretación que hace, una ampliación de las competencias de la Unión a través del art. 115 TFUE, basado y enmarcado en la aplicación del principio de subsidiariedad, no estaría justificada porque la soberanía fiscal de un Estado comprende tanto la soberanía sobre tipos de gravamen como sobre la determinación de la base imponible. Una mera reducción de la soberanía al control de los tipos de gravamen, tal y como lo prevé la BICCIS, recortaría esta soberanía de manera grave. Por tanto califica los argumentos de la Comisión de “ilógicos” y “poco fundados”. Además opina que las pruebas cualitativas y cuantitativas que aporta la Comisión son insuficientes. Esta opinión tiene como punto de partida la idea de que no existen criterios objetivos suficientes que justifiquen el uso del art. 115 para limitar la competencia de los Estados Nacionales en materia de los impuestos directos.

Argumenta que los estudios realizados por la Comisión son incompletos y que además son perjudiciales para el caso particular de Rumania. En concreto, alega que los resultados que aporta el modelo CORTAX son insuficientes, y que la Comisión intenta compensar esta insuficiencia con suposiciones positivas para el futuro que

carecen de pruebas. Respecto a la fórmula de reparto, critica que la elección de los tres factores de reparto no es equilibrada y resulta injusta y que su aplicación tendría como consecuencia el descenso de recaudación fiscal en el país. La ausencia de predicciones comprobables sobre las consecuencias para la recaudación que tendría el reparto de las bases imponibles entre los Estados miembros, es valorado como un factor que genera incertidumbre. Rumania teme que los Estados miembros, a través de la modificación de los tipos de gravamen, tendrían que adaptarse a una menor recaudación de impuestos, y que una modificación del tipo de gravamen en un Estado miembro provocaría modificaciones de los tipos en otros Estados, lo que por su parte generaría incertidumbre entre los inversores y empeoraría el clima para inversiones en general.

Respecto al ahorro de gastos administrativos, provocados por sinergias de eficiencia, Rumania comparte la postura de la Comisión, pero añade que la consolidación de beneficios de los grupos estaría refinanciada en parte con dinero público y que la Comisión no ha estimado este efecto económico para las Haciendas nacionales. Se espera además un aumento de gastos administrativos, derivado por el mantenimiento paralelo de dos sistemas del IS, debido a la opcionalidad de la BICCIS.

*Suecia.*– (comunicado 37/2011 al Parlamento Europeo, del 16 de mayo de 2011): Entre los países que expresaron su opinión sobre el proyecto BICCIS, Suecia es uno de los pocos que adopta una postura positiva. En una valoración global el parlamento (*Riksdag*) destaca que la propuesta de directiva es incompatible con el principio de subsidiariedad. Acuerda que el Impuesto sobre Sociedades es parte íntegra del sistema fiscal del país y que Suecia sabe mejor que la UE planificar y utilizar los ingresos del impuesto para conseguir sus fines económicos y políticos, tanto a nivel nacional como a nivel europeo. Añade que los sistemas fiscales del IS en cada Estado miembro consideran las particularidades e individualidades de las economías de cada país, y que un IS con base imponible unificada reduciría la competitividad, lo que por su parte podría perjudicar la productividad en los países. Menciona como ejemplo que la fórmula de reparto sería un recorte demasiado grande de soberanía fiscal y que esta competencia tendría que quedarse en manos de los Estados miembros.

Sin embargo hay cierto tono positivo respecto a algunas de sus ideas. Suecia apoya principalmente una simplificación del sistema administrativo y menores restricciones respecto a la aportación de documentos dentro de la UE. También ve positivo la propuesta de compensación de pérdidas entre grupos comunitarios de empresas y apoya medidas para disminuir la doble imposición internacional. Concluye su breve toma de posición con la opinión que el proyecto de la Comisión mantiene propuestas que podrán ayudar a coordinar de mejor forma el Impuesto sobre Sociedades en la UE y que por tanto podrán conllevar importantes ventajas para grupos de empresas y la realización de inversiones. Por tanto, Suecia no rechaza la BICCIS en su conjunto, más bien ve ciertas ventajas que su realización podrá aportar y centra su negativa en la incompatibilidad de la iniciativa con el principio de subsidiariedad.

### 3.3. Resumen de las posturas de los Estados nacionales de la UE

Como primer resultado podemos decir que de ninguna manera existe unanimidad entre los Estados comunitarios sobre la Propuesta de directiva. Más bien, tenemos una amplia gama de opiniones individuales que versan desde su estricto rechazo hacía una leve tendencia positiva frente al proyecto, pero con ciertas reservas.



A pesar de su dificultad, intentaremos clasificar esta diversidad de opiniones de la siguiente manera:

- Grupo 1: aquéllos países que rechazan la propuesta BICCIS en su conjunto, sea por su supuesta incompatibilidad con el principio de subsidiariedad o sea por algunas de sus ideas que van en contra de sus intereses. Es evidente que entre los mayores opositores al proyecto encontramos también a aquellos países que de alguna forma son identificables como “promotores” de la competencia fiscal perjudicial en la UE (Bulgaria, Eslovaquia, Holanda, Irlanda, Malta, Polonia, República Checa, Reino Unido, Rumania). La razón principal para su postura de rechazo puede ser que estos Estados son los ganadores de la situación de competencia fiscal que vivimos en la actualidad y temen un empeoramiento de este estatus.
- Grupo 2: tenemos otro grupo de Estados que tienen una postura más favorable frente al proyecto, pero probablemente tampoco lo van a apoyar en su forma actual porque no están de acuerdo con algunas de sus ideas (Alemania, España, Italia, Suecia).
- Grupo 3: aquellos Estados que aún no se han pronunciado sobre el proyecto.

Sin embargo, esta clasificación tiene que comprenderse con matices. Por ejemplo, en la opinión de Alemania, a pesar de sus múltiples críticas, también se puede notar cierta simpatía para el proyecto BICCIS, pero el gobierno ha dejado claro que no lo apoyaría en su versión actual. Además hay que distinguir entre aquellos Estados que contestaron a la propuesta de la Comisión vía el procedimiento oficial previsto para estos casos (art. 6, del protocolo n.º 2, sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad) y otros Estados que se han pronunciado a través de sus propios medios oficiales de publicación. Finalmente cabe distinguir entre aquellos casos, en que la opinión sobre la BICCIS fue ratificada por el parlamento de un Estado nacional y aquellos casos en que el pronunciamiento solamente refleja la opinión de alguna o varias Comisiones oficiales.

Dejando el ámbito subjetivo, podemos observar que el punto de partida de todas estas opiniones es la conformidad o inconformidad con el principio de subsidiariedad, tal y como lo prevé el art. 5.3 TUE. La mayoría de los Estados opina que la iniciativa de directiva no es conforme a tal principio y deniega de tal manera a la Comisión Europea la competencia para llevar a cabo tal proyecto. Solo un grupo reducido de Estados (España, Italia, Lituania) opina que existe compatibilidad con tal principio. Aquellos Estados que ven una inconformidad argumentan, que las ideas propuestas por la Comisión también podrán ser alcanzadas con medidas nacionales, sin necesidad de una legislativa comunitaria, que además supondría una superación de sus competencias.

Encontramos en el fondo la causa principal para el rechazo del proyecto que no siempre se menciona pero que es la aversión de muchos Estados a ceder más poderes soberanos a instituciones comunitarias. Algunos Estados (Eslovaquia, Irlanda, Malta, Reino Unido, Rumania) interpretan la propuesta BICCIS claramente como una involucración en su soberanía nacional. Detrás de este rechazo está también el temor a una disminución de sus ingresos fiscales, recaudados por el Impuesto sobre Sociedades. En este contexto, varios Estados mencionan que los informes económicos realizados por la Comisión Europea, que calculan sobre el impacto recaudatorio de la BICCIS, son insuficientes y que no reflejan la realidad.

Un aspecto criticado con frecuencia es la opcionalidad del sistema BICCIS. Varios Estados (Alemania, Bulgaria, Eslovaquia, Italia, Rumania) preferían la utilización de un

sistema obligatorio y la abolición de los sistemas nacionales del IS al mismo tiempo. Los argumentos contra un sistema opcional son que la co-existencia del sistema BICCIS con el sistema “tradicional” del IS provocaría importantes costes adicionales, un incremento de burocracia en lugar de su disminución y que además invitaría a las empresas a elegir el sistema que más les convenga, aprovechando posibles nichos en la legislación.

Otro aspecto de fuertes críticas es la fórmula de reparto y el modo previsto para la distribución de la base imponible entre los distintos países en que un grupo de empresas realiza comercio. Hay que ser consciente que el modo de su aplicación influiría de manera decisiva sobre la porción que recibirá cada Estado de la base imponible.

Algunos países con alto nivel tecnológico (Alemania, Holanda) critican la exclusión del inmovilizado intangible (p.ej. fondo de comercio, patentes) y financiero del cómputo de los activos. Otros países (Irlanda, Bulgaria) no ven adecuada la ponderación del factor mano de obra y salarios porque ven en él un factor distorsionador. El criterio de las ventas en destino no les gusta a países exportadores que tienen un importante superávit en su balance comercial (Alemania, Holanda).

Otro temor para algunos países comunitarios (p.ej. Bulgaria) es, que la implantación de la BICCIS podría causar una evasión de empresas hacia países terceros, fuera de la Unión. Entre las consecuencias negativas para la economía en general (PIB, bienestar) algunos países (Eslovaquia, Holanda, Irlanda) creen que supondrá una menor recaudación. Aquellos Estados que opinan sobre el tema de los precios de transferencia (Bulgaria, Malta), creen que este problema no se resolvería con la BICCIS; más bien temen un desplazamiento de este problema hacia grupos de empresas dentro de un mismo consorcio o hacia países terceros.

La no regulación de los tipos de gravamen es percibido como una invitación para continuar con la competencia fiscal perjudicial, incluso a un nivel más transparente y visible. El argumento principal es que no se va a eliminar la competencia fiscal perjudicial en la Unión, si no se armonizan también los tipos de gravamen, sea en forma de un tipo único o en forma de un tipo mínimo. Por eso algunos países (Alemania, Italia, Rumania) exigen establecer un régimen similar al ya existente en el IVA comunitario. Algunos países (Irlanda, Italia, Malta) temen, que la realización de la BICCIS solamente favorecerá a grandes empresas multinacionales, pero que no aportaría ventajas para el colectivo de empresas medianas y pequeñas.

