
Introduction to European Tax Law on Direct Taxation

Michael LANG, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH y Claus STARINGER
Linde Verlag, Viena, 2012, 269 págs.

La obra de Michael LANG, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH y Claus STARINGER, editada por primera vez en junio de 2008, cumplió su tercera edición en noviembre de 2012. Los editores, avalados por su merecida proyección internacional, tanto académica y profesional, como por sus publicaciones, estudian, al igual que en las ediciones anteriores, los principales pilares del Derecho Tributario Europeo en materia de Impuestos Directos.

Desde una perspectiva totalmente actualizada, la obra analiza e interpreta la correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea en dicha materia en relación con los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y de los «terceros Estados». La obra, tal y como ellos la definen, «es una herramienta útil para navegar a través de los laberintos del Derecho Financiero y Tributario Europeo».

Formalmente, el libro de los catedráticos del *Institute for Austrian and International Tax Law* de Viena está dividido en nueve capítulos, precedidos de una especializada literatura, una extensa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE) y un índice a modo de orientación. Completando el libro con un conjunto de tablas que clasifican los principales artículos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), de su predecesor Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante Tratado EC), y de las sentencias del TJCE más relevantes.

Los tres primeros capítulos de la obra exponen conceptos de una relevancia de primer grado en el Derecho Tributario Europeo. El primero versa sobre las fuentes del Derecho de la Unión Europea; el segundo se centra en el muy estudiado asunto de las libertades fundamentales en el territorio de la Unión Europea; y el tercero hace referencia a las ayudas de Estado y su regulación en el TFUE.

En sus posteriores capítulos, el libro se centra de lleno en un estudio sobre las principales directivas europeas en esta materia. Siendo un punto destacable en este trabajo denotando a su vez la calidad del mismo, resaltamos la laboriosa actualización de cada una de las referencias a las directivas, al igual que hicieron en sus anteriores ediciones. Por un lado, hace referencia a directivas que tienen como principal objetivo la armonización de los impuestos directos, suprimiendo los obstáculos fiscales. La Directiva 2011/96/UE, cuya predecesora fue la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros (en adelante Directiva matriz-filial), la Directiva 90/434/CEE, modificada por la Directiva 2009/133/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (en adelante Directiva de fusiones) y la Directiva 2003/49/CE que dio lugar a una propuesta de Directiva del Consejo el 11 de noviembre de 2011, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (en adelante Directiva intereses-cánones).

A continuación, como si de un segundo bloque se tratara, ofrece un análisis de dos directivas para mejorar la cooperación entre Administraciones tributarias. En su capítulo séptimo analiza la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (en

adelante Directiva del ahorro), y en el siguiente, la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa, en el ámbito de la fiscalidad (en adelante Directiva de cooperación administrativa), por la que se deroga la anterior Directiva 77/799/CEE.

Por último, finalizan la obra con una especial referencia al Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (en adelante convenio de arbitraje).

La pretensión del trabajo, como ellos manifiestan, «es proporcionar un análisis conciso de tales desarrollos en la medida en que han alcanzado un razonable nivel de estabilidad a principios de octubre de 2012». Es un claro reflejo del funcionamiento de varios de los más representativos organismos e instituciones de la Unión Europea, tales como: el Consejo Europeo, el Parlamento Europeo o la Comisión Europea, y otros, como el TJCE, en los que su papel es decisivo. A su vez, desde una perspectiva comparativa, completan constantemente sus explicaciones de conceptos y procedimientos relacionándolos con un cúmulo de sentencias del TJCE.

El principio de la obra, formado por sus tres primeros capítulos, comienza con un estudio de las fuentes relevantes del Derecho Comunitario, desarrollando un organigrama jerárquico desde la supremacía del Derecho Primario, destacando la labor del TFUE, bajo el cual, alcanzan un gran protagonismo las libertades fundamentales comunitarias y las ayudas de Estado, seguido del Derecho Derivado, donde el papel de las directivas es fundamental, con el propósito de «armonizar un conjunto común de normas para un mercado interno de los Estados miembros de la Unión Europea». Además, se centra en la coordinación fiscal, entendiendo el *Hard Law* como vinculante para los Estados miembros, abarcando entre otras la normativa del convenio de arbitraje, la cual define como «un medio cuando las Autoridades Fiscales de países de la Unión Europea no encuentran una solución en lo que a precios de operaciones dentro de un mismo grupo multinacional respecta». Y el *Soft Law*, en relación con recomendaciones y comunicaciones de la Comisión Europea que tienen como objetivo «servir de guía para la correcta aplicación del Derecho Comunitario por parte de los Estados miembros». Concluye enunciando alguno de los acuerdos internacionales de la Unión Europea y los esfuerzos de la Comisión para la integración positiva, entre los que destacamos: el Informe Ruding (1992), el Código de Conducta (1997), el Informe Primarolo (1999) o la creación del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia (2002).

En el ámbito del Derecho Derivado, la obra lidia en primer lugar con las libertades fundamentales y su interacción con los ordenamientos domésticos. La libertad de establecimiento y la libre circulación de mercancías, servicios, personas y capitales, amparadas por el TFUE y la existencia de un mercado interno. El capítulo estudia la interacción de estas libertades en situaciones Intra-Comunitarias, con un especial matiz en relación con la libertad de movimiento capital entre Estados miembros y terceros Estados. Además, a modo de comparación, argumenta con jurisprudencia del TJCE, teniendo como base el principio de no discriminación en situaciones de controversia entre las legislaciones internas y las libertades del TFUE en el *Host State* y en el *Home State*. No obstante, por último, bajo el principio de proporcionalidad, expone situaciones de índole política, sanitaria o de seguridad pública que, en ocasiones, justifican cierto grado de discriminación.

Es especialmente interesante la parte del libro que trata de las ayudas de Estado y su regulación en el TFUE. Hay un punto especialmente destacable de acuerdo con el artículo 107(1) del TFUE, y

como expresa el libro, «en la medida en que las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, afecten al comercio entre Estados miembros son incompatibles con el mercado interno». En esta línea, basándose en el «Test de Selectividad», expone la tendente postura negativa de la Comisión Europea y del TJCE a aprobar el otorgamiento tanto de ayudas positivas como negativas. Sin embargo, desde el otro punto de vista, el trabajo analiza situaciones donde las ayudas son compatibles y aceptadas de manera automática en base al artículo 107(2) del TFUE y destaca situaciones que dependiendo de las circunstancias podrán ser aprobadas según el artículo 107(3) del TFUE. Por último, pone interés en la explicación del procedimiento, bajo el artículo 108 del TFUE, enfatizando «la gran diferenciación y relevancia entre una ayuda existente y una nueva ayuda».

En un bloque importante de la obra, analiza las directivas europeas dirigidas a suprimir los asuntos fiscales, buscando la armonización fiscal en materia de impuestos directos. Ofreciendo este trabajo un punto de vista más profundo para entender dicha normativa comunitaria.

La primera directiva regula el supuesto en que la matriz y la filial de Estados miembros traten con la eliminación de la doble imposición fiscal derivada de operaciones transnacionales en la distribución de beneficios en empresas de un mismo grupo. El capítulo, además de hacer referencia al ámbito subjetivo definiendo las principales figuras jurídicas, elabora un análisis matizando el procedimiento de aplicación de la directiva, tanto en el Estado de la filial donde los beneficios distribuidos por la misma deben quedar exentos de retención como en el Estado de la matriz. Al hilo, el editor resalta «la obligación de los Estados miembros de aplicar el método de exención o el método de crédito cumpliendo con el Derecho Primario».

Definiendo la Directiva de fusiones, expresa que «el objetivo del sistema fiscal común para la reorganización transfronteriza es evitar la imposición de un incremento de los ingresos o ganancias de capital en relación con la fusión, escisión, aportación de activos y canje de acciones relativas a sociedades de dos o más Estados miembros». Este trabajo profundiza analizando y diferenciando las operaciones más relevantes y sus consecuencias fiscales, entendiendo que «la esencia de la Directiva sobre fusiones es el diferimiento del impuesto de las ganancias de capital de una reorganización», denominado «*roll-over the basis*». Centrándose, en última instancia, en un estudio detallada sobre el modo de tributación de las diferentes compañías y los accionistas involucrados en dichas operaciones.

La última de este bloque, la Directiva intereses-cánones regula, bajo unos matices, la exención en el Estado de la fuente de los pagos de intereses y cánones hechos por una empresa de un Estado miembro o por un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro. El capítulo manifiesta un especial interés en la definición de ciertos términos como: compañía de un Estado miembro, establecimiento permanente y empresa asociada. A su vez, indaga minuciosamente, diferenciando por separado las operaciones transnacionales en relación con los intereses y con los cánones, poniendo especial énfasis a la problemática figura del «beneficiario efectivo» con relación a estas transacciones. Por último, enfatiza la relación de esta directiva con numerosas cláusulas anti-abuso con la finalidad de evitar el fraude y las prácticas abusivas.

El trabajo ofrece un punto de vista distinto y más profundo estudiando dos directivas que las podríamos considerar Directivas para mejorar la cooperación entre Administraciones tributarias de Estados miembros. En primera instancia, se alude a la Directiva del ahorro manifestando el autor que

su objetivo es «gravar de manera efectiva en el Estado de residencia del beneficiario efectivo los intereses pagados por una compañía de otro Estado Miembro», obligando a los Estados a intercambiar información. A pesar de ello, destaca como problemático que en la Unión Europea, Austria y Luxemburgo siguen aplicando un régimen de retención fiscal. Describe el método para intercambiar información, poniendo como manifiesto «el deber del agente pagador de reportar información a la autoridad competente tan pronto como el pago del interés sea realizado». También, afronta la problemática derivada del tratamiento de ciertos conceptos como: beneficiario efectivo, agente pagador, interés pagado y enuncia los principales mecanismos de retención del impuesto previstos en esta normativa. Los cuales pretenden, tal y como define, que «cada vez sea menos atractivo para dicho beneficiario efectivo no declarar los intereses en el Estado de residencia».

Esta directiva es ampliamente complementada con otra de actualidad, la Directiva de cooperación administrativa en el ámbito de fiscalidad. A diferencia de otras, teniendo presente alguna excepción, se aplica a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro. Describe como medio para el intercambio de información: la información previa solicitud, el intercambio automático y el espontáneo, definiendo las características y el desarrollo de los procedimientos de cada uno de ellos. Recordando, la obligación de los Estados a cumplir con estas peticiones, pero teniendo en cuenta supuestos en los que los mismos pueden oponerse y denegar la petición de dicho intercambio, como en el caso de las denominadas *fishing expeditions* o supuestos en los que la información a facilitar es irrelevante.

Finalmente, el editor procede a un sucinto examen de la naturaleza e interpretación del convenio de arbitraje de la Unión Europea. Muestra un estudio comparando las diferencias y semejanzas entre el convenio de arbitraje y el procedimiento de mutuo acuerdo (*Mutual Agreement Procedure*, «MAP» por sus siglas en inglés), regulado en el artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE, el cual permite resolver desavenencias en la imposición de impuestos. No obstante, expresa que «estos procedimientos no tienen por qué alcanzar resultados satisfactorios». Por lo que pone de manifiesto y aprovecha para describir el «procedimiento de arbitraje» regulado en el artículo 25(5) del modelo de convenio OCDE y en los artículos 7 y siguientes del convenio de arbitraje. Ciñéndose al mismo, remarca que «ante la falta de acuerdo para eliminar la doble imposición le corresponde a la comisión consultiva emitir un dictamen sobre la controversia en disputa».

A modo de conclusión, es de agradecer a los catedráticos LANG, PISTONE, SCHUCH y STARINGER la actualización de esta obra, que se erige como un manual de gran valor y utilidad, siendo clave para entender el funcionamiento del Derecho Tributario de la Unión Europea e Internacional.

José Carlos Pedrosa López
Universitat de València