

## Crónica sobre Fiscalidad de la UE

Fernando Serrano Antón<sup>1</sup>

### I. LOS MINISTROS DE HACIENDA DE LA UE ACUERDAN REFORZAR EL CÓDIGO DE CONDUCTA DE LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS PARA DETECTAR LAS MEDIDAS FISCALES PERNICIOSAS.

#### **I. FINANCE MINISTERS AGREE TO STRENGTHEN THE CODE OF CONDUCT OF BUSINESS TAXATION TO CURB HARMFUL TAX MEASURES.**

La UE sigue promoviendo la competencia fiscal leal y luchando contra las prácticas fiscales perniciosas, tanto dentro como fuera de la UE. Los ministros de Hacienda de la UE acordaron un Código de Conducta revisado sobre la fiscalidad de las empresas: un compromiso político e intergubernamental de los Estados miembros destinado a aplicar normas de control reforzadas a la hora de buscar y subsanar las medidas fiscales que puedan ser perjudiciales para las bases imponibles de otros Estados miembros. El fin último es luchar contra la competencia fiscal perniciosa y la elusión y evasión fiscales en la UE<sup>2</sup>.

Si bien la dimensión internacional de la labor del Grupo «Código de Conducta» es la más conocida, ya que el Grupo coopera con terceros países y territorios para promover y reforzar la buena gobernanza en el ámbito fiscal y realiza el trabajo que guía la revisión periódica de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, la función primordial de este Grupo ha sido, desde 1997, la de detectar y eliminar las medidas fiscales perniciosas en los Estados miembros de la UE.

Esta revisión que comentamos realizada al Código de Conducta, la primera desde 1997, supone que los Estados miembros ampliarán el ámbito de aplicación de las medidas fiscales objeto de examen a la hora de estudiar las prácticas fiscales perniciosas dentro de la UE. La actualización del Código se realizó mediante una Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a una revisión del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas.

Según la revisión practicada se trata de obtener un entorno fiscal más justo en la UE reforzando de las normas que se aplican cuando se combaten las prácticas fiscales perniciosas en una economía en evolución. Desde que comenzó su labor en 1997, el Grupo «Código de Conducta» ha logrado eliminar unas 140 prácticas fiscales perniciosas en la UE. El Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas necesitaba algunos ajustes para mejorar su eficacia, en particular, habida cuenta de la reciente reforma fiscal internacional.

---

<sup>1</sup> Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid. Jean Monnet Chair EU FAIRTAX. E-mail: serranoa@ucm.es

<sup>2</sup> <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/11/08/taxation-finance-ministers-agree-to-strengthen-the-code-of-conduct-used-to-identify-and-curb-harmful-tax-measures-of-member-states/> (Acceso Web 2 de diciembre de 2022).

Concretamente, la revisión del Código de Conducta introduce el concepto de «características fiscales de aplicación general». Aunque anteriormente solo se estudiaban las medidas preferentes (como los regímenes especiales o las exenciones del régimen fiscal general), con la nueva normativa se incluyen también dentro del ámbito de aplicación características fiscales de aplicación general. Estas se considerarán perniciosas si conllevan una doble imposición o el empleo doble o múltiple de ventajas fiscales. Además, la revisión del Código de Conducta proporciona una mayor claridad sobre el proceso de revisión en el Grupo, que es responsable de la administración del Código. Esta revisión permitirá al Grupo «Código de Conducta» del Consejo continuar trabajando en la lucha contra las prácticas fiscales perniciosas.

Como es sabido, el Código de Conducta constituye un compromiso político de carácter intergubernamental. El Grupo «Código de Conducta» del Consejo está formado por expertos en fiscalidad de alto nivel de los Estados miembros. Es responsable de realizar un seguimiento de las medidas fiscales que pudieran resultar perniciosas en los Estados miembros de la UE. El Código de Conducta constituye la base del trabajo del Grupo del Consejo del mismo nombre.

Su labor tiene también una dimensión internacional destinada a promover cambios efectivos con respecto a la buena gobernanza mundial en el ámbito fiscal mediante la cooperación. El Grupo «Código de Conducta» también lleva a cabo el trabajo técnico, el análisis y la evaluación orientados a la revisión periódica por parte del Consejo de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Esta lista se revisa periódicamente tras un examen exhaustivo de la aplicación de los compromisos contraídos por los terceros países o territorios que forman parte del proceso.

