MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA

2ª Edición

MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA

2ª Edición

Fernando Serrano Antón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Jean Monnet Chair EU FairTax
Universidad Complutense de Madrid

Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho
UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
Madrid 2025

Cofinanciado por
la Unión Europea

Manual de Derecho tributario de la Unión Europea
2ºEdición

© Fernando Serrano Antón

© Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho
Plaza de Menéndez Pelayo 4, 28040 Madrid
libder@der.ucm.es · 913945417

ISBN: 978-84-8481-279-1
Depósito Legal: M3639-2025

Reservados todos los derechos. No se permite reproducir, almacenar en sistemas de recuperación de información ni transmitir parte o la totalidad de esta publicación, cualquiera que sea el medio empleado, sin el permiso previo de los titulares de los derechos.

Imprime: Copias Centro
Maqueta: Marcos Esteban

Índice

Presentación 00

1. Origen y evolución de la Unión Europea 00
   1.1 Distintas etapas históricas de la Unión Europea
   1.2. Características generales del Derecho de la Unión Europea
   1.3. Ámbito de actuación de la acción europea
   1.4. Políticas sectoriales de la Unión Europea
   1.5. El sistema normativo actual de la Unión Europea
      1.5.1. El Tratado de la Unión Europea (TUE)
      1.5.2. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)

2. Ámbito de actuación de la Unión Europea 00
   2.1. Las competencias de la Unión Europea
   2.2. Los principios de actuación de la Unión Europea
   2.3. La política fiscal de la Unión Europea: aspectos generales

3. Principios y libertades que informan el mercado interior 00

3.1 Base económica

3.2. Base técnica

3.3. Base jurídica

3.4. Las cuatro libertades fundamentales de la UE

3.4.1. Introducción

3.4.2. Libre circulación de mercancías

3.4.3. Libre circulación de personas

3.4.4. Libre circulación en la prestación de servicios y la libertad de establecimiento

3.4.5. La libre circulación de capitales

4. La Unión Económica y Monetaria y los desequilibrios en el mercado interior 00

5. Políticas sectoriales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 00

5.1. La política regional y de cohesión de la UE

5.2. La política agrícola común (PAC)

5.3. La política ambiental europea

5.4. La protección de los consumidores y la salud pública

5.5. La política de transportes

5.6. La política del mercado único digital.

5.7. La política social y de empleo de la UE

5.8. La política energética

5.9. La política comercial

5.10. La política fiscal

5.11. La política económica de la UE

6. La articulación de las relaciones entre la UE y los Estados Miembros 00

6.1. Derecho originario

6.2. Características de las relaciones entre el Derecho de la UE y los Derechos nacionales

6.3. El Derecho derivado: tipos de normas dictadas por la UE

7. Las relaciones entre el Derecho de la UE con el de terceros países 00

7.1. Relaciones entre la UE y el Mercosur

7.2. La UE y el Espacio Económico Europeo

8. Las instituciones básicas de la UE y su papel en relación con la fiscalidad 00

8.1. Los principios que rigen en las instituciones

8.2. Las Instituciones de la UE

8.2.1. El Consejo

8.2.2. El Consejo de la UE.

8.2.3. La Comisión Europea

8.2.4. El Parlamento europeo

8.2.5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea

8.2.6. El Tribunal de Cuentas de la UE

8.2.7. Banco Central Europeo (BCE)

8.2.8. Órganos consultivos

9. El procedimiento presupuestario en la Unión Europea 00

10. Las especialidades del Derecho tributario de la UE 00

11. Definición de armonización fiscal 00

11.1. Tipos de armonización en la imposición

11.1.1. La armonización de la fiscalidad indirecta

11.1.2. La armonización de la fiscalidad directa

11.1.3. La armonización del Derecho tributario procedimental

12. Las Directivas en materia de imposición directa e indirecta, así como las relativas a los distintos procedimientos tributarios. Impacto en la normativa fiscal española 00

12.1 Directivas en el marco de la imposición directa

12.2 Directivas en el marco de la imposición indirecta

12.3 Directivas en el marco de la lucha contra el fraude fiscal y cooperación administrativa

12.4 Impacto en la normativa fiscal española

13. El Código Aduanero y otros impuestos aduaneros 00

13.1. Definición y ámbito objetivo

13.2. El proceso de despacho aduanero

13.3. El nuevo Código Aduanero

13.4. Hacia la reforma integral de la Unión Aduanera de la UE

14. El concepto de medida de efecto equivalente. Jurisprudencia relevante 00

14.1 Concepto de medidas de efecto equivalente

14.2 Excepciones fundadas en el artículo 36 TFUE

14.3 Excepciones fundadas en la rule of reason

15. Los instrumentos normativos de carácter fiscal pertenecientes al Derecho complementario de la UE 00

16. Responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho de la UE

17. Los recursos ante el TJUE y el sistema jurisdiccional europeo. Las diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales. Las características de las sentencias del TJUE 00

17.1 Los recursos ante el TJUE y el sistema jurisdiccional europeo

17.2. Los resultados de la Jurisprudencia del TJUE

17.3. Diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales

17.4. Características de las Sentencias del TJUE

18. Las cuestiones prejudiciales. La doctrina del acto claro. La posición singular del Tribunal Supremo español. ¿Podrían los Tribunales económico-administrativos interponer una cuestión prejudicial? 00

18.1 Concepto y naturaleza jurídica de la cuestión prejudicial

18.2. Presupuestos para el planteamiento de una cuestión prejudicial

18.3. Fases del procedimiento prejudicial

18.4. Procedimiento para la formulación de una cuestión prejudicial

18.5. La doctrina del acto claro y del acto aclarado.

18.6. La interposición de una cuestión prejudicial por los Tribunales económico-administrativos

19. El recurso de incumplimiento 00

19.1. Concepto y procedimiento

19.2. Efectos de las Sentencias del TJUE a raíz de un recurso por incumplimiento

20. Los efectos de las sentencias del TJUE 00

21. El impacto del *Brexit* en la aplicación de la normativa tributaria 00

21.1. Estado del arte

21.2. Consecuencias fiscales

22. La Imposición de Salida – Exit Taxes 00

22.1. Concepto

22.2. Su compatibilidad con el Derecho de la UE

22.3. El impuesto de salida en la Directiva Antiabuso

22.4. Los Exit Taxes españoles

23. La Directiva Intereses y Cánones 00

23.1 Introducción

23.2 Ámbito de aplicación y procedimiento

23.3 Definiciones

23.4 Exclusión de determinados pagos en concepto de intereses o cánones

23.5 Fines

23.6 Fraude y abusos

23.7 El funcionamiento de las medidas anti-abuso incluidas en la Directiva de Intereses y Cánones. Su efectividad. Su compatibilidad con las medidas nacionales anti-abuso. La cláusula del beneficiario efectivo

24. La Directiva Matriz-Filial 00

24.1. Objetivos y métodos para su obtención

24.2 Ámbito objetivo

24.3 Ámbito subjetivo

24.4 Requisitos de participación

24.5 Regulación de la distribución de beneficios en función de su origen

24.6. Trasposición de la Directiva

24.7. Normas antiabuso

24.8 Sociedades excluidas de beneficiarse de lo regulado por la Directiva Matriz-Filial

24.9 Jurisprudencia del TJUE en materia de la Directiva Matriz-Filial

24.10 Las modificaciones de la directiva Matriz/Filial desde 1990 y las razones para ello

24.11 La doble no imposición en la Directiva Matriz/Filial

25. La Directiva 2009/133 del Consejo, relativa al régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial tales como la fusión, la escisión, las aportaciones de activos, los canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y el traslado del domicilio social de un Estado miembro a otro 00

25.1 Introducción

25.2. Ámbito objetivo

25.3. Ámbito subjetivo

25.4 Evolución histórica de la Directiva

25.5 Finalidades y objetivos

25.6 La trasposición de la Directiva en España

25.7 Jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación y aplicación de la Directiva

25.8 Impacto actual del Plan de Acción BEPS sobre los fines de la Directiva de Fusiones/Escisiones. ¿Son vulnerables fiscalmente las reestructuraciones?

25.9 Los motivos económicos válidos como requisito de validez de la operación de restructuración empresarial – Art. 15 de la Directiva de reestructuraciones fiscales

26. La Directiva (UE) 2022/2523 sobre tributación mínima global 00

26.1. Concepto y procedimiento de aplicación

26.2. El Impuesto complementario español para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

27. La propuesta de Directiva sobre Precios de Transferencia en la UE 00

28. Ayudas de Estado 00

28.1. Concepto de ayuda de estado

28.2. Componentes de la Ayuda de Estado

28.3 Tipos de selectividad de una medida

28.4. Ayudas compatibles con el TFUE

28.5 El control de las Ayudas de Estado

28.6 Caso Apple: un ejemplo de ayuda de estado para la Comisión Europea

29. La Directiva *Anti- Tax Avoidance - ATAD*. Fundamentos y fines. Medidas normativas a transponer 00

29.1 Objetivos

29.2 Medidas normativas a transponer

29.2.1. Limitación de intereses

29.2.2 La imposición de salida

29.2.3. Norma general contra las prácticas abusivas

29.2.4. Transparencia fiscal internacional

29.2.5. Asimetrías híbridas

30. Derecho Tributario de la UE y Convenios de doble imposición internacional 00

30.1 La Jurisprudencia del TJUE en la lucha contra la planificación fiscal agresiva

30.2 Los Convenios de doble imposición como fuente de principios jurídicos aplicables por el TJUE

30.3 Los Convenios para evitar la doble imposición internacional como elemento para analizar la situación controvertida

30.4. La lesión de las libertades fundamentales por los preceptos del Convenio de doble imposición internacional

30.5 Recomendación a sus estados miembros sobre la política a seguir en la firma de los Convenios de Doble Imposición Internacional en lo que se refiere al abuso fiscal

31. La Directiva 2011/16/UE sobre asistencia y cooperación administrativa como motor de la transparencia fiscal en la UE 00

31.1. Introducción y naturaleza de la cooperación fiscal internacional

31.2. Antecedentes

31.3. Análisis de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la Fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

31.4. Evolución del intercambio de información en la Unión Europea

31.5. Directivas aprobadas

31.5.1. Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 por la que se deroga la Directiva 79/799 CEE, regula el intercambio automático de información de carácter no financiero – DAC 1

31.5.2. Directiva 2014/107/UE del Consejo sobre intercambio automático de cuentas financieras DAC 2

31.5.3 Directiva 2015/2376 de 8 de diciembre de 2015 sobre intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia (tax rulings) - DAC 3

31.5.4. Directiva 2016/881 de 25 de mayo de 2016 sobre el intercambio de información del informe país por país - DAC 4

31.5.5. Directiva 2016/2258 de 25 de mayo de 2016. Acceso de las Autoridades tributarias a la información relativa al blanqueo de capitales -DAC 5

31.5.6. La Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva - DAC 6

31.5.7. Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC7)

31.5.8. Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC8)

31.5.9. Propuesta para incorporar la declaración informativa GloBE a la legislación de la UE y el intercambio de información correspondiente con arreglo a la Directiva sobre el impuesto mínimo de la UE – DAC 9

32. Convenio de asistencia mutua en materia tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa 00

32.1. Introducción

32.2 Ámbito de aplicación

32.3 Formas de asistencia recogidas en el Convenio OCDE/CE

32.3.1. Métodos de intercambio de información

32.3.2. Inspecciones fiscales simultáneas

32.3.3. Inspecciones fiscales en el extranjero

32.3.4. Informaciones contradictorias

32.4 Otros acuerdos sobre asistencia administrativa en materia fiscal

33. La Directiva 2010/24/UE asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la UE 00

33.1. Introducción

33.2. Ámbito objetivo y subjetivo

33.3. Aspectos organizativos

33.4. Intercambio de información en el procedimiento de asistencia en la recaudación tributaria

33.5. Actuaciones de recaudación ejecutiva: medidas de cobro

33.6. Límite de las obligaciones de la autoridad requerida

34. La Directiva FASTER: normas para los procedimientos de retención fiscal en origen para eliminar la doble imposición internacional 00