Finalmente cabe decir también, que existe una minoría de Estados con actitud positiva frente al proyecto BICCIS. A pesar de críticas, algunos países (España, Italia, Suecia) subrayan sus posibles efectos positivos. Estos países ven en la implantación de la BICCIS un instrumento que ayuda a eliminar un obstáculo principal del mercado único, que son las barreras fiscales en el Impuesto sobre Sociedades. Para estos Estados, la disminución del esfuerzo administrativo y de los costes de la gestión tributaria, es argumento suficiente para estar a favor de la BICCIS. El argumento utilizado es que la situación actual con 27 sistemas fiscales distintos en el IS supone una situación inviable y que la BICCIS es la mejor forma para unificar todos estos sistemas en uno solo.

#### **4. Conclusiones**

El proyecto BICCIS es sin duda, un proyecto muy ambicioso de la Comisión Europea, quizás el más ambicioso desde hace mucho tiempo. Al contrario que iniciativas anteriores con fines similares, esta vez ha llegado a un nivel muy avanzado y formalmente habría pocos obstáculos para su realización. Sin embargo, la situación actual parece indicar que no va a haber consenso sobre la propuesta BICCIS en el

Consejo de Ministros, e incluso que algunos Estados que inicialmente se pronunciaron a favor de esta iniciativa, ahora, al haberse dado cuenta de su contenido ya no comparten el entusiasmo inicialmente mostrado. Más bien, si analizamos el énfasis y la variedad de los argumentos en su contra parece que un acuerdo sobre su implantación a corto plazo está muy lejos.

La Comisión está en la incómoda posición de tener que encontrar un denominador común que satisficiera al menos a una gran parte de los Estados Miembros. Conseguir unanimidad parece casi imposible, por tanto queda como alternativa para la realización de la BICCIS el procedimiento de cooperación forzosa, que por su parte solo tiene sentido si una gran parte de Estados Comunitarios participa en ellos.

Es obvio que un proyecto de tales dimensiones no se va a poder realizar sin obtener el consentimiento de las grandes potencias económicas de la Unión Europea. Algunas de ellas han dejado claro, que en principio tienen cierta simpatía para el proyecto pero no en su forma actual, más bien falta la regularización de una gran cantidad de preguntas y dudas que no se encuentran incorporadas en la propuesta actual de la Comisión. Por eso parece claro, que no se va a aprobar el borrador en su forma actual, más bien la Comisión tendrá que acercarse más a los Estados nacionales, si no quiere correr el riesgo de un aislamiento político.

Por tanto la Comisión debería preguntarse si su actuación, llevada a cabo hasta el momento, ha sido siempre la más adecuada. En primer lugar debería preguntarse si no ha actuado hasta el momento desde una posición de superioridad al querer imponer el proyecto, utilizando el art. 5.3 del Tratado de la Unión (principio de subsidiariedad). La gran mayoría de los Estados opina, que la configuración y modificación del sistema de Impuesto sobre Sociedades es competencia exclusiva de ellos, por tanto la Comisión con su actuación ha provocado un conflicto de competencias que complica mucho la consecución de una solución común.

Esta falta de sensibilidad va acompañada por unos argumentos que utiliza la Comisión y que tienen una base insuficiente o incluso se puede observar la omisión de aspectos muy importantes. Si la Comisión afirma que prácticamente no habrá Estados perdedores en lo que a la recaudación tributaria se refiere, incluso que los Estados grandes de la Unión, saldrán beneficiados con el sistema BICCIS, y al mismo tiempo afirma que la compensación de pérdidas y el ahorro de gastos de gestión supondría para las empresas un potencial de ahorro de varios miles de millones de € anuales, es evidente que algo en este cálculo no puede funcionar.

Y es exactamente en este aspecto donde los Estados nacionales critican la labor hecha por la CE porque el estudio de estos informes revela más que una equivocación. La opción que tienen los Estados nacionales para reaccionar en su interés es encargar estudios propios o recurrir a estudios hechos por investigadores independientes, no contratados por la Comisión, y efectivamente los resultados disponibles son diferentes en lo que al reparto de la recaudación tributaria se refiere. Otro tropezón, además en doble sentido, ha sido la “concesión” a la soberanía de los Estados nacionales, dejar en su mano la fijación del tipo de gravamen del IS. En primer lugar es obvio que la determinación de la base imponible a través de un sistema unificado BICCIS predeterminaría el tipo de gravamen, porque si todos los países utilizan el mismo sistema, no quedaría más remedio para un país que adaptar su tipo a aquél de sus países de entorno, si no quiere perder inversiones provenientes desde el extranjero. Además, si el tipo de gravamen quedaría como última variable, existe el peligro de una competencia fiscal entre los países, mucho más transparente que la actual, y aquel país que pudiera

permitirse tipos menores lo aplicaría en seguida, intentando conseguir ventajas competitivas frente a sus vecinos. Los Estados nacionales son conscientes de esta situación y algunos de ellos expresaron su enfado sobre este aspecto en sus comentarios.

Todo esto hay que analizarlo en el contexto de que los temores de los Estados nacionales sobre los posibles efectos negativos para la recaudación son muy considerables, al igual que la aversión de ceder más poderes soberanos a Bruselas, y que representan el fondo de la postura negativa ante la BICCIS que mantiene una gran parte de los Estados comunitarios en la actualidad. Obviamente, lo que más interesa a los Estados Miembros es conocer los efectos que tendría la BICCIS sobre los beneficios declarados en su país en el IS y, por tanto sobre la recaudación tributaria futura que les correspondería. Este dato se comparará con la situación actual y lógicamente, si resultase una mayor recaudación que en la actualidad, la postura nacional tendría una tendencia más positiva que si el resultado fuese una menor recaudación. La Comisión Europea, consciente de este conflicto de intereses, ha adoptado una estrategia que se centra en destacar los beneficios globales para las empresas y la posible disminución del esfuerzo administrativo, y evita claramente nombrar los ganadores y perdedores de recaudación, para no dificultar el progreso de su propio proyecto.

Si la Comisión realmente quiere realizar su proyecto con éxito tendría que presentar medidas de confianza para quitar el miedo de los Estados frente a una pérdida de ingresos fiscales, ofreciendo un sistema que garantizaría la previsibilidad de los futuros ingresos con mayor certeza. Sin duda, los Estudios económicos presentados hasta el momento son un paso correcto, pero son insuficientes y dejan muchos aspectos al margen.

¿Entonces qué tendría que hacer la Comisión para lograr avances?

Propuestas para modificaciones que podría sufrir el borrador actual de la Comisión y que ofrecen los comentarios hechos por los gobiernos y parlamentos nacionales que tratamos en este trabajo. Otro aspecto importante sería dejar claro, que no todos los agentes implicados pueden ser ganadores. Esto es inviable en una situación de repartición de fondos tributarios, la mayoría de los Estados es consciente de esto, y por tanto ha adoptado una posición crítica o incluso muy crítica frente al proyecto BICCIS. Aún quedaría una alternativa para la Comisión, la de limitar su propuesta a una base imponible común no consolidada. El hecho de unificar las normas para la determinación de la base imponible en la UE por si solo sería ya un gran logro. La consolidación podría realizarse en un paso posterior, cuando los países ya dispusieran de la experiencia de haber convivido durante un tiempo con una base imponible común no consolidada.

En todo caso, muy probablemente no se va a poder cumplir el ambicioso plazo de realización de la iniciativa BICCIS. La Comisión pretendía terminar las consultas en el Consejo de Ministros y en el Parlamento Europeo en uno o dos años, más dos o tres años adicionales para la conversión de la Directiva COM/121/2011 en derecho nacional en cada Estado miembro. Bajo las circunstancias actuales parece ser muy atrevido fijar algún plazo de tiempo, porque los intereses están repartidos de una forma desigual y este proyecto sólo puede funcionar con el consenso de las partes implicadas.

**EL INCUMPLIMIENTO DE ESPAÑA DE LA OBLIGACIÓN DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO. LA RECIENTE SENTENCIA DEL TJUE DE 9 DE JUNIO DE 2011, ASUNTOS ACUMULADOS C-465-09 A C-470/09 A**

**Begoña Pérez Bernabeu**

Universidad de Alicante

**1. Antecedentes de hecho**

Los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco adoptaron en 1993 determinadas medidas fiscales de contenido similar consistentes en un crédito fiscal del 45 por ciento aplicable a la cuota del impuesto de sociedades establecidas por los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa y una exención del impuesto sobre sociedades durante 10 ejercicios fiscales, quedando el disfrute de esta exención supeditado a la realización de unas inversiones de un importe mínimo y a la creación de un mínimo de puestos de trabajo.

En abril de 1994 la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja, la Federación de empresas de La Rioja y ciertas sociedades presentaron una denuncia contra estos regímenes fiscales.

Al recibir esta denuncia, la Comisión inició un examen preliminar dirigido a analizar el impacto sobre la competencia de las disposiciones fiscales controvertidas. Durante el tiempo en que se desarrolló este análisis, la Comisión recibió el 5 de enero de 2000 una nueva denuncia en la que se criticaba la exención del impuesto sobre sociedades de que disfrutaba una empresa implantada en la provincia de Álava y que procedía de una empresa competidora de la empresa beneficiaria.

El 28 de noviembre de 2000, la Comisión notificó al Reino de España su decisión de incoar un procedimiento de investigación formal.

Finalmente, el 20 de diciembre de 2001, la Comisión adoptó varias Decisiones al respecto<sup>1</sup> en las que la Comisión consideró que las medidas controvertidas constituían ayudas de Estado al suponer una ventaja para sus beneficiarios consistente en una reducción de las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, correlativamente, esta medida implicaba una pérdida de ingresos fiscales para la corporación afectada.

---

<sup>1</sup> Decisión 2002/892/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava (*DO* 2002, L 314, p. 1) y Decisión 2002/806/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (*DO* 2002, L 279, p. 35), Decisión 2002/540/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (*DO* 2002, L 174, p. 31), Decisión 2002/820/CE de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal de 45 por 100 de las inversiones (*DO* 2002, L 296, p. 1) y Decisiones 2003/27/CE de la Comisión de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Vizcaya en forma de créditos fiscal del 45 por 100 de las inversiones (*DO* 2003, L17, p. 1) y 2002/894/CE de la Comisión, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España a favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones (*DO* 2002, L 314, p. 26).



Según el criterio de la Comisión expresado en estas Decisiones, las medidas tienen carácter selectivo<sup>2</sup> habida cuenta de las condiciones en las que se aplican, pues la administración fiscal disfruta, en la aplicación de dichas medidas de una facultad discrecional. Justifica la Comisión su Decisión argumentando que estas medidas persiguen unos objetivos de política económica que no son inherentes al sistema fiscal español y no se pueden justificar invocando la naturaleza y la economía del sistema fiscal español. Señala la Comisión que “a pesar de los requisitos relativos a la inversión mínima y a la creación de un número mínimo de puestos de trabajo, los regímenes de exención controvertidos no revisten el carácter de ayudas a la inversión o al empleo, pues las ayudas no se determinan en función del importe de la inversión ni del número de puestos de trabajo o de los costes salariales, sino en función de la base imponible”, considerando en cambio que “las ayudas controvertidas, al liberar parcialmente del impuesto sobre sociedades a las empresas beneficiarias, pueden ser calificadas de ayudas de funcionamiento, en principio prohibidas”, ordenando en consecuencia que se supriman los regímenes fiscales controvertidos y que se recuperen las ayudas ilegales otorgadas en aplicación de los mismos.

Mediante sendas demandas presentadas ante el TPI el 9 de febrero de 2001, los Territorios Históricos interpusieron recurso de anulación contra la decisión de incoar el procedimiento (*asuntos T-30/01 a T-32/01*) y un año después, el 26 de marzo de 2002 interpusieron recurso de anulación contra las Decisiones definitivas (*asuntos T-86/02 a T-88/02*). El principal argumento de los recurrentes consistía en defender que los regímenes fiscales controvertidos debían considerarse ayudas existentes sobre la base de una Decisión implícita de la Comisión, que debía entenderse producida ante el silencio de la Comisión sobre este régimen de ayudas.

Tras acumular estos asuntos, el TPI se pronunció el 9 de septiembre de 2009, desestimando los recursos presentados y concediendo la razón a la Comisión<sup>3</sup>, al constatar la inexistencia de una decisión explícita o implícita de la Comisión, pues, argumenta el Tribunal, el mero silencio de una institución no puede producir efectos jurídicos obligatorios, pues las normas aplicables en materia de ayudas estatales no disponen que el silencio de la Comisión equivalga a una decisión implícita sobre la inexistencia de ayuda, por lo que no cabe calificar las ayudas de existentes. Así pues el TPI consideró justificada la calificación de ayudas de funcionamiento, ya que en dichos regímenes el importe de la ayuda dependía de la base imponible y no del importe de la inversión efectuada.

Posteriormente, el 26 de noviembre de 2009 los Territorios Históricos de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa presentaron un recurso de casación (*Asuntos acumulados C-465/09 y C-470/09*) contra esta sentencia del TPI en el que se invocaron 17 motivos de oposición, un buen número de ellos, de carácter procesal. Por lo que se refiere a las cuestiones de fondo, los principales argumentos de los recurrentes siguen siendo, de un lado, la defensa de la existencia de una Decisión implícita de la Comisión -originada por el silencio de la Comisión- que autorizaba estos regímenes fiscales, lo que otorgaría a estas ayudas la condición de ayudas existentes –y las haría quedar, por tanto, a salvo de

<sup>2</sup> Sobre la apreciación por parte de la Comisión de la selectividad de las medidas fiscales adoptadas por las Diputaciones Forales nos hemos pronunciado con anterioridad defendiendo la apreciación por la Comisión de una selectividad de facto, véase Pérez Bernabeu, B., “El criterio de la selectividad de facto en las Ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales)”, *Revista Crónica Tributaria*, n.º 138, 2011, pp. 135-142.

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 9 de septiembre de 2009, *Asuntos acumulados T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02*, Territorios Históricos contra Comisión.

la declaración de ilegalidad de la Comisión y la consiguiente obligación de recuperación— y, de otro lado, y la defensa de la idea de que la el procedimiento de examen preliminar que la Comisión llevó a cabo en su momento de los regímenes fiscales controvertidos tuvo una duración excesiva lo que, unido al silencio de la Comisión, provocó la aparición de la confianza legítima de las partes recurrentes en la regularidad de las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos, lo que impediría la recuperación de estas ayudas.

Este recurso ha sido recientemente resuelto con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 9 de junio de 2011, *Asuntos Acumulados C-465/09 a C-470/09*, Territorios Históricos.

## **2. La sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011, asuntos acumulados C-465/09 a C-470/09, territorios históricos**

Podemos sintetizar los principales argumentos que el TJUE emplea para refutar los argumentos de los recurrentes. En primer lugar, considera que la autorización de los regímenes fiscales controvertidos no puede inferirse del mero *silencio de la Comisión* (apartado 100) y que, por tanto, el Tribunal de Primera Instancia actuó conforme a Derecho al juzgar que la Comisión no había autorizado los regímenes fiscales controvertidos antes de recibir la denuncia de 2000 y de adoptar la decisión de incoar el procedimiento, añadiendo que dichos regímenes no pueden considerarse autorizados únicamente a causa del silencio de la Comisión y que, por tanto, no pueden calificarse de regímenes de ayudas existentes (apartado 103), coligiendo que del silencio de la Comisión no puede deducirse una *autorización tácita o implícita*.

En segundo lugar, el TJUE desmonta los argumentos de los recurrentes que defienden la existencia de una *confianza legítima en la legalidad de la medida*. En este sentido, como apunta el propio TJUE los recurrentes reprochan esencialmente al Tribunal de Primera Instancia el que no haya reconocido que el comportamiento de la Comisión durante el procedimiento de examen preliminar constituyó una circunstancia excepcional que podía justificar la confianza legítima de éstas en la regularidad de las ayudas (apartado 148), invocando la *larga duración* del citado examen preliminar (apartado 149).

Frente a estos argumentos el TJUE defiende que no cabe reprochar a la Comisión que no actuase dentro de un plazo razonable (apartado 155) y que, a la vista de las circunstancias expuestas, procede hacer constar que las recurrentes, al no haber colaborado con la Comisión aportándole la información que ésta solicitó, no puede utilizar como argumento la larga duración del procedimiento del examen preliminar, invocando el principio de protección de la confianza legítima para impugnar la recuperación de las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes controvertidos (apartado 162), concluyendo que la duración del procedimiento de examen preliminar de los regímenes fiscales controvertidos no podían justificar una confianza legítima de las recurrentes en la regularidad de las ayudas otorgadas en aplicación de dichos regímenes.

El recurso al principio de protección de la confianza legítima<sup>4</sup> ante la tardanza de la Comisión en tramitar el procedimiento oportuno es un argumento muy utilizado por los Estados miembros desde que en su Sentencia de 24 de noviembre de 1987, RSV contra

---

<sup>4</sup> Sobre el recurso al principio de confianza legítima como excepción a la obligación de recuperación de las ayudas de Estado declaradas ilegales véase Pérez Bernabeu, B., “El principio de protección de la confianza legítima en las ayudas de Estado (La teoría del riesgo previsible: un límite a la protección de la confianza legítima)”, en *Libro Homenaje al Profesor Amatucci*, en prensa.

Comisión, *Asunto 223/85*, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (actualmente el TJUE) estimó el argumento de la demandante que defendía que una dilación de veintiséis meses entre la notificación de la Comisión del inicio del procedimiento de investigación formal y la adopción de la Decisión pudo generar una confianza legítima suficiente para evitar la restitución de la ayuda.

No obstante, el TJUE ha venido a rechazar este argumento en la mayoría de casos, y, ante el recurso masivo a este argumento, se ha visto forzado a clarificar su razonamiento, aclarando que este asunto presentaba unas circunstancias muy particulares e inusuales<sup>5</sup>, pues, en este caso, se resolvió un caso particular en el que la empresa había estado recibiendo ayudas autorizadas por la Comisión desde hacía años<sup>6</sup>.

Además, como también ha venido a sentar el TPI “el simple hecho de que la Comisión no haya iniciado una investigación, durante un período de tiempo relativamente prolongado, sobre una medida estatal determinada, no puede, por sí mismo, conferir a dicha medida el carácter objetivo de ayuda existente, en caso de que se trate de una ayuda. Como ha señalado acertadamente la Comisión, puede considerarse que, a lo sumo, la incertidumbre que pueda haber existido a este respecto ha originado una confianza legítima de los beneficiarios que impide la recuperación de la ayuda concedida en el pasado”<sup>7</sup>.

De lo anteriormente expuesto se sigue que la apreciación de la existencia del principio de protección de la confianza legítima es muy excepcional, siendo su aplicación muy restrictiva por parte tanto de la Comisión –que exige para apreciarlo una previa conducta suya que haya generado esa confianza legítima– como por parte del TJCE, quien interpreta de una manera muy restrictiva los condicionantes de su aplicación.

### **3. Consecuencias para España derivadas de la STJUE de 9 de junio de 2011**

Al desestimarse los recursos de casación con esta Sentencia de 9 de junio de 2011 finaliza toda posible vía de impugnación contra el pronunciamiento del TPI de 9 de febrero de 2009 la cual, como ya hemos comentado, otorgaba la razón a la Comisión y establecía la obligación de recuperación de las ayudas ilegales disfrutadas, así pues, la obligación de recuperación de las medidas consideradas ayudas de Estado ilegales que recae en las autoridades españolas, deviene inevitable.

De hecho, dado que el recurso de casación no tiene efectos suspensivos, la Comisión había venido reclamando su recuperación desde hace diez años<sup>8</sup>. El pasado 24 de noviembre de 2010 la Comisión Europea presentó su paquete mensual de medidas relativas a las infracciones de los Estados Miembros en la aplicación del Derecho comunitario. Entre estas medidas se incluía la decisión de la Comisión de llevar a

---

<sup>5</sup> Lo inusual de la situación ya se destacó en la Sentencia del TJCE de 28 de enero de 2003, *Asunto C-334/99, Alemania contra Comisión*, apartado 44 y en la doctrina, Götz, V.: “Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts”, H. III, *Subventionsrecht*, número marginal 108, p. 34.

<sup>6</sup> Sentencia de 29 de abril de 2004, *Grecia contra Comisión, Asunto C-278/00*.

<sup>7</sup> Sentencia del TPI de 30 de abril de 2002, *Asuntos acumulados 195/01 y 207/01, Gobierno de Gibraltar contra Comisión*, apartado 129.

<sup>8</sup> Ya en el año 2001, la Comisión solicitó a España que recuperara las ayudas de Estado ilegales consistentes en los regímenes de ayudas fiscales concedidas por las tres Diputaciones vascas, siendo confirmada esta Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2006, por el TJUE (*Asuntos C-485/03 a C-490/03*) y la Comisión incoó procedimientos de infracción al respecto en 2007, tras lo cual volvió a solicitar en junio de 2008 a España la recuperación de las ayudas fiscales concedidas, puesto que en opinión de la Comisión (opinión no compartida por el Gobierno español y por las autoridades vascas), España no ha completado su obligación de recuperación de las ayudas ilegales.



España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no acatar la resolución judicial para recuperar ayudas ilegales<sup>9</sup>.

Finalmente, cinco meses después de anunciarla, el pasado 14 de abril de 2011 la Comisión –ante el incumplimiento del Estado español por no acatar una sentencia del TJUE de 2006– presentó ante el TJUE una demanda solicitando la imposición de multa consistente en el pago de la cantidad de 25.817,40 euros por día transcurrido entre la sentencia de 2006 y la segunda/nueva sentencia del TJUE (lo que a día de hoy se puede cuantificar en cuarenta millones de euros aproximadamente, que podría alcanzar los 56 millones de euros para cuando haya una segunda resolución, que se prevé se dicte en un plazo de dos años, aproximadamente) y además el pago de la cantidad de 236.044,80 euros por día transcurrido desde la fecha de la segunda resolución del Tribunal hasta que termine la infracción, esto es, hasta que se cumpla con las decisiones que imponen la obligación de recuperación.

Aflora entonces una problemática singular que afecta a los supuestos de recuperación de una ayuda de Estado de carácter fiscal, ya que, como afirma el Tribunal, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad y dicha consecuencia no puede depender de la forma en que fue otorgada la ayuda. Por eso, cuando se trata de una ayuda otorgada en forma de beneficio fiscal (en este caso, se trata de un crédito fiscal del 45 por ciento aplicable a la cuota del impuesto de sociedades) y cuya ilegalidad fue debidamente declarada, es erróneo mantener que la recuperación de la ayuda controvertida deba necesariamente adoptar la forma de un impuesto retroactivo que como tal podría plantear dudas sobre su constitucionalidad. En realidad, las autoridades deberán adoptar las medidas consistentes en que se ordene a las empresas beneficiarias de la ayuda pagar las cantidades cuyo importe corresponda al de la exención fiscal que les fue ilegalmente concedida.

Y es en este punto cuando constatamos la ausencia en nuestro ordenamiento de un procedimiento apropiado para la recuperación de ayudas de carácter fiscal. No se trata de un problema desconocido para la doctrina, de hecho, no son escasas las aportaciones doctrinales<sup>10</sup> que han evidenciado este problema y que han llevado a cabo propuestas para clarificar qué procedimiento habría que seguir en estos casos.

---

<sup>9</sup> El artículo 260 del Tratado UE establece que, si un Estado miembro no respeta una resolución del Tribunal de Justicia y se confirma que se ha violado la legislación de la UE, la Comisión puede llevar al Estado miembro en cuestión ante el Tribunal para solicitar la imposición de una sanción diaria y/o una sanción fija para terminar así con la violación.

<sup>10</sup> Entre otros: Arzoz Santisteban, X.: “La recuperación de las ayudas de Estado ilegales en el ordenamiento español: hacia la plena adecuación al Derecho de la Unión Europea”, *CEF Legal: revista práctica de Derecho*, n.º 115, 2010, pp. 55 y ss; Martínez Lozano, J.M.: “Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero”, *Cuadernos de Formación*, IEF, Colaboración 37/10, Volumen 11, 2010, pp. 211 y ss. ; Moreno González, S.: *Problemas en la recuperación de las ayudas ilegales de carácter fiscal: un apunte*, en *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Ed. Atelier, Barcelona, 2010, pp. 506 y ss; Navarro Faure, A.: “Los procedimientos de revisión de oficio en la Ley General Tributaria y la recuperación de las ayudas de Estado”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo)*, Tomo II, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 1087 y ss.; Burlada Echeveste, J.L. y Burlada Echeveste I.M.: “La recuperación de las ayudas de Estado ilegales”, *Revista Nueva Fiscalidad*, n.º 5, mayo 2007, pp. 23 y ss; Manzano Silva, E.: *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Aranzadi Thomson-Reuters, Navarra, 2009, pp. 145 y ss; Falcón y Tella, R., “La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8, 2008, pp. 5 y ss.; García Novoa, C., “La sentencia del Caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España”, IEF, Madrid, 2006, p. 22.

Muestra de la escasa claridad que esta cuestión goza en nuestro ordenamiento es oportuno traer a colación la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJPV de 11 de abril de 2011 que resuelve el recurso planteado por la empresa alavesa Ros Casares contra las reclamaciones<sup>11</sup> que le dirigió la Diputación de Álava para devolver las ayudas fiscales declaradas ilegales disfrutadas entre 1999 y 2006, tras analizar el procedimiento empleado por el Gobierno foral de Álava para recuperar ciertos beneficios fiscales concedidos a determinadas empresas entre 1999 y 2006 concluye que la actuación de la Diputación foral –que se sirvió del procedimiento administrativo común para proceder a la recuperación de la ayuda- fue correcta en materia de recuperación comunitaria. No obstante, la Sentencia incluye un voto particular del magistrado José Antonio González Sáiz que considera que la Diputación debería haber empleado un procedimiento tributario para proceder a la recuperación de la ayuda.

---

<sup>11</sup> La empresa alavesa Ros Casares acudió a la vía contencioso administrativa para evitar el pago de 8 millones de euros aproximadamente que le exige la Diputación de Álava en concepto de devolución de ayudas de Estado ilegales que disfrutó entre 1999 y 2006.

**UNA REFLEXIÓN ACERCA DEL PRINCIPIO DE AUTOSUFICIENCIA  
ECONÓMICA COMO FUNDAMENTO DE LAS TASAS Y DE LA  
POTESTAD TARIFARIA: LA NUEVA LEY 33/2010 DE MODIFICACIÓN  
DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS  
EN LOS PUERTOS DE INTERÉS GENERAL**

**Carmen Ruiz Hidalgo**

Universidad de Vigo

## **1. Introducción**

Como es de todos conocido, el papel fundamental que han desempeñado los puertos, y por ende el transporte marítimo, en el desarrollo económico de nuestro país y de Europa. Efectivamente, los años 90 fueron un período de enorme aceleración en el proceso de globalización de la economía, así como la consolidación del mercado interior y el desarrollo de una política común de transportes en la Unión Europea. La Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante de 1992 supuso un gran paso en el crecimiento español de transportes internacional de mercancías<sup>1</sup>.

Todo ello permitió reforzar el carácter del puerto comercial como uno de los elementos esenciales para el desarrollo de la economía productiva y del comercio exterior de nuestro país. Ahondando en esta idea, el legislador tomó conciencia de que los puertos comerciales no eran sólo un espacio de dominio público marítimo-terrestre en el que se desarrollaba una actividad económica relacionada con el tráfico marítimo, sino infraestructuras que se integraban como parte fundamental en un sistema general de transporte de carácter internacional, sostenible y competitivo en un país como España, de carácter periférico respecto de los grandes centros europeos de producción y consumo.

Para ello, resultaba imprescindible la interacción de la iniciativa pública y privada, no sólo en la asunción por parte de esta última de la prestación de servicios portuarios, sino en el ámbito de las inversiones. Asimismo, el legislador tuvo que tener en cuenta la doctrina sobre la sentencia del TC 185/1995, de 14 de diciembre, sobre lo que debe entenderse por prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público, para compatibilizarla con el modelo de gestión de los puertos que se pretendía instaurar con una ley específica sobre el régimen económico de los puertos.

La Ley 48/2003, de 26 de noviembre, sobre el régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, tuvo entre sus objetivos configurar adecuadamente los recursos económicos portuarios, entre los que se encontraban las tasas –por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público portuario y por servicios no comerciales–, y los precios privados –derivados de servicios prestados en régimen de derecho privado, y no sometidos a la reserva de Ley–.

---

<sup>1</sup> En la Exposición de motivos de la Ley 48/2003, de 26 de Noviembre de Régimen Económico y de Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General, se destaca que “desde 1990, los tráficos portuarios han crecido en España desde 248 millones de toneladas hasta los 348’6 millones de toneladas en 2001, lo que representa un crecimiento en una década superior al 42 por 100 en términos absolutos y un crecimiento medio anual acumulado superior al 3’2 por 100; es decir, valores superiores al aumento del producto interior bruto (PIB) nacional. (...) En la actualidad, casi el 59 por 100 de las exportaciones y el 82 por 100 de las importaciones españolas pasan por los puertos de interés general, lo que representa el 53 por 100 del comercio exterior español con la Unión Europea y el 96 por 100 con terceros países”.

Por sorprendente que pueda parecer, la dualidad del régimen económico-financiero descrito y el conflicto tarifario que había surgido con las leyes anteriores, no aparecían mencionadas en la Exposición de Motivos de la Ley 48/2003, aunque a nadie se le escapa que fue uno de los objetivos fundamentales de la norma legal, como luego se verá reflejado en la legislación actual.

En efecto, la Ley 33/2010, de 5 de agosto, de Modificación de la Ley 48/2003, de régimen económico y de prestación de servicios de los puertos de interés general, continuadora de la norma modificada, ahonda aún más en la adaptación del sistema tarifario portuario a la naturaleza de las tasas. La aportación de esta última norma ha contribuido a la flexibilización del modelo tarifario para que cada Autoridad Portuaria pueda adaptarse a la realidad económica, a la vez, que se profundiza en la liberalización de los servicios portuarios.

Concretamente, la Ley 33/2010 apuntala la naturaleza de las tasas a tenor de la jurisprudencia constitucional para todas las Autoridades Portuarias, pero, permite que éstas últimas puedan establecer coeficientes correctores diferentes lo que fomenta la competitividad leal de los puertos españoles entre ellos, así como con los mercados internacionales. Por supuesto, el límite y los criterios se encuentran establecidos en la Ley. Asimismo, respecto a los servicios portuarios, la Ley mantiene la destitularización de los mismos, excluyendo en este caso a las tasas y, permitiendo la percepción de tarifas.

En definitiva, el principio del beneficio, según el cual el coste de estos servicios debe satisfacerse mediante una prestación exigida a los usuarios queda relegado en beneficio de otros principios que, hasta ahora, resultaban ajenos a la naturaleza de las tasas.

## **2. El principio de autosuficiencia económica como fundamento de la Ley 33/2010 en relación con las tasas**

Efectivamente, el principio sobre el cual pivota la formulación del régimen económico-financiero tanto de la Ley 48/2003, como de la 33/2010, es la autosuficiencia económica y, por ende, la competitividad de los puertos. Sobre este principio se articulan los ingresos tributarios y de otra índole de cualquier puerto de interés general, entre los que se encuentran, entre otros, las tasas portuarias y los ingresos que tengan el carácter de recursos de derecho privado.

Esto supone que, respecto a las tasas portuarias, éstas tienen que cubrir los gastos de explotación, los gastos financieros, las cargas fiscales y la depreciación de los bienes e instalaciones, sin olvidar que debe obtenerse un “resultado razonable” –es decir, un excedente que permita hacer frente al coste de nuevas inversiones, a la devolución de los empréstitos emitidos y de los préstamos recibidos–. La consecución de este principio se encuentra conectada a la “rentabilidad” de la explotación portuaria, tanto cuando nos referimos al conjunto del sistema portuario, como a cada puerto de interés general. De ahí que, corresponda a cada Autoridad portuaria –a través de Puertos del Estado–, fijar la rentabilidad anual atendiendo a las características específicas del puerto, a las diferencias de la situación competitiva, la previsión de la demanda, a las necesidades inversoras y las circunstancias especiales derivadas de alejamiento, insularidad y ultraperiferia<sup>2</sup>. Garantizar por Ley el principio de autosuficiencia económica financiera implica, que las Autoridades Portuarias pueden modular el importe de las tasas para obtener los ingresos necesarios en la consecución de la viabilidad del sistema<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Cfr. Artículo 1 de la Ley 33/2010.

<sup>3</sup> Cfr. Artículo 7.g) de la Ley 33/2010.

La regulación del citado principio no ha impedido que el legislador haya, asimismo, puntualizado que los ingresos por las tasas exigidas por cada Autoridad Portuaria respondan al principio de equivalencia con los costes de puesta a disposición de suelo e infraestructuras, y con los costes de los servicios prestados directamente por la Autoridad Portuaria<sup>4</sup>. Es decir, la regla general de cuantificación de las tasas tiene en cuenta el principio de equivalencia o el principio de cobertura de costes<sup>5</sup>. Para ello, se deben cubrir “los gastos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, las cargas fiscales, la depreciación de sus bienes e instalaciones, sus obligaciones financieras y un rendimiento razonable sobre el activo no corriente neto medio del ejercicio, excluyendo el inmovilizado en curso, los activos por impuestos diferidos y no deudores comerciales no corrientes, que permitan hacer frente a la financiación de nuevas inversiones”<sup>6</sup>.

Este precepto, muy semejante al artículo 19 de la Ley de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP), habla de “rendimientos” establecidos anualmente o en períodos plurianuales por el Ministerio de Fomento a través de una Orden Ministerial. A mayor abundamiento, estos criterios tienen que velar por el cumplimiento del principio de autofinanciación.

A este respecto, Pages i Galtes ha señalado que, desde un punto de vista constitucional, las tasas pueden tener el límite máximo que quiera el legislador siempre que no se vulnere alguno de los principios recogidos en el artículo 31 de la CE, como puede ser el principio de capacidad económica, de tal modo que cualquier coste que tenga relación con el servicio puede ser legítimamente computado<sup>7</sup>. Siguiendo con esta línea argumental, Navarro Fernández afirma que cabe cualquier coste, siempre que se cuantifique y se razone su relación con el servicio<sup>8</sup>. Sin embargo, me llama la atención que se incluyan como costes por la Ley 33/2010 tanto “las cargas fiscales”, como “un rendimiento razonable”, establecido como hemos dicho antes por el Ministerio, lejos del significado del principio de equivalencia de las tasas.

Hablar del principio de autofinanciación, y por lo tanto de rentabilidad económica, tiene pleno sentido cuando nos referimos a las tarifas o precios privados que perciben las

---

<sup>4</sup> Cfr. Artículo 7.a) de la Ley 33/2010

<sup>5</sup> En este sentido, Pagés i Galtes ha señalado que “como regla general (...) las tasas se cuantifican atendiendo al principio de equivalencia. Principio (...) que, aun cuando suele ser utilizado en sentido amplio, como sinónimo del principio del beneficio o del principio de cobertura de costes, también puede ser utilizado en un sentido estricto lo que permite su diferenciación con estos dos últimos principios citados. (...) El principio de cobertura de costes atiende a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación de la tasa, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa tiende a cubrir (total o parcialmente) los costes de administración y de mantenimiento de la organización, con inclusión de los gastos por intereses y amortización de la organización, con inclusión de los gastos por intereses y amortización del capital invertido en la prestación del servicio o actividad. Mientras que el principio de equivalencia atiende no solamente a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación de la tasa, sino también a la relación entre la prestación del servicio y la contraprestación (...) que paga el preceptor del mismo, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa no sólo tienda a cubrir los costes de prestación del servicio sino que, además, tienda a cubrir el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio”. Vid. Pagés i Galtes, J.: *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pp. 47 y ss.

<sup>6</sup> Cfr. artículo 7.a) de la Ley 33/2010.

<sup>7</sup> Vid. Pagés i Galtes, J.: *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos...*, op. cit., pp. 89 y 91.

<sup>8</sup> Vid. Navarro Fernández, PB.: “La nueva regulación de las tasas portuarias contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de Régimen económico y de Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General”, en AA.VV.: *La nueva legislación portuaria*, Atelier-Consorcio Zona Franca de Vigo, Barcelona, 2004, p. 203.



Autoridades Portuarias por la prestación de determinados servicios, y sin embargo, no ocurre lo mismo con los ingresos de naturaleza tributaria, ya se trate de tasas vinculadas a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público o tasas por prestación de determinados servicios. Es decir, el principio de autosuficiencia no puede aplicarse exactamente igual a los diferentes tipos de ingresos que perciben los organismos gestores de estos servicios<sup>9</sup>.

En el caso de los precios privados o las tarifas, la Ley proclama el principio de libertad tarifaria y solo excepcionalmente se pueden acordar tarifas inferiores al coste del servicio siempre que no exista concurrencia de las entidades privadas y, por ello, deba prestarlas la Autoridad Portuaria<sup>10</sup>.

Pero, en el caso de las tasas, la aplicación del principio de legalidad supone la regulación legal de los elementos, criterios de cuantificación, coeficientes correctores y supuestos de bonificación. La cuantía de las tasas no puede superar el importe máximo resultante de la aplicación de los diferentes parámetros legales, así como, el valor de la prestación recibida.

Por lo tanto, existe una limitación en las tasas respecto del principio de libertad tarifaria que rige para los precios privados. Sin embargo, esta limitación de las tasas es difícil de determinar desde el momento en que el legislador considera que el importe de una tasa se fijará a través del “valor de mercado” o, “la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio público” o, “utilidad derivada de la utilización de las infraestructuras portuarias”, siempre teniendo como referencia el principio de autosuficiencia. No podemos perder de vista que el lenguaje que utiliza el legislador se encuentra íntimamente relacionado con el cambio doctrinal que se ha producido después de la Sentencia del TC 185/1995, ya que supuso un aumento de los ingresos de Derecho Público sometidos al principio de reserva de ley respecto de los precios privados, respecto de las normas anteriores a la Ley 43/2003, tal y como veremos en el siguiente epígrafe.

### **3. La jurisprudencia del TC aplicada a la legislación portuaria en el ámbito de las tasas**

Como es sabido, la STC 185/1995, de 14 de diciembre, declaró la inconstitucionalidad parcial del art. 24 de la Ley 13/1989, de 13 de abril, de TPP. Este pronunciamiento presenta una especial relevancia al definir, también por vez primera, el ámbito material de las prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público a que se refiere el art. 31.3 de la CE, es decir, con arreglo a la Ley. Esto significó que la prestación patrimonial pública exigida por la Administración, se puede calificar como tal atendiendo al carácter obligatorio de la citada prestación en un sentido material y no solo formal.

El Tribunal Constitucional ha reconocido que el concepto de prestación patrimonial de carácter público previsto en el art. 31.3 CE, resulta más amplio que el concepto de tributo y, que por lo tanto, el precepto lo que tutela es la reserva de Ley para el establecimiento de este tipo de prestaciones<sup>11</sup>. La coactividad se convierte en la nota distintiva del concepto de prestación patrimonial de carácter público, pero sin que el TC lo haya definido de manera clara, sino simplemente enumerando una serie de criterios.

---

<sup>9</sup> Vid. Villar Rojas, F. J.: “Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación de servicios municipales de abastecimiento domiciliario de agua potable”, *QF*, n.º 10, 2005, pp. 37 y ss.

<sup>10</sup> *Cfr.* Art. 21 de la Ley 33/2010.

<sup>11</sup> Fundamento Jurídico 3. En este mismo sentido, podemos encontrar las Sentencias del TC 182/1997, 102/2005, 121/2005, 122/2005, éstas últimas dictadas a propósito del régimen jurídico de las tarifas portuarias establecidas por la Ley de Puertos 27/1992.

Como han subrayado Juan Lozano y Rodríguez Márquez, “la fórmula de la coactividad podría enunciarse como aquellos supuestos en que la decisión de obligarse no es real ni efectiva”<sup>12</sup>.

Según el TC, el carácter coactivo de la prestación, por la ausencia de voluntad del obligado al pago en la recepción de la misma, puede afirmarse en las tres situaciones: a) Cuando la realización del supuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación viene impuesta al particular, sin que pueda decidir si se obliga o no; b) la segunda supone que aunque haya libertad en la realización del supuesto de hecho, la obligación de pago surge automáticamente, sin que medie actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público; c) y por último, cuando los entes públicos ocupan una posición de monopolio, de hecho o de derecho, respecto del bien utilizado o del servicio prestado<sup>13</sup>.

La doctrina constitucional, de todos conocida, aplicada al régimen económico-financiero de los puertos de interés general supuso una reordenación de los ingresos portuarios que se plasmó en la Ley 48/2003 y, posteriormente en la Ley 33/2010. No podemos olvidar que la intención del legislador con anterioridad a la Ley del 2003, fue aplicar un régimen jurídico en el que, en aras de una mayor flexibilidad, tenían una prioridad absoluta los ingresos tarifarios, con lo que ello suponía en las relaciones administración-administrados: la existencia de unos precios a pagar dentro de un contrato, y no el pago de un tributo, tasas, por la realización de un hecho imponible.

De este modo, la jurisprudencia planteada por el TC obligó a una rectificación necesaria tanto la legislación, como la jurisprudencia existente que la confirmaba, que había regulado, hasta ese momento, como tarifas, y no como tasas, la ocupación o utilización del dominio público y la recepción de servicios públicos prestados de forma indirecta, siempre que pudieran ser calificados como coactivos<sup>14</sup>, en los términos previstos anteriormente.

En concreto, la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público se calificaron en la Ley 48/2003 como tasas, llamadas “tasa de ocupación”, “tasa de actividad” y “tasa de utilización”, plenamente acorde con la legislación tributaria. La ley 33/2010 ha dado continuidad a la modificación anterior, sino se quería incurrir en la inconstitucionalidad de la ley en un ámbito tan claro.

Ahora bien, el *quid* de la cuestión reside en la prestación de una serie de servicios que el legislador, de una manera tímida con la Ley 48/2003, pero con una mayor contundencia

---

<sup>12</sup> Cfr. Juan Lozano, A y Rodríguez Márquez, J.: *La colaboración público-privada en al financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, IEF, Madrid, 2006, p. 167.

<sup>13</sup> Han existido sentencias del TC posteriores mencionadas en la nota a pie de página n.º 6, que se refirieron al ámbito del régimen económico portuario, afectando exclusivamente a las tarifas percibidas por las Autoridades Portuarias, dejando al margen las satisfechas a los particulares en los casos de gestión indirecta.

<sup>14</sup> Cuando nos referimos a la coactividad, no podemos olvidar como hace Ramallo que “a raíz de la STC 185/1995, la calificación de las prestaciones no se puede hacer desde la perspectiva del sujeto activo que las establece ni del que tiene derecho a aplicarlas y exigir las, sino desde la perspectiva del sujeto pasivo obligado a pagarlas. Este enfoque va a ser, a mi entender, esencial, (...), sino de si es una prestación coactiva o no para el obligado al pago. El criterio va más allá de la “manifestación de autoridad”, ya que una situación de monopolio fáctico o una prestación de servicio de imprescindible, puede existir sin acto de autoridad alguno, sino simplemente como una situación de hecho que coloca al que debe pedir el servicio o solicitar la actuación en una posición de coactividad, que es la que debe ser convalidada por el consentimiento colectivo expresado por el órgano de representación política a través de la aprobación de la correspondiente norma jurídica”. Cfr. Ramallo Massanet, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional del tributo)”, *CREDF*, n.º 90, 1996, pp. 237 y ss.

con la última norma de régimen económico de los puertos, ha querido calificarlos como precios privados alejándolos de cualquier consideración de las mismas como tasas.

#### **4. La potestad tarifaria de la Administración en la Ley 33/2010**

La STC 185/1995, tal y como hemos visto, dejó meridianamente claro que uno de los aspectos que identificaba a la figura de la tasa era la coactividad, incluso cuando era una obligación voluntaria, siempre el bien o servicio prestado resultaba esencial para poder alcanzar una libertad real o efectiva. Lo que no resultaba tan determinante para determinar la naturaleza jurídica, tal y como ha subrayado Lozano Serrano, era “la relación jurídica directa entre quien lo satisface y el ente público, pudiéndose éste recaudarlo o a través de sujetos interpuestos, lo que afecta a las modalidades de gestión, pero no al contenido sustantivo de la figura ni provoca un cambio en su naturaleza”<sup>15</sup>.

Esta situación supuso un replanteamiento del legislador, que comenzó en la Ley 48/2003 y ha continuado con la Ley 33/2010, acerca de aquellos servicios que, al contrario de lo que ocurre con el dominio público que es de titularidad estatal, podían no ser calificados públicos y, por ende, exigir precios privados y, que en aras del principio de competitividad de los puertos, permite que cada Autoridad Portuaria fije el importe de las tarifas conforme a su estrategia empresarial a tenor de los criterios de autosuficiencia y rentabilidad.

Es cierto que ambas normas, si las comparamos con las anteriores, imbuidas de la doctrina constitucional sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público, han recortado aquellos servicios portuarios en los que antes existía una tarifa. Una gran parte de servicios portuarios calificados antes del 2003, han dejado de serlo, o bien si conservan esta calificación han sido transferidos al sector privado, o bien, se ha modificado la naturaleza, de precio privado a tributo.

Todo ello, pone de manifiesto que la potestad tarifaria de las Autoridades Portuarias ha quedado reducida en la Ley 33/2010, a los supuestos de prestación de los llamados “servicios comerciales” y “servicios portuarios” por la iniciativa privada, desde el momento en el que el legislador ha previsto la destitución pública de los mismos y, el libre acceso reglado a la prestación de los mismos. Resulta necesario puntualizar dos cuestiones. La primera cuestión es que el art. 59.4 de la Ley 33/2010, prevé que las Autoridades Portuarias excepcionalmente pueden asumir la prestación directa o indirecta cuando la iniciativa privada sea insuficiente a fin de garantizar la adecuada cobertura a las necesidades del servicio, por lo que percibirá un precio privado.

En segundo lugar, el artículo 62 de la misma norma, regula la potestad de las Autoridades Portuarias a fijar las tarifas máximas empresariales. Como ha apuntado Trias Prats, “la potestad tarifaria de la Administración queda reducida a la función que antes, en el contexto de los servicios monopolizados, era característica de los supuestos de gestión indirecta de los servicios portuarios, y que ahora, en el nuevo mercado liberalizado, se articula a través de la técnica de las obligaciones de servicio público: nos referimos a la fijación de las tarifas máximas empresariales”<sup>16</sup>.

Respecto a los servicios comerciales, sólo cuando la Autoridad Portuaria actúe como privado la contraprestación percibida tendrá el carácter de precio privado. Esto significa que la iniciativa privada, en la prestación de estos servicios, no se encuentra sometida a

<sup>15</sup> Cfr. Lozano Serrano, C.: “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *CREDF*, n.º 97, 1998, pp. 35 y ss.

<sup>16</sup> Cfr. Trias Prats, B.: *El régimen económico de los servicios portuarios en los puertos estatales*, IUSTEL, Madrid, 2011, pp. 439-440.



ninguna tarifa, aunque necesita autorización o título habilitante para la prestación de servicios que, normalmente, conlleva la ocupación, utilización o aprovechamiento especial del dominio público y, por consiguiente, la correspondiente tasa<sup>17</sup>.

Sin embargo, la situación dista de ser igual cuando nos referimos a los “servicios portuarios”, dónde el legislador contempla la potestad tarifaria a los particulares que prestan una serie de servicios regulados en el artículo 59 de la Ley 33/2010. Y aquí, resulta imprescindible tener en cuenta que, por una parte, el legislador expresamente ha regulado que la titularidad de los servicios no es de la Autoridad portuaria, y por otra parte, alguno de esos servicios no son “de recepción o solicitud obligatoria” y, por lo tanto, existe libertad para elegir, pero a mi juicio, no deja de ser irreal o ilusoria y la elección *de facto* se convierte en obligatoria. Por ejemplo, en el caso del amarre o desamarre de un buque, aunque efectivamente, se puede elegir entre distintos puertos para proceder al atraque, lo cierto es que si tiene que realizar un servicio de mercancías porque existe una empresa de automoción, la no obligatoriedad del amarre es irreal. Y ya no haremos mención cuando, según el artículo 61.2 de la Ley 33/2010, la Autoridad Portuaria puede considerar que determinados servicios son necesarios por el funcionamiento, la operatividad o la seguridad del puerto. Pues bien, en ambos casos no se exigen tasas, sino que se imponen tarifas.

Una de los aspectos que sería necesario reflexionar para considerar si estamos ante una tasa, pasaría por el reconocimiento –o no–, de los servicios portuarios como verdaderos servicios públicos. Hay que recordar que el legislador, no explica en la exposición de motivos de la Ley el porqué considera que no son servicios públicos, que, efectivamente, a mi juicio, algunos no lo son, aunque en otros supuestos resulta discutible<sup>18</sup>.

## **5. Conclusiones**

El régimen económico-financiero de los Puertos ha sido objeto de distintas reformas legislativas en los últimos ochenta años, con la finalidad de encontrar un equilibrio para conseguir la competitividad de los puertos entre ellos, y con Europa, y el principio de autosuficiencia y rentabilidad necesaria para, valga la redundancia, poder competir. Por ello, durante un período largo el legislador reguló como tarifas, lo que en realidad eran tributos. La Sentencia del TC 185/1995 marcó una directriz muy clara, que más tarde se vio cimentada por otras Sentencias, sobre la naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales de carácter público y que, sin lugar a duda, provocó un cambio normativo con la Ley 48/2003 y la Ley 33/2010, ya que se calificaban casi todos los servicios portuarios como precios privados, cuando en realidad eran tasas.

Aunque la modificación de las normas era preceptiva y, se ha puesto orden en los ingresos de los Puertos de Interés General, otorgando un papel preferente a los tributos –tasas–, lo cierto es que el fundamento de la Ley 33/2010 se haya de manera principal en la consecución del principio de autosuficiencia y rentabilidad. Sin embargo, el fundamento de las tasas no es este principio, sino el de equivalencia siempre que se tenga en cuenta el deber de contribuir.

## **Bibliografía**

Juan Lozano, A. y Rodríguez Márquez, J.: *La colaboración público-privada en al financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, IEF, Madrid, 2006.

<sup>17</sup> Cfr. artículos 87 y 88 de la Ley 33/2010.

<sup>18</sup> Vid. sobre esta cuestión, Trias Prats, B.: *El régimen económico de los servicios...*, *op. cit.*, pp. 214 y ss.

- Lozano Serrano, C.: “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *CREDF*, n.º 97, 1998.
- Navarro Fernández, P. B.: “La nueva regulación de las tasas portuarias contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de Régimen económico y de Prestación de Servicios de los Puertos de Interés General”, en AA.VV.: *La nueva legislación portuaria*, Atelier-Consorcio Zona Franca de Vigo, Barcelona, 2004.
- Pagés i Galtes, J.: *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999.
- Ramallo Massanet, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional del tributo)”, *CREDF*, n.º 90, 1996.
- Trias Prats, B.: *El régimen económico de los servicios portuarios en los puertos estatales*, IUSTEL, Madrid, 2011.
- Villar Rojas, F. J.: “Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación de servicios municipales de abastecimiento domiciliario de agua potable”, *QF*, n.º 10, 2005.

**EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ¿UN IMPUESTO EN CRISIS? (I)**

**Eduardo Sanz Gadea<sup>1</sup>**

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

*La realidad fiscal muestra una gran aceptación del Impuesto sobre Sociedades como fuente de financiación del sector público...Esta situación es fruto, según Fuentes Quintana, de dos componentes de probada eficacia para el arraigo de cualquier impuesto en la realidad fiscal: su viabilidad administrativa y su aceptación política<sup>2</sup>.*

Bajo el título precedente se celebraron los XI Encuentros Tributarios organizados por los Inspectores de Hacienda del Estado y la Universidad Pontificia de Comillas el pasado mes de mayo.

La presente nota recoge, básicamente, las líneas maestras de la intervención de su autor en dichos encuentros. Con la misma se pretende, en primer lugar, ofrecer una visión sumaria de los hechos más relevantes acaecidos en el campo de la imposición sobre los beneficios desde, aproximadamente, el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1994, hasta el presente, y, en segundo lugar, esbozar las lecciones que se desprenden de los mismos.

*1. Los hechos más relevantes acaecidos*

Seguramente los once hechos que seguidamente se citan no agotan el conjunto de los hechos relevantes, pero, desde luego, sí pueden ser calificados como tales.

**1. Descenso de los tipos nominales de gravamen**

El descenso de los tipos nominales de gravamen ha sido continuo.

En 1982 la media de los tipos nominales de gravamen de la OCDE ascendía a 48,5 puntos porcentuales, y a 28,4 en 2006<sup>3</sup>. En 1994 ningún Estado miembro de la Unión Europea tenía establecido un tipo de gravamen inferior al 25 por 100, en tanto que en 2010 quince de ellos lo tienen inferior<sup>4</sup>.

Estados miembros	1994	2010
Bélgica	28-39	33
Holanda	35-40	25,5
Alemania	30-45	15-22-32
Italia	36	27,5
Inglaterra	25-33	28
Irlanda	40	12,5
España	35	30

<sup>1</sup> Silvia López Ribas ha tenido la amabilidad de leer el texto y formular valiosas sugerencias. Los errores que pueda contener son de la exclusiva responsabilidad del autor.

<sup>2</sup> Memoria del Proyecto de Ley (61/1978). Gota Losada. A. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I, P. 45.

<sup>3</sup> *Tax Reform Trends in OECD countries* (febrero de 2011).

<sup>4</sup> *European Tax Handbook* 2011.

El descenso ha sido más acusado, en términos generales, en los Estados miembros más pequeños. Con todo, el descenso de los tipos nominales de gravamen es un hecho incontestable.

Si es claro el descenso, no lo son tanto sus causas. Seguramente concurren varias. Así, el neoliberalismo, que triunfó con Thatcher y Reagan en la década de los ochenta, ha traído al campo fiscal la preferencia por la imposición indirecta y las tasas, así como la consideración de la imposición sobre los beneficios a modo de componente del coste de uso del capital que convenía reducir para estimular la inversión. También la globalización ha debido contribuir poderosamente al descenso de los tipos nominales de gravamen, ya que ha puesto el escenario apropiado para el éxito de las políticas fiscales agresivas en orden a la atracción de actividades reales o financieras, frente a las que se han levantado políticas fiscales defensivas, unas y otras sustentadas, en no escasa medida, en la disminución de la tributación sobre los beneficios de las empresas.

## **2. Mantenimiento o crecimiento de la recaudación sobre el PIB**

A pesar del apreciable descenso de los tipos nominales de gravamen no se ha producido una caída de la recaudación por la tributación sobre los beneficios.

EM <sup>5</sup>	1995	1996	1997	2006	2007	2008
España	1,8	2,0	2,7	4,2	4,8	2,9
Alemania	2,4	2,6	3,0	3,0	3,0	2,7
Inglaterra	2,8	3,2	3,9	3,5	3,9	3,7
Holanda	3,3	4,1	4,5	3,7	3,5	3,4
Francia	1,8	2,0	2,3	2,3	2,3	2,9
Italia	2,9	3,3	3,8	2,9	3,5	3,8

La posición de España en el cuadro precedente es muy llamativa. En efecto, ha sido el país en el que más ha crecido la recaudación en relación con el PIB, pero también aquel en el que se ha desplomado con mayor fuerza la recaudación a partir de 2008.

EM <sup>6</sup>	1995	1996	1997	2006	2007	2008
España	5,8	6,1	8,1	11,6	12,8	8,7
Alemania	5,2	5,9	6,3	7,7	7,6	7,0
Inglaterra	7,2	9,2	11,1	10,8	9,4	9,6
Holanda	8,1	10,1	11,4	9,4	9,1	8,8
Francia	4,2	4,7	5,2	6,6	6,5	6,8
Italia	7,1	8,0	8,6	8,3	9,1	8,7

<sup>5</sup> *Taxation Trends in the European Union*. Eurostat. Porcentaje sobre el PIB.

<sup>6</sup> *Taxation Trends in the European Unión*. Eurostat. Porcentaje sobre los ingresos tributarios.

En términos de porcentaje sobre el total de los ingresos tributarios la recaudación por el impuesto sobre los beneficios también se ha mantenido estable, e incluso creciente, en el grupo de los Estados miembros centrales de la Unión Europea. También aquí España ha mostrado datos muy relevantes y positivos hasta 2007 ya que ha venido creciendo incesantemente desde el 5,8 de 1995 hasta el 12,8 de 2007, para desplomarse a partir de 2008.

La explicación del mantenimiento o incremento de la recaudación, pese al descenso de los tipos de gravamen, puede obedecer en parte a la eliminación de incentivos fiscales, pero más probablemente al aumento relativo de los beneficios de las empresas, singularmente de los grandes grupos multinacionales<sup>7</sup>.

Las grandes cifras parecen descartar una crisis recaudatoria de la tributación sobre el beneficio de las empresas, pero no deberían llevar a una complacencia acrítica. En particular, por lo que se refiere a España, al margen de su radical caída a partir de 2008, nada indican respecto de la distribución de la recaudación entre las empresas pertenecientes a grupos multinacionales y las que operan aisladamente. En este sentido, la opinión de algunos círculos de expertos es que la tributación relativa de las empresas aisladas, en gran parte pequeñas y medianas empresas, es superior a la que soportan las pertenecientes a grupos multinacionales, incluidos aquellos que tienen su sede en España<sup>8</sup>.

### 3. Declive del sistema de imputación o integración entre el impuesto sobre los beneficios y el impuesto sobre la renta de las personas físicas

El sistema de relación entre el impuesto que grava los beneficios de las empresas y el impuesto que grava la renta de las personas físicas ha cambiado radicalmente.

EM <sup>9</sup>	1994	2010
España	Imputación	Clásico
Alemania	Imputación	Clásico
Inglaterra	Imputación	Crédito (1/9)
Holanda	Clásico	Clásico
Francia	Imputación	Clásico
Italia	Imputación	Clásico

A comienzos de la década de los noventa un buen número de países tenían organizada su imposición directa mediante una relación de integración, más o menos perfecta, entre los dos impuestos que gravan la renta, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, pretendiendo con ello evitar la doble imposición de dividendos en aras de la neutralidad. España se unió tardíamente al sistema de imputación y lo hizo, como es sabido, a través de la denominada imputación estimativa<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> De Mooij, R. A. y Nicomede, G.: “Corporate Tax Policy and incorporation in the EU”. *Taxation Paper* 11/2007.

<sup>8</sup> Sin una imputación de autor precisa, opinión selectiva vertida en los propios XI Encuentros Tributarios.

<sup>9</sup> *European Tax Handbook* (1994-2010).

<sup>10</sup> Ley 42/1994, con efectos para 1995 y siguientes.

En la actualidad el sistema de imputación ha declinado y ha retornado el sistema clásico, esto es, no integración entre los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, si bien con mecanismos de atenuación de la doble imposición (tarifas independientes de la general para las rentas del capital, exención parcial de dividendos, límites de imposición para los dividendos). España se unió a esta corriente en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006<sup>11</sup>.

¿Por qué está en retroceso el sistema de imputación?

El sistema de imputación está afectado de una cierta complejidad. En efecto, su correcta aplicación exige determinar el impuesto sobre el beneficio que corresponde al dividendo que se distribuye, y de ahí la aplicación de los denominados impuestos igualatorios sobre el dividendo (*precompte, act. ...*). Por tanto, la simplificación es una causa de ese retroceso.

Sin embargo, existen otras causas más poderosas. La primera es la obligación comunitaria de tratar por igual a los dividendos internos y extranjeros, frente a la cual casa mal el sistema de imputación, concebido para ser aplicado a los dividendos internos. La segunda es el retroceso del valor de la progresividad, y en definitiva de la igualdad, sea por la aceptación de planteamientos neoconservadores o por el temor a la fuga de capitales, lo que ha conducido a tratamientos privilegiados de las rentas del capital basados en diversas fórmulas (coeficientes de tributación para las rentas del capital, límites de imposición, refugio en instituciones de inversión colectiva, escalas duales...).

#### **4. Creciente preocupación de las administraciones tributarias y de los diseñadores de la política fiscal por el fraude fiscal internacional**

A lo largo de los tres últimos lustros se ha acentuado la preocupación de las administraciones fiscales por el fraude y la evasión fiscal, en particular en el ámbito de los grupos transnacionales y de las operaciones financieras internacionales. Los documentos e informes sobre el particular son abundantes y dan buena cuenta de dicha preocupación.

El Código de Conducta de la Unión Europea<sup>12</sup> en materia de impuestos sobre los beneficios, y los programas de la OCDE relativos a la competencia fiscal dañina<sup>13</sup> y al intercambio de información tributaria, son buena prueba de ello. También lo es el notable cambio que, respecto de la relación entre los convenios y las normas anti abuso internas, se produjo en los comentarios al Modelo de convenio de la OCDE de 2003<sup>14</sup>.

Particularmente relevante es la actividad en este campo de la autoridad fiscal norteamericana, reflejada en un conjunto de informes<sup>15</sup>, reformas legislativas<sup>16</sup> o propuestas de reforma legislativa en materias tan sensibles como la deducción de

---

<sup>11</sup> Ley 35/2006.

<sup>12</sup> Ecofin, 1/12/1997 (DOCE 98/C2/01). Informe Primarolo.

<sup>13</sup> OCDE: *Harmful Tax Competition* (1998).

<sup>14</sup> Zornoza, J. y Báez, A.: "The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARS: A mistaken starting point".

<sup>15</sup> "Present Law and Background related to possible income shifting and transfer pricing". (july 2010), entre otros.

<sup>16</sup> Tax Shelter Disclosure Rules. Foreign Account Tax Compliance Act, entre otras.



intereses asociados a inversiones financieras<sup>17</sup>. Aunque en un contexto más amplio, también puede inscribirse en esa línea de preocupación por el fraude fiscal internacional la codificación norteamericana de una norma antiabuso de carácter general<sup>18</sup>.

En fin, ha llegado a acuñarse el concepto de gobernanza en el ámbito fiscal, definido como la concurrencia de transparencia, intercambio de información, y competencia fiscal leal<sup>19</sup>.

Las regularizaciones practicadas por la Administración tributaria española sobre gastos financieros asociados a carteras de valores en los grupos multinacionales pueden inscribirse en esta línea<sup>20</sup>.

En este contexto, las líneas de delimitación entre la planificación fiscal legítima y aquella que presenta rasgos antijurídicos no siempre son claras<sup>21</sup>, como así pudiera inferirse de la resolución estimatoria del TEAC, de 1 de junio de 2010, en materia de gastos financieros<sup>22</sup>, lo que dificulta el proceso de adopción de decisiones de inversión y financiación transnacionales.

### 5. Progresivo activismo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Las sentencias, básicamente cuestiones prejudiciales, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tienen una incidencia relevante en el ámbito de la imposición sobre el beneficio de las empresas y sus partícipes. Si nos atenemos a la selección que de las sentencias del Tribunal de Justicia en el área de la imposición directa ha efectuado la propia Comisión nos encontramos con la siguiente evolución<sup>23</sup>:

Hasta 1990	7
1990-1995	12
1995-2000	38
2000-2005	57
2005-2010	121

Las sentencias del Tribunal de Justicia han crecido en progresión casi geométrica.

Las materias afectadas han sido, entre otras, las siguientes: derecho de los establecimientos permanentes al disfrute de convenios (*Saint-Gobain*), compensación de pérdidas en sede de la casa central (*Lidl*), compensación de pérdidas en sede del propio establecimiento permanente (*Futura*), tipo de gravamen del establecimiento

<sup>17</sup> Joint Committee on Taxation. Description of Revenue Provisions Contained in the President's Fiscal Year 2012 Budget Proposal (2011), Part V C.

<sup>18</sup> Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V.: "La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EEUU como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el substantialismo" (*CEF*, septiembre de 2010).

<sup>19</sup> Ecofin 14 de mayo de 2008, citado en Communication from the Comisión to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee.

<sup>20</sup> Resoluciones del TEAC de 25 de junio de 2009, y 8 de octubre de 2009, entre otras. Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2009. Sentencia del Juzgado Central de lo Penal de 21 de diciembre de 2010.

<sup>21</sup> Falcón y Tella, R. Pulido Guerra, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, p. 210.

<sup>22</sup> Calvo Vérguez, J.: *Fusiones y escisiones de Sociedades*, pp. 514 y ss.

<sup>23</sup> "Company Tax". Comisión Europea.















La polémica doctrinal respecto de la idoneidad de dichos sistemas ha sido enjundiosa y hoy en día no está concluida<sup>66</sup>. Hacendistas como Musgrave y Hufbauer han apoyado el *sistema mundial*<sup>67</sup>, en tanto que otros igualmente relevantes como Watel o Vogel prefieren el *sistema territorial*<sup>68</sup>, pero la realidad legislativa muestra que el método de exención se ha ido extendiendo, seguramente por razones de competitividad antes que por razones de principio o técnica tributaria. El ejemplo más claro de ello lo tenemos en la modificación de la legislación británica en 2009.

La Directiva matriz-filial no regula la tributación de las ganancias de capital derivadas de la transmisión de la participación. La evolución de tal tributación en los países de nuestro entorno muestra una tendencia hacia la exención.

La deducción de los gastos financieros correspondientes a la inversión financiera es un aspecto muy relevante de la fiscalidad de los dividendos y plusvalías de fuente extranjera. A primera vista parece natural no admitir la deducción de un gasto asociado a la financiación de un activo que determina rentas exentas. Así lo regulaba Holanda, país caracterizado tradicionalmente por la aplicación del método de exención-participación, antes de la sentencia *Bosal*, del Tribunal de Justicia. Hoy en día, casi todos los países que eximen los dividendos y ganancias de capital derivados de las inversiones financieras extranjeras no restringen la deducción de esos intereses. Sin embargo, al haber fortalecido y objetivado sus normas anti subcapitalización, la deducción de intereses queda afectada por esta vía. Así lo muestra un reciente informe preparado por los servicios de la autoridad fiscal legislativa norteamericana<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> Serrano Antón, F.: “¿Hacia la Unificación del Derecho Tributario para Residentes y no Residentes? (Un estudio sobre los principios de sujeción fiscal: territorialidad, residencia y nacionalidad en la Constitución Española, en el Derecho comunitario, en la Ley General Tributaria y en la Ley Orgánica sobre los Derechos y Libertades de los extranjeros en España)”.

<sup>67</sup> “The Deferral of Income Earned Through U.S Controlled Foreign Corporations” (Tesoro EEUU, 2000).

<sup>68</sup> Martín Jiménez, A.: “Towards Tax Harmonization in the European Community”, pp. 34 y ss.

<sup>69</sup> “Joint Committee on Taxation. Background and Selected Issues Related to the U.S International Tax System and Systems that Exempt Foreign Business Income”. La tercera parte de este informe versa sobre la tributación en un conjunto de países, entre ellos España, de, entre otras fuentes de renta, las derivadas de carteras de valores extranjeros. Pues bien, en lo concerniente a la deducción de intereses correspondientes a carteras de valores cuyas rentas están exentas, se dice lo que sigue: *Australia*: La deducción de gastos correspondientes a dividendos exentos (y beneficios de establecimientos permanentes igualmente exentos) no está permitida como regla general, pero de esa regla se exceptúan los gastos financieros con tal que se adecuen a los requisitos de las normas sobre subcapitalización (p. 14). *Canadá*: no hay normas que impidan la deducción de gastos asociados a dividendos exentos, pero las normas sobre subcapitalización limitan la capacidad de deducir intereses (p. 19). *Francia*: Los gastos asociados a rentas exentas son plenamente deducibles, excepto en la parte que rebasen el 5 por 100 de los dividendos exentos; por otra parte las normas sobre subcapitalización limitan la deducción de intereses (p. 23). *Alemania*: Los gastos relativos a dividendos exentos son deducibles, excepto en la parte que rebasen el 5 por 100 de los dividendos exentos; por otra parte, las normas sobre subcapitalización limitan la deducción de intereses (p. 25). *Japón*: No existen reglas que limiten la deducción de gastos correspondientes a dividendos exentos, sin perjuicio de las normas anti subcapitalización (p. 28). *Holanda*: no hay reglas que impidan la deducción de gastos asociados a las rentas derivadas del régimen de exención-participación, sin perjuicio de las normas anti subcapitalización; con anterioridad a 2004, los gastos incurridos respecto de las participaciones cualificadas extranjeras no eran deducibles, en particular los intereses, pero la sentencia *Bosal* estableció que tal restricción era incompatible con el ordenamiento comunitario, y Holanda modificó su legislación (p. 31). *Suiza*: en los periodos en los cuales se percibe un dividendo exento los intereses devengados están sujetos a una imputación (*formulary allocation*), de manera tal que los correspondientes a la participación exenta no son deducibles, utilizándose a tal efecto la proporción de la inversión financiera determinante de la renta exenta respecto del total de los activos (p. 40). *Reino Unido*: permite las deducciones de gastos en relación con las rentas por intereses, pero tiene reglas

Un país especialmente preocupado por la fiscalidad de las rentas de fuente extranjera es los Estados Unidos. Los informes que la autoridad fiscal norteamericana viene elaborando en los últimos tiempos muestran su preocupación por la extensión del denominado *sistema territorial* entre los principales países industrializados<sup>70</sup>, incluido España.

El panorama que dibujan estos informes de la fiscalidad comparada de las inversiones financieras extranjeras es bien diferente del que había a comienzo de la década de los noventa. En efecto, la exención de los dividendos y plusvalías de inversiones financieras extranjeras se ha extendido, la restricción a la deducción de intereses se ha confiado al fortalecimiento de las normas anti subcapitalización, abandonándose las restricciones de tipo directo, esto es, las que versaban sobre los intereses convencionalmente asociados a la adquisición de la inversión financiera, las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente disfrutaban de exención (el Reino Unido todavía las grava pero está considerando la exención) y, en fin, los regímenes sobre transparencia fiscal internacional también se han extendido y fortalecido proyectándose sobre las denominadas rentas pasivas, no afectando, por tanto, a las rentas de actividades económicas<sup>71</sup>.

Cuestión distinta es la evolución de la retención en origen sobre las rentas del capital, esto es, dividendos, intereses, y cánones, en claro retroceso en el ámbito de la Unión Europea<sup>72</sup>.

---

específicas para limitar la deducción de intereses cuando uno de los propósitos principales del préstamo es conseguir una ventaja fiscal, todo ello sin perjuicio de las limitaciones derivadas de las reglas sobre subcapitalización y de las relativas al techo de gastos financieros por comparación con el grupo (p. 43). Es interesante notar que todos los países disponen de normas anti abuso de carácter general que pueden tener aplicación en relación con la deducción de intereses correspondientes a determinadas operaciones.

<sup>70</sup> “Economic Recovery Advisory Board. The Report on Tax Reform Options (2010)”.

<sup>71</sup> “Joint Committee on Taxation. Background and Selected Issues Related to the US International Tax System and Systems that Exempt Foreign Business Income (2011)”.

<sup>72</sup> Marín Benítez, G.: “Distribución de la Potestad Tributaria sobre las Rentas del Capital: Hacia la exclusiva tributación en residencia?”.