## **II. El Consejo da su aprobación definitiva a la Directiva relativa a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas**

En su reunión de 1 de diciembre el Consejo de la UE aprobó la Directiva relativa a la presentación de información sobre sostenibilidad. Así, las empresas de la Unión Europea deberán divulgar información sobre el impacto de su actividad en las personas y el planeta, y sobre los riesgos de sostenibilidad a los que se enfrentan. Esta aprobación es el paso siguiente al tomado el pasado día 10 de noviembre de 2022 por el Parlamento Europeo, que aprobó la propuesta de Directiva sobre información corporativa en materia de sostenibilidad (CSRD, en sus siglas en inglés). Se pretende mejorar la rendición de cuentas de las empresas, al obligarlas a informar regularmente sobre el efecto de su actividad en las personas y el medio ambiente<sup>3</sup>.

La Directiva modifica la Directiva 2013/34/UE, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, por lo que respecta a la información corporativa en materia de sostenibilidad.

---

<sup>3</sup> <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/12/01/council-adopts-position-on-due-diligence-rules-for-large-companies/> (Acceso Web 2 de diciembre de 2022)

El objetivo es equiparar la información sobre sostenibilidad con la información financiera, permitiendo al público acceder a datos fiables y comparables. También supondrá un avance hacia el establecimiento de estándares sobre sostenibilidad a nivel global.

La nueva legislación trata de cubrir la insuficiencia de información no financiera que se traslada al mercado y, para ello, introduce obligaciones más detalladas sobre el impacto de las empresas en el medio ambiente, los derechos humanos y el ámbito social, basados en criterios comunes en línea con los objetivos de la UE sobre el clima. La Comisión aprobará los primeros estándares en junio de 2023. De esta forma, se equipara la información financiera y de sostenibilidad y se garantiza el acceso digital a la información sobre sostenibilidad.

Además, para asegurarse de que las empresas ofrecen información fiable al mercado y que los inversores cuentan con datos comparables, estarán sujetas a auditorías independientes y procesos de certificación.

Los nuevos requisitos de información sobre sostenibilidad de la UE se aplicarán a todas las grandes empresas, coticen o no en los mercados de valores. Las empresas no comunitarias con actividad sustancial en la UE (con un volumen de negocios superior a 150 millones de euros en la UE) también tendrán que cumplirlas, al igual que las pymes que cotizan en bolsa.

Una vez publicada la directiva en el Diario Oficial de la UE entrará en vigor a los veinte días de su publicación y las normas serán de obligado cumplimiento para las empresas en las siguientes tres fases:

A partir del 1 de enero de 2024 para grandes empresas de interés público (más de 500 empleados) ya sujetas a la directiva sobre información no financiera, que deberán entregar sus informes en 2025;

Desde el 1 de enero de 2025 para las grandes compañías no sujetas a la directiva sobre información no financiera (más de 250 empleados y/o una facturación de 40 millones de euros y/o 20 millones en activos totales), que deberán entregar sus informes en 2026; y

A partir del 1 de enero de 2026 para las pymes cotizadas y otras empresas, que deberán entregar sus informes en 2027.

Las nuevas normas harán que más empresas asuman su responsabilidad por las repercusiones que tienen en la sociedad y las orientarán hacia una economía que beneficie a las personas y al medio ambiente. Cualquier persona interesada en la huella ambiental y social podrá acceder a estos datos. Al mismo tiempo, los nuevos requisitos ampliados están adaptados a las empresas de distintos tamaños y les proporcionan un período de transición suficiente para prepararse para su cumplimiento.

En la práctica, las empresas tendrán que presentar información sobre la manera en que su modelo de negocio afecta a su sostenibilidad y sobre cómo influyen en sus actividades factores externos de sostenibilidad (como el cambio climático o las cuestiones relativas a los derechos humanos). De este modo, los inversores y otras

partes interesadas estarán mejor preparados para tomar decisiones informadas sobre cuestiones de sostenibilidad.

El Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera (EFRAG) deberá elaborar proyectos de normas europeas. La Comisión Europea adoptará la versión final de las normas como un acto delegado, tras consultas con los Estados miembros de la UE y una serie de organismos europeos. La Comisión Europea presentó la propuesta de Directiva relativa a la presentación de información sobre sostenibilidad por parte de las empresas el 21 de abril de 2021 en el marco del Pacto Verde Europeo y el Programa de Finanzas Sostenibles.

La Directiva colmará las lagunas de la normativa vigente en materia de información sobre sostenibilidad. Para orientar el capital privado hacia la financiación de la transición ecológica y social, los mercados financieros necesitan acceder a información medioambiental, social y de gobernanza fiable, pertinente y comparable. Como se explica en el Pacto Verde, la divulgación de información en materia de sostenibilidad podría atraer inversiones y financiación adicionales para facilitar la transición hacia una economía sostenible.

Una vez que los presidentes del Parlamento Europeo y del Consejo hayan firmado el acto legislativo, este se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea y entrará en vigor a los veinte días de su publicación. Los Estados miembros deberán aplicar las nuevas normas dieciocho meses después.

### **III. El Consejo da su aprobación definitiva a la lucha contra las subvenciones extranjeras que distorsionan el mercado interior**

El Consejo dio su aprobación definitiva al Reglamento sobre las subvenciones extranjeras. Este Reglamento se ocupa de las distorsiones que provocan las subvenciones concedidas por terceros países a empresas que operan en el mercado único de la UE. Establece las normas de procedimiento para investigar estas subvenciones en el contexto de concentraciones de gran envergadura y ofertas en procedimientos de contratación pública importantes<sup>4</sup>.

Con ello, el Reglamento pretende restablecer una competencia leal entre todas las empresas que operan en el mercado interior, europeas y no europeas.

La UE es la mayor economía del mundo. Su mercado único es clave para la prosperidad económica de todos los ciudadanos. Las nuevas medidas facultarán a la UE para investigar y prevenir las prácticas desleales que apoyan algunos países que no son miembros de la Unión, lo que permitirá a la UE garantizar una competencia leal y condiciones equitativas para todas las empresas.

Actualmente, las subvenciones que conceden los Estados miembros deben cumplir la normativa sobre ayudas estatales, pero no existía ningún instrumento de la UE que

---

<sup>4</sup> [https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/11/28/council-gives-final-approval-to-tackling-distortive-foreign-subsidies-on-the-internal-market/?utm\\_source=dsms-auto&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=Council+gives+final+approval+to+tackling+distortive+foreign+subsidies+on+the+internal+market](https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/11/28/council-gives-final-approval-to-tackling-distortive-foreign-subsidies-on-the-internal-market/?utm_source=dsms-auto&utm_medium=email&utm_campaign=Council+gives+final+approval+to+tackling+distortive+foreign+subsidies+on+the+internal+market) (Acceso Web 2 de diciembre de 2022)

controlase subvenciones similares concedidas por terceros países. Para solucionar este problema, el Reglamento sobre subvenciones extranjeras establece un marco para que la Comisión examine toda actividad económica que se beneficie de una subvención concedida por un tercer país en el mercado interior.

El Reglamento propone tres instrumentos para que la Comisión investigue las contribuciones financieras concedidas por las autoridades públicas de un país no perteneciente a la UE:

- dos instrumentos de notificación previa, para asegurar la igualdad de condiciones para las fusiones de mayor envergadura y ofertas en procedimientos de contratación pública importantes; y,
- una herramienta general de investigación de mercado, para analizar las restantes situaciones de mercado, así como las fusiones y los procedimientos de contratación pública de menor valor.

Las empresas deberán notificar a la Comisión las fusiones y adquisiciones cuando una de las partes implicadas tenga un volumen de negocios en la UE de al menos 500 millones de euros, y haya una contribución financiera extranjera de al menos 50 millones de euros. En el caso de las ofertas en los procedimientos de contratación pública, el umbral para la contratación pública se fija en al menos 250 millones de euros. Si una empresa incumple las normas de notificación, la Comisión podrá imponer multas y examinar la operación como si hubiera sido notificada.

Por norma general (y, en su caso, salvo excepciones), la Comisión estará facultada para investigar las subvenciones extranjeras concedidas hasta cinco años antes de la entrada en vigor del Reglamento cuando dichas subvenciones distorsionen el mercado interior tras la entrada en vigor del Reglamento.

Al igual que ocurre con las normas sobre ayudas estatales de la UE, si la Comisión determina la existencia de una subvención extranjera, que distorsiona la competencia, realizará una prueba de proporcionalidad, que le permitirá valorar los efectos positivos y negativos de una subvención extranjera.

Si los efectos negativos son mayores que los positivos, la Comisión estará facultada para imponer medidas correctoras, tanto estructurales como no estructurales, y el reembolso de la subvención extranjera, o para aceptar compromisos de las empresas afectadas con el fin de corregir la distorsión causada por la subvención extranjera.

Esta normativa tiene como antecedente la propuesta de Reglamento, que presentó la Comisión, sobre las subvenciones extranjeras que distorsionan el mercado interior de 5 de mayo de 2021.

#### **IV. Directiva Unshell: los Eurodiputados adoptan una posición más drástica sobre la legislación para tomar medidas contra las empresas fantasma**

Los Eurodiputados del Comité de Asuntos Económicos y Monetarios proponen ampliar el alcance y endurecer las sanciones de la legislación propuesta destinada a tomar medidas drásticas contra las empresas fantasmas utilizadas con fines fiscales.

Los eurodiputados modifican la propuesta de la Comisión, en particular, reduciendo ligeramente los umbrales por debajo de los cuales una empresa está exenta de los

requisitos de información de la directiva, y estableciendo sanciones que se impondrán también a las empresas con ingresos bajos o nulos. También señalan que las empresas sujetas a los requisitos de información deberían estar obligadas a proporcionar información más detallada.

Para permitir una mejor distinción entre las empresas ficticias legítimas y las existentes a efectos fiscales, los eurodiputados también modificaron los requisitos de intercambio de información entre los estados miembros para garantizar una mejor calidad e integridad de los datos que se intercambian.

Específicamente sobre las sanciones, los eurodiputados votaron que éstas deberían ascender a un mínimo del 2% de los ingresos de una empresa en el año fiscal correspondiente por no informar correctamente, y al 4% de los ingresos por hacer declaraciones falsas. En el caso de que los ingresos sean cero o caigan por debajo de un umbral establecido por la autoridad fiscal nacional, la sanción debe basarse en los activos totales de la empresa.

Es crucial diferenciar entre una empresa real y una entidad ficticia que solo se utiliza para evadir obligaciones fiscales. Con el dictamen de los europarlamentarios se definen criterios mínimos de sustancia económica, una lista proporcionada de obligaciones de información, un conjunto equilibrado de exenciones, una serie de consecuencias por el uso indebido de entidades fantasmas y una sanción disuasoria.

## **V. Los Eurodiputados despejan el camino para nuevas fuentes de ingresos de la UE<sup>5</sup>**

La Comisión Europea adoptó una propuesta de Decisión del Consejo sobre la introducción de nuevos recursos propios en diciembre de 2021. Se trata del Acuerdo interinstitucional sobre recursos propios vinculado al marco financiero plurianual (MFP) 2021-2027, y al paquete *Next Generation EU*, que se introdujeron en respuesta a la pandemia. Los ingresos procedentes de recursos propios adicionales ayudarían a reembolsar la deuda de *Next Generation EU*.

El intento de modificar el actual sistema de recursos propios ha surgido en parte de un objetivo antiguo de impulsar el presupuesto de la UE sin aumentar los recursos propios basados en la renta nacional bruta (RNB).

El objetivo es poder responder a las crecientes demandas y hacer frente a las nuevas crisis sin limitar la financiación de los programas existentes y de los compromisos del marco financiero plurianual (MFP) a largo plazo. El MFP 2021-2027 se presentó junto con el paquete *Next Generation EU* en respuesta a la pandemia. También estaba vinculada a la Decisión sobre el sistema de recursos propios, que entró en vigor en junio de 2021, por la que se introduce un nuevo recurso propio basado en plásticos no reciclados y destinado a garantizar recursos para cubrir nuevos gastos presupuestarios, como el reembolso de la deuda de *Next Generation EU*.

El Acuerdo Interinstitucional incorporó una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios, incluidos los tres nuevos recursos propios incluidos en la propuesta

---

<sup>5</sup> <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20221118IPR55703/meps-clear-way-for-new-sources-of-eu-revenue> (Acceso Web 3 de diciembre de 2022)

que se comenta. La Propuesta de la Comisión Europea comprende una parte de los ingresos derivados de un régimen ampliado de comercio de derechos de emisión (ETS), un mecanismo de ajuste en frontera por emisiones de carbono y una parte de los beneficios reasignados de empresas multinacionales (sobre la base del pilar 1 del acuerdo entre la OCDE y el G-20). La propuesta consiste en introducir gradualmente los nuevos recursos propios a partir del 1 de enero de 2023. Durante el período 2026-2030, los ingresos para el presupuesto de la UE pueden alcanzar los 17.000 millones de euros al año (a precios constantes de 2018).

El informe de la Comisión de Presupuestos respalda en gran medida la propuesta de la Comisión como reflejo adecuado de la letra y el espíritu de la hoja de ruta. El Parlamento ha pedido reiteradamente una cesta de nuevos recursos propios de la Unión que sea ambiciosa, equilibrada, transparente y neutra desde el punto de vista presupuestario para los ciudadanos. Ha abogado por la introducción de verdaderos recursos propios vinculados a las políticas y objetivos de la UE, así como por una reducción de la cuota del recurso basado en la RNB en la combinación de ingresos.

Así pues el Parlamento aprobó la introducción por parte de la UE de la próxima generación de "recursos propios", fuentes de ingresos para el presupuesto de la UE. Además, tal como se acordó en la hoja de ruta jurídicamente vinculante establecida en el Acuerdo Interinstitucional, se espera que la Comisión presente una propuesta para un segundo conjunto de nuevos recursos propios a finales de 2023, que podría incluir un impuesto sobre las transacciones financieras y un recurso propio vinculado al sector empresarial.

En su reciente resolución sobre el presupuesto de la UE del próximo año, el Parlamento manifestó que el progreso en los nuevos recursos propios es esencial tanto para la financiación de la deuda contraída en el marco de *Next Generation EU* (NGEU) como para la solidez financiera y la implementación de los marcos financieros plurianuales actuales y futuros.

Para *NextGenerationEU*, la Comisión tomó prestados 800.000 millones de euros en los mercados financieros, de los que 420.000 millones de euros se utilizan para financiar los planes de recuperación y resiliencia de los Estados miembros, que debe ser reembolsado a través del presupuesto de la Unión Europea, para 2058. Como no se pueden recortar los próximos programas de la UE, tampoco se puede trasladar la deuda a generaciones venideras; y, el costo de pagar la deuda después de 2027 es alto: más de 15.000 millones de euros al año, resultan fundamentales los nuevos ingresos para saldar la deuda y afrontar nuevos retos a través de proyectos comunes.

## **VI. El TJUE anula la decisión de la Comisión Europea en el asunto Fiat y aclara el requisito de selectividad en casos de tax rulings sobre impuestos no armonizados**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea anuló la sentencia del Tribunal General y la decisión de la Comisión que consideraban que el *tax ruling* emitido a Fiat constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, por entender que la Comisión erró al analizar el requisito de ventaja selectiva de la ayuda. El criterio de selectividad requiere determinar si la medida constituye una excepción al régimen

fiscal nacional “normal” o si, de facto, genera discriminación. Para medidas relativas a impuestos en materias no armonizadas, como el *tax ruling* de Fiat, la identificación del régimen fiscal “normal” debe basarse exclusivamente en la normativa fiscal nacional. La Comisión ignoró las normas fiscales nacionales y definió de forma autónoma lo que ella consideraba que debería ser la imposición “normal”, en atención al principio fiscal de libre competencia (*arm’s length*) establecido en directrices de la OCDE para determinar los precios de transferencia, aunque la normativa luxemburguesa lo recogía de forma distinta. Sin embargo, la Comisión carecía de competencia para realizar dicha interpretación autónoma.

El día 8 de noviembre de 2022, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se pronunció sobre ayudas de Estado en relación con *tax rulings* al resolver los recursos de casación interpuestos por Fiat Chrysler Finance Europe (FC), Luxemburgo e Irlanda en los asuntos acumulados C-885/19 P y C898/19 P<sup>6</sup>.

Los hechos, de forma resumida, consisten en los siguiente: en marzo de 2012, FC solicitó a las autoridades tributarias luxemburguesas la aprobación de una decisión anticipada (un *tax ruling*) en materia de precios de transferencia, precios facturados en transacciones comerciales entre entidades pertenecientes a un mismo grupo. En septiembre de 2012, las autoridades luxemburguesas emitieron un *tax ruling* vinculante por cinco años que confirmaba que el análisis de los precios de transferencia aplicado por el contribuyente era conforme con el principio fiscal de libre competencia (o *arm’s length principle*) según este se definía en la normativa luxemburguesa.

En junio de 2014, la Comisión Europea decidió incoar una investigación formal para analizar si el *tax ruling* constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior al amparo del artículo 108 del TFUE. Finalmente, en octubre de 2015 la Comisión adoptó una decisión en la que declaraba la existencia de una ayuda de Estado incompatible y ordenaba su devolución. Según la Decisión, la emisión del *tax ruling* —y la resultante reducción de la base imponible aplicada a FC— conllevaba una excepción al sistema fiscal luxemburgués “normal” en el marco del principio de libre competencia que debe regir a la hora de fijar el valor de mercado de los precios de transferencia. Según la Comisión, ello otorgaba a FC una ventaja selectiva en detrimento de otros contribuyentes y competidores.

En diciembre de 2015, FC y Luxemburgo recurrieron la Decisión ante el Tribunal General solicitando su anulación. Sin embargo, las pretensiones de los recurrentes fueron desestimadas.

El TJUE inicia su análisis recordando que las materias fiscales que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión, como es el caso de la fiscalidad directa a la que se refiere el *tax ruling* de FC, no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas al control de las ayudas de Estado. Los Estados miembros deben abstenerse de conceder medidas fiscales que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior. Uno de los requisitos que

---

6

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=47C027D945BFEA2D0A64EA6B86F5170B?text=&docid=268045&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=354072>  
(Acceso Web 2 de diciembre de 2022)

deben concurrir en una medida fiscal para que se considere ayuda de Estado es que debe conceder una ventaja selectiva a su beneficiario.

Con carácter general, la determinación de la selectividad en el caso de medidas fiscales se debe realizar en tres pasos: (i) identificar el sistema de referencia o comparación, es decir, el régimen tributario “normal” aplicable en el Estado Miembro, y analizar el objetivo de su contenido y la finalidad y efectos concretos de las normas aplicables en derecho nacional; (ii) demostrar que la medida constituye una excepción a tal régimen “normal” o, aun cuando no lo sea, demostrar que provoca una discriminación de facto entre operadores en situación comparable; (iii) y acreditar que la excepción no está justificada por la naturaleza, objetivos generales o estructura del sistema fiscal en el que se enmarca.

A la hora de analizar si se cumplía este requisito de selectividad en el caso concreto y cuál debía ser el marco fiscal “normal” de referencia con el que tendría que compararse el *tax ruling*, la Decisión había considerado que debía aplicarse el principio de libre competencia en la determinación de los precios de transferencia según se establece en las directrices en la materia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

En derecho nacional luxemburgués el principio de libre competencia en la determinación de los precios de transferencia no seguía exactamente las directrices de la OCDE y distinguía las situaciones de las sociedades integradas, como era el caso del grupo Fiat. A pesar de ello, la Comisión concluyó que, aunque la normativa luxemburguesa no recogiese exactamente los mismos criterios que las directrices de la OCDE, el sistema “normal” del que debía partir el derecho luxemburgués era el de las referidas directrices. De ahí concluye que, como *el tax ruling* de FC sigue un concepto distinto, sería una ayuda selectiva respecto del sistema “normal” de referencia.

El TJUE desestima el razonamiento de la Decisión y del Tribunal General, basándose en una serie de argumentos. Para empezar, el TJUE establece que, cuando una medida tributaria cae fuera de los ámbitos objeto de armonización (e. g., fiscalidad directa y conceptos como base imponible y hecho imponible), corresponde al Estado Miembro, ejerciendo su autonomía fiscal, determinar el régimen tributario “normal”, que es el punto de partida del análisis sobre la selectividad. Por ello, el principio de libre competencia a la hora de determinar los precios de transferencia no conlleva un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad cuando se trata de impuestos no armonizados.

Después el Tribunal apreció que el derecho nacional aplicable a las sociedades en Luxemburgo en materia de imposición a sociedades integradas pretende garantizar una aproximación fiable al precio de mercado a la hora de determinar los precios de transferencia de cara al pago de impuestos. Bajo esta perspectiva, el TJUE entiende que la Comisión no podía prescindir del análisis de las modalidades concretas de aplicación de ese principio en el derecho nacional luxemburgués y de una identificación minuciosa del marco nacional de referencia.

Por último, declaró que la Comisión carece de competencias para definir de forma autónoma la imposición considerada “normal” bajo derecho nacional para una sociedad integrada cuando se trata de impuestos no armonizados. Los métodos que se

recogen en las directrices de la OCDE para fijar el valor de mercado en los precios de transferencia pueden inspirar a los EEMM a la hora de escoger los métodos aplicables en su derecho nacional. No obstante, lo único relevante a la hora de determinar lo que conforma el sistema “normal” de referencia para valorar si una medida fiscal es selectiva es lo que finalmente se recoge en la normativa nacional, no en las directrices de la OCDE o en otros métodos no contemplados en la normativa nacional. Lo contrario contravendría el principio de legalidad tributaria, y el sujeto pasivo dejaría de poder prever y calcular el impuesto devengado y el momento de su exigibilidad.

El TJUE ha anulado la Decisión de la Comisión en el *tax ruling* de Fiat en atención a las circunstancias particulares del caso. Por un lado, el incorrecto análisis de la Comisión a la hora de valorar la selectividad de la medida. Por otro, no tener debidamente en cuenta el régimen aplicable cuando se trata de una materia impositiva que no es objeto de armonización y en la que los EEMM retienen autonomía fiscal y regulatoria. Sin embargo, debe tenerse en cuenta —y el TJUE se encarga de reiterarlo en esta sentencia— que ello no excluye que otras medidas, como podrían ser *los tax rulings* de los EEMM, estén sujetas al control de ayudas de Estado o incluso puedan calificarse de ayudas de Estado si concurren los requisitos del artículo 107.1 del TFUE.

## **VII. El TJUE elimina la obligación de publicar los titulares reales de la Directiva antiblanqueo por ser una injerencia grave en los derechos de los afectados**

La disposición de la Directiva antiblanqueo que establece que los Estados de la Unión Europea deben garantizar que la información sobre la titularidad real de las sociedades y otras entidades jurídicas constituidas en su territorio estén en todos los casos a disposición del público en general es inválida.

Así lo falla el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de la Gran Sala -de 22 de noviembre de 2022-<sup>7</sup>, (Asuntos WM C-37/20 y Sovim SA C-601/20, y Luxembourg Business Registers, que dictamina que el acceso del público en general a la información sobre la titularidad real constituye "*una injerencia grave en los derechos fundamentales al respeto de la vida privada y a la protección de los datos personales, consagrados en los artículos 7 y 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE*".

Según el ponente de la Sentencia, la información divulgada permite a un número potencialmente ilimitado de personas informarse sobre la situación material y económica del titular real. Además, considera que las consecuencias que para las personas afectadas podrían derivarse de una posible utilización abusiva de sus datos personales se ven agravadas por el hecho de que esos datos, una vez puestos a disposición del público en general, no solo pueden ser libremente consultados, sino también conservados y difundidos. Dice el ponente que el objetivo de esta medida es para el legislador comunitario la de prevenir y combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, para lo que sí es adecuada. Sin embargo, explica que la medida no se limita a lo estrictamente necesario ni es proporcionada con respecto al

---

7

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=073BCED984D0F367A989318BD3FE3553?text=&docid=268842&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1972656> (Acceso Web 3 de diciembre de 2022)

objetivo perseguido, que autoriza a cualquier persona y no solo a las autoridades competentes el acceso, lo que considera un menoscabo grave de los derechos fundamentales, sin que esa gravedad se compense con los eventuales beneficios en la lucha contra el blanqueo.

Y concluye que las dificultades para definir con precisión los supuestos y las condiciones en las que existe este interés legítimo, invocadas por Bruselas en sus alegaciones, no puede justificar que el legislador de la UE prevea el acceso del público a la información.

Por ello, estima que supeditar la puesta a disposición de la información sobre la titularidad real a una inscripción en línea y prever, en circunstancias excepcionales, excepciones al acceso del público no asegura una ponderación equilibrada entre el objetivo de interés general y los derechos fundamentales.

#### **VIII. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-596/21, de 24 de noviembre de 2022 avala la denegación de la deducción del IVA cuando existe fraude<sup>8</sup>.**

En la Sentencia del TJUE (Sala Quinta), de 24 de noviembre de 2022. Asunto C-596/21, A y Finanzamt M, se declara que los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.

Junto a ello, concluye que los artículos 167 y 168 de la mencionada Directiva, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude.

#### **IX. El Tribunal Supremo plantea una cuestión prejudicial al TJUE sobre la conformidad del Impuesto sobre Hidrocarburos a la Directiva de imposición energética (Directiva 2003/96/CE).**

---

8

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=268968&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=110283> (Acceso Web 3 de diciembre de 2022)

El Tribunal Supremo ha planteado una cuestión prejudicial sobre el Impuesto Especial de Hidrocarburos mediante el Auto de 15 de noviembre de 2022<sup>9</sup>, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para que interprete la conformidad de dicho impuesto a la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, ante la posibilidad de que la Ley española fuera incompatible con la misma, al autorizar a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen suplementarios del Impuesto Especial de Hidrocarburos, diferenciados, por razón del territorio, con relación a un mismo producto.

La regulación española cuestionada estuvo vigente desde 2013 a 2018 y se han planteado al respecto diversos recursos de casación ante el Tribunal Supremo en los que subyace la negativa de la Agencia Tributaria a devolver los ingresos tributarios derivados del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos frente a quienes afirman haber soportado esa carga económica, que consideran contraria al Derecho de la Unión Europea.

Por ello, a tenor del ponente resulta necesario que el TJUE resuelva la cuestión prejudicial planteada cuya controversia jurídica consiste en determinar si los tipos autonómicos del IEH resultaban contrarios al Derecho de la Unión, pues el Tribunal Supremo aprecia, que la interpretación de la Directiva presenta dudas razonables, conforme a la jurisprudencia del TJUE sobre el acto claro.

La devolución de ingresos indebidos fue solicitada por los obligados tributarios repercutidos (generalmente, las gasolineras). En otros casos, esa devolución se instó ante la Agencia Tributaria por terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, es decir, por los adquirentes del carburante, quienes -sostienen- haber soportado esa carga tributaria a través de un incremento del precio.

En ese caso se había producido la repercusión fiscal del tributo, por lo que el Tribunal Supremo habrá de resolver en la sentencia que, en su día, ponga fin a la controversia si, a efectos de la devolución, los obligados tributarios a quienes se repercutió el tributo deben demostrar, que no trasladaron esa carga fiscal, vía precio, al adquirente del carburante, para evitar que la devolución del tributo comporte un enriquecimiento sin causa por su parte.

Se han planteado diversos recursos de casación ante el Tribunal Supremo [Vid., ATS de 6 de octubre de 2021, recurso n.º 1560/2021, entre otros] en los que se plantea si el sujeto repercutido puede solicitar la devolución de la cuota de un impuesto ingresado indebidamente. La cuestión jurídica se circunscribe a determinar si, en el Impuesto Especial de Hidrocarburos, el sujeto que soporta la repercusión legal de las cuotas del mismo, está legitimado para solicitar y obtener en su caso la devolución de ingresos indebidos con fundamento en una contravención de la norma que regula el tipo autonómico con el Derecho de la Unión Europea o, por el contrario, ha de acreditar que no ha trasladado estas cuotas en el precio final de los carburantes vendidos a los consumidores finales y que, por ende, la obtención de la devolución no le generaría un enriquecimiento injusto.

---

<sup>9</sup> <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/STS-auto-15-noviembre-2022.pdf>  
(Acceso web 3 de diciembre de 2022)

En el caso de autos en el que se circunscribe esta cuestión prejudicial, y cuyo recurso de casación ha quedado suspendido mediante este Auto de 15 de noviembre, el recurrente presentó varias solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos relativas al concepto Impuesto sobre Hidrocarburos, autoliquidaciones presentadas en los períodos de liquidación comprendidos entre los años 2013 y 2015. La pretensión del solicitante se basa en considerar que el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos establecido en el art. 50 ter de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.) en vigor desde el 1/1/2013, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir los preceptos de la Directiva 2003/96/CE. La cuestión que se pretende someter a consideración del TJUE consiste en saber si puede el sujeto repercutido solicitar la devolución de la cuota de un impuesto ingresado indebidamente sin necesidad de acreditar que la obtención de la devolución no generaría un enriquecimiento injusto en su patrimonio. Existe doctrina con relación al IVMDH [Vid., STS de 17 de julio de 2018, recurso n.º 3960/2017], pero no respecto del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, en el contexto de las circunstancias planteadas en este caso.

Las diferencias entre ambos tributos hacen necesario que la Sala se pronuncie sobre la cuestión planteada, pues no puede trasladarse de forma automática la jurisprudencia dictada con relación al IVMDH a la resolución de este supuesto. [Vid., ATS de 11 de diciembre de 2020, recurso n.º 1908/2020]. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que resuelva la cuestión nuclear que suscita el recurso de casación a fin de determinar si el sujeto que soporta las cuotas del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por imposición legal, en virtud de lo dispuesto en el art. 14.1 RGRVA, está legitimado para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos con fundamento en la contravención de la norma que regula el tipo autonómico con el Derecho de la Unión Europea, o por el contrario, está obligado a acreditar que con la obtención de la devolución pretendida no se beneficiaría de un enriquecimiento injusto y, en particular, que las cuotas cuya devolución solicita no han sido trasladadas vía precios al consumidor final, adquirente de los carburantes y para resolver esta cuestión es necesario que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirme la conformidad del Impuesto sobre Hidrocarburos a la Directiva de imposición energética (Directiva 2003/96/CE) por autorizar a las CCAA para establecer tipos de gravamen suplementarios diferenciados, por razón del territorio, con relación a un mismo producto.