35. La Directiva (UE) 2017/1852 de resolución de conflictos fiscales internacionales 00

35.1. Introducción

35.2. Características de la Directiva (UE) 2017/1852

35.3. Ámbito de aplicación de la Directiva

35.4. Procedimiento

36. Los paraísos fiscales en la Unión Europea: las listas negras y el papel del Parlamento Europeo 00

36.1 Introducción

36.2 Criterios para la determinación de un paraíso fiscal

36.3 La lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales

36.4 La evolución del concepto de paraíso fiscal en la UE

37. Lucha contra la evasión fiscal en la UE a través de la transparencia fiscal 00

37.1. La transparencia fiscal como mecanismo para una fiscalidad más justa y efectiva

37.2. Instrumentos para asegurar la transparencia fiscal en la UE

38. Los Derechos fundamentales en materia tributaria en la UE 00

38.1. Los Derechos Humanos en Europa

38.2. Fiscalidad y Derechos humanos en la UE

38.2.1. Derecho al debido proceso

38.2.2. Derecho a la intimidad

38.2.3. Derechos en procedimientos sancionadores o de comprobación

38.2.4. Derecho a la propiedad

39. La fiscalidad de la economía digital en la UE: la propuesta de directiva sobre el Impuesto sobre Servicios Digitales 00

39.1. Introducción

39.2. Política tributaria de la UE para la economía digital

39.3. El establecimiento permanente virtual

39.4. El Impuesto sobre la prestación de servicios digitales

39.5. El Impuesto español sobre la prestación de servicios digitales

39.6. La renegociación de los CDIs

40. Derecho tributario ambiental en la UE: las medidas sobre fiscalidad medioambiental en el marco «Objetivo 55»: hacia la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero 00

41. La posición europea en el marco de la cooperación fiscal internacional de Naciones Unidas 00

42. La Comunicación "Nueva estrategia exterior de imposición efectiva": la promoción de la buena gobernanza fiscal a escala mundial, la lucha contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y la garantía de igualdad de condiciones a todas las empresas 00

Bibliografía 00

Presentación

El origen de este Manual se encuentra en las clases de grado y posgrado que durante varios años hemos venido dictando en el marco de las Cátedras Jean Monnet sobre Derecho Tributario de la UE, desarrolladas en la Universidad Complutense de Madrid: Tax Governance and Fiscal Transparency (TAXGOV 565549-EPP-1-20 Chair; y EU Fair Taxation (EUFairTax ERASMUS-JMO-2021-Chair 101048240. Las concesiones de sendas cátedras Jean Monnet y, en particular, las actividades docentes desplegadas en el seno de las mismas nos han permitido acercarnos a la Fiscalidad de la Unión Europea con una perspectiva tanto docente, como investigadora y con un objetivo común: la difusión del conocimiento del Derecho tributario de la UE y de sus valores y principios. Así que vaya por delante mi agradecimiento a la Comisión Europea por financiar este proyecto docente e investigador y por estimular a través de estas iniciativas el estudio del gran proyecto europeo en toda su extensión. Gracias también a todos los participantes en las actividades desarrolladas sobre la fiscalidad en la Unión Europea y su impacto en los Estados miembros. Su entusiasmo en las actividades organizadas son el principal acicate para seguir adelante con estos proyectos europeos.

No todas las Facultades de Derecho tienen en sus planes de estudio una asignatura obligatoria denominada Derecho Tributario de la Unión Europea o Fiscalidad de la Unión Europea, pero sí es habitual que nos la encontremos como asignatura optativa en dichos planes. En nuestra Facultad, tiene la consideración de optativa y ciertamente es consecuencia de la concesión de las citadas cátedras Jean Monnet. De esta manera, se ha creado una legión de seguidores de la tributación en la UE, y una especialización que ha recibido su apoyo también por la contratación de estos graduados que poseen un interés en el Derecho tributario de la UE en el mercado laboral de los despachos

españoles y extranjeros.

Este libro no puede considerarse un manual acabado del Derecho tributario de la Unión Europea. La propia naturaleza de un Manual de este tipo es la permanente revisión y actualización. Y este no es una excepción, ya que se encuentra en permanente evolución. No obstante, hemos intentado ofrecer una visión sistemática y resumida del estado actual de la Fiscalidad Europea. Desarrollar un manual constituye siempre el trabajo más difícil de emprender y desarrollar para un académico. Por ello, este libro pretende ser un instrumento y una base de trabajo no solo para los estudiantes de la fiscalidad en su conjunto, sino también para los profesionales que requieren un libro actual que ofrezca soluciones a la multitud de cuestiones que plantea el Derecho de integración europea, en particular, el Derecho tributario y su impacto en la normativa de los Estados Miembros. Hemos tratado de cubrir el mayor número de temas relativos a la fiscalidad europea, si bien se han quedado algunos otros en el tintero y entre los incluidos será necesario ir completándolos en un futuro. Tarea que esperamos seguir cumpliendo periódicamente.

El tono didáctico con el que se ha tratado de impregnar a este libro tiene como objetivo hacer la labor más fácil a quienes se aproximan por vez primera al estudio de esta materia y, sobre todo, servir de plataforma inicial para un posterior análisis más profundo sobre la tributación europea y también su interrelación con el Derecho español.

Este texto es el resultado de la lectura y estudio de trabajos doctrinales y documentos de las instituciones comunitarias, así como de posiciones jurisprudenciales sobre el Derecho tributario europeo, que me han servido en la docencia e investigación desarrollada en los últimos años y que se recogen en la bibliografía final.

Para finalizar quiero agradecer a mis alumnos por ser constante acicate y estímulo del estudio de esta materia, y por su actitud, que me ha convencido de que esta obra merecía la pena.

Madrid, 30 de diciembre de 2024.

1. Origen y evolución de la Unión Europea

1.1 Distintas etapas históricas de la Unión Europea.

El nacimiento de la Unión Europea debe enmarcarse en el proceso más amplio de reconstrucción del continente europeo tras la Segunda Guerra Mundial. Un proceso que se ve impulsado por el sentimiento de una identidad europea y por distintos factores de naturaleza diversa como, por ejemplo, la imposición estadounidense de contar con una sola voz para fijar las condiciones del Plan Marshall de ayuda a Europa, el fortalecimiento de la Unión Soviética tras la Segunda Guerra Mundial y el temor ante el amenazante expansionismo de su política exterior.

Podemos dividir las distintas etapas históricas de la Unión Europea teniendo en cuenta su impacto económico de la forma siguiente:

- 1945-59: Paz en Europa y comienzo de la cooperación

Con el fin de acabar con los frecuentes y sangrientos conflictos que culminaron en la Segunda Guerra Mundial, los políticos europeos inician el proceso de construcción de lo que hoy conocemos como Unión Europea.

La Comunidad Europea del Carbón y del Acero, fundada en 1951, fue el primer paso para garantizar una paz duradera. En 1957, el Tratado de Roma establece la Comunidad Económica Europea (CEE) y una nueva era de cooperación cada vez más estrecha en Europa. Sin embargo, este período también se caracteriza por la aparición de la Guerra Fría, que divide el continente durante más de cuarenta años.

8 de mayo de 1945 – Fin de la Segunda Guerra Mundial en Europa

Fin de la Segunda Guerra Mundial en Europa. El continente está devastado. Hay millones de personas muertas, heridas o desplazadas. Seis millones de judíos han sido asesinados en el Holocausto.

4 de abril de 1949 — Creación de la OTAN

Se crea la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), una alianza intergubernamental de seguridad entre los Estados Unidos, Canadá y diez países de Europa Occidental. En 2024, la OTAN cuenta con treinta y dos miembros, de los cuales veintitres son países de la UE.

5 de mayo de 1949 – Creación del Consejo de Europa

Diez países de Europa Occidental crean el Consejo de Europa para promover la democracia y proteger los derechos humanos y el Estado de Derecho. El Convenio Europeo de Derechos Humanos entra en vigor el 3 de septiembre de 1953.

9 de mayo de 1950 – Plan para una nueva cooperación política en Europa

El ministro francés de Asuntos Exteriores, Robert Schuman, presenta un plan para lograr una cooperación más estrecha. Propone integrar las industrias del carbón y del acero de Europa Occidental. Más tarde, la Unión Europea empieza a celebrar el 9 de mayo como el «Día de Europa». El Plan Schuman, inspirado a su vez en la filosofía política de Jean Monnet, se concretó en la firma en París el día 18 de abril de 1951, del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero.

18 de abril de 1951 – Comunidad Europea del Carbón y del Acero

De acuerdo con el Plan Schuman, seis países firman un tratado para gestionar en común sus industrias del carbón y del acero. De este modo, ningún país puede producir armas de guerra para volverse contra los demás, como en el pasado. Estos seis países son Alemania, Francia, Italia, los Países Bajos, Bélgica y Luxemburgo. En 1952 se crea la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA).

25 de marzo de 1957 – Tratados de Roma

Basándose en el éxito del Tratado del Carbón y del Acero, los seis países fundadores amplían su cooperación a otros sectores económicos, y lo formalizan mediante la firma

de dos tratados, creando la Comunidad Económica Europea (CEE), y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom). Estos organismos nacen el 1 de enero de 1958.

19 de marzo de 1958 – Nacimiento del Parlamento Europeo

La primera reunión de la Asamblea Parlamentaria Europea, precursora del Parlamento Europeo actual, se celebra en Estrasburgo (Francia), con Robert Schuman como presidente elegido. Sustituye a la Asamblea Común de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, y pasa a llamarse Parlamento Europeo el 30 de marzo de 1962.

- Años 60: Una etapa de crecimiento económico

La década de los 60 es un buen momento para la economía, favorecido, entre otras cosas, por el hecho de que los países de la CEE dejan de cobrar derechos de aduana por las transacciones comerciales entre sí. También acuerdan un control conjunto de la producción de alimentos, de modo que todo el mundo tenga comida suficiente. En mayo de 1968 se produce una revuelta estudiantil en París, y muchos cambios en la sociedad y los hábitos de vida se asocian a la «generación del 68».

3 de mayo de 1960 – Creación de la Asociación Europea de Libre Comercio

Se crea la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) para promover el libre comercio y la integración económica entre determinados países no pertenecientes a la CEE: Austria, Dinamarca, Noruega, Portugal, el Reino Unido, Suecia y Suiza. En 2020, los miembros de la AELC son Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza.

Agosto de 1961 – Construcción del muro de Berlín

El Gobierno comunista de Alemania del Este construye un muro que cruza Berlín. Se convierte en un símbolo de la separación entre Europa del Este y Europa Occidental durante la Guerra Fría.

30 de julio de 1962 – Primera política agrícola común

La primera política agrícola común otorga a los países de la CEE un control conjunto de la producción de alimentos. Hay suficientes alimentos para todos y los agricultores tienen buenos ingresos. El efecto secundario no deseado es la sobreproducción,

con grandes cantidades de excedentes. Desde la década de los 90, las prioridades han sido reducir los excedentes, aumentar la calidad de los alimentos y promover la sostenibilidad.

20 de julio de 1963 – La CEE firma su primer gran acuerdo internacional

Los seis países miembros firman el Convenio de Yaundé para promover la cooperación y el comercio con dieciocho antiguas colonias en África. En la actualidad, la UE mantiene una relación especial de este tipo con 79 países de las regiones de África, el Caribe y el Pacífico (ACP) y está trabajando para establecer una asociación más estrecha con África para hacer frente a los retos comunes a ambos continentes.

8 de abril de 1965 – Firma del «Tratado de fusión»

Se firma en Bruselas el Tratado por el que se fusionan los poderes ejecutivos de las tres Comunidades (la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, la Comunidad Económica Europea y Euratom), y entra en vigor el 1 de julio de 1967. A partir de ese momento, las Comunidades Europeas tienen un único brazo administrativo (la Comisión) y un único poder ejecutivo (el Consejo).

Mayo de 1968 – Revuelta estudiantil en París

Los disturbios de estudiantes y trabajadores en Francia sacuden los cimientos mismos del Estado. En otros países europeos tienen lugar protestas estudiantiles más leves, que reflejan la frustración ante los Gobiernos, así como protestas contra la guerra de Vietnam y la carrera armamentística nuclear.

1 de julio de 1968 – Inicio de la Unión Aduanera

Los seis países miembros de la CEE eliminan los derechos de aduana sobre los productos importados entre sí, permitiendo el libre intercambio transfronterizo por primera vez. También aplican los mismos derechos a sus importaciones de terceros países. El comercio entre estos seis países y con el resto del mundo crece rápidamente.

Agosto de 1968 – Fin de la Primavera de Praga

Los tanques soviéticos aplastan la efímera «Primavera de Praga» de la joven democracia checoslovaca.

- Años 70: Una Comunidad en crecimiento y adhesión de los primeros nuevos miembros

El 1 de enero de 1973, Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido entran en las Comunidades Europeas, con lo que el número de Estados miembros aumenta a nueve. La guerra árabe israelí de octubre de 1973 da lugar a una crisis de la energía y a problemas económicos en Europa. La democracia se extiende por Europa con la desaparición de las dictaduras en Grecia, Portugal y España. La política regional empieza a transferir grandes cantidades de dinero para la creación de empleo e infraestructuras en las zonas más pobres. Las primeras elecciones directas de diputados al Parlamento Europeo por parte de los ciudadanos se celebran en 1979. Las Comunidades Europeas adoptan leyes para proteger el medio ambiente e introduce el concepto de «quien contamina, paga».

1 de enero de 1973 – De seis a nueve países miembros

Los seis miembros pasan a ser nueve cuando Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido se adhieren oficialmente a las Comunidades Europeas.

1973 – La crisis del petróleo llega a Europa

Tras la guerra araboisraelí de octubre, los países productores de petróleo de Oriente Medio imponen grandes subidas de precios y restringen las ventas a determinados países europeos. Esto crea problemas económicos en toda la CEE.

10 de diciembre de 1974 – Reducción de las disparidades entre las regiones

Para mostrar su solidaridad, los líderes de la CEE acuerdan crear un nuevo fondo principal en el marco de la política regional europea. Su objetivo es transferir dinero de las regiones ricas a las pobres para mejorar las infraestructuras, atraer inversiones y crear empleo. El Fondo Europeo de Desarrollo Regional se crea el año siguiente.

1974-75 – Nuevas democracias en Portugal, Grecia y España

El derrocamiento del régimen de Salazar en Portugal y el hundimiento del régimen militar en Grecia en 1974, junto con la muerte en España del general Franco en 1975, ponen fin a estas dictaduras en Europa. Los tres países se comprometen a tener un gobierno democrático, un paso importante para poder ser miembro de las Comunidades Europeas en el futuro.

Junio de 1979 – Primeras elecciones directas al Parlamento Europeo

Los ciudadanos europeos eligen directamente a los diputados al Parlamento Europeo por primera vez. Anteriormente, los diputados eran delegados por los Parlamentos nacionales. Los diputados forman parte de grupos políticos paneuropeos, no de delegaciones nacionales.

- Años 80: El rostro cambiante de Europa - La caída del comunismo

El sindicato polaco Solidaridad (Solidarność) y su líder Lech Walesa se cobran notoriedad tras las huelgas de los astilleros de Gdansk durante el verano de 1980 por los derechos de los trabajadores y el cambio político. En 1981, Grecia pasa a ser el décimo miembro de las Comunidades Europeas, seguida cinco años más tarde por España y Portugal. Al final de la década se derrumban los regímenes comunistas de Europa Central y del Este.

1 de enero de 1981 – Grecia se convierte en el décimo país miembro

Adhesión de Grecia a las Comunidades Europeas. La adhesión es posible gracias al derrocamiento del régimen militar y el restablecimiento de la democracia en 1974.

28 de febrero de 1984 – Primer programa europeo de investigación

Los ordenadores y la automatización están cambiando nuestra forma de vivir y trabajar. Para mantenerse en la vanguardia de la innovación, se lanza en 1984 el programa «Esprit», primero de muchos programas de investigación e innovación a escala europea.

1 de enero de 1986 – Dos nuevos miembros: España y Portugal

Entrada de España y de Portugal en las Comunidades Europeas, que pasan así a contar con doce Estados miembros.

Febrero de 1986 – Hacia un mercado único

Aunque los derechos de aduana habían desaparecido en 1968, el comercio no fluye libremente a través de las fronteras entre los países miembros. Los principales obstáculos son las diferencias entre las normativas nacionales. El Acta Única Europea pone en marcha un amplio programa de seis años para abordar dichas diferencias y crear así un

mercado único. El acto, que entró en vigor el 1 de julio de 1987, también da más poder al Parlamento Europeo y refuerza las competencias de las Comunidades Europeas en materia de protección medioambiental.

13 de junio de 1987 – Puesta en marcha del programa Erasmus

El programa Erasmus se pone en marcha para ofrecer becas a estudiantes universitarios que deseen estudiar en otro país europeo. Desde entonces, el programa ha dado a más de diez millones de personas la oportunidad de estudiar, formarse, realizar actividades de voluntariado o adquirir experiencia laboral en el extranjero.

9 de noviembre de 1989 – Caída del muro de Berlín

El muro de Berlín cae y se abre la frontera entre el Este y el Oeste por primera vez en veintiocho años. Alemania queda unificada después de más de cuarenta años de separación y su parte oriental se adhiere a las Comunidades Europeas el 3 de octubre de 1990.

- Años 90: Una Europa sin fronteras

En 1993, el mercado único se puso en marcha con las «cuatro libertades»: libre circulación de personas, mercancías, servicios y capital. La década de los 90 es también la de dos tratados: el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht) en 1993, y el Tratado de Ámsterdam en 1999. Austria, Finlandia y Suecia se adhieren a la UE en 1995, y un pequeño pueblo de Luxemburgo da su nombre al Acuerdo de Schengen, que permitirá gradualmente a las personas viajar a amplias zonas de la UE sin controles de pasaportes.

1991 – División de Yugoslavia

En los Balcanes, Yugoslavia empieza a dividirse. Las guerras consiguientes causan decenas de miles de víctimas y continúan durante gran parte de la década siguiente.

7 de febrero de 1992 – Tratado de Maastricht

En Maastricht (Países Bajos) se firma el Tratado de la Unión Europea. Es un hito importante, al establecer normas claras para la futura moneda única, para la política exterior y de seguridad y para una cooperación más estrecha en justicia y asuntos de interior. El tratado, que entra en vigor el 1 de noviembre de 1993, crea oficialmente la

«Unión Europea».

1 de enero de 1993 – Puesta en marcha del mercado único

Se establecen el mercado único y sus cuatro libertades: la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capital. Desde 1986 se han adoptado cientos de disposiciones legales en los ámbitos de la política fiscal, las actividades económicas, las cualificaciones profesionales y otros obstáculos para la apertura de las fronteras. Sin embargo, se aplaza la libre circulación de algunos servicios.

1 de enero de 1994 – Creación del Espacio Económico Europeo

Entra en vigor el Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo (EEE), que amplía el mercado único a los países de la AELC. En la actualidad, las personas, los bienes, los servicios y el capital pueden circular por los treinta países del EEE (EU-27 más Islandia, Liechtenstein y Noruega). Suiza no participa en el EEE pero tiene acceso al mercado único.

1 de enero de 1995 – La UE tiene tres nuevos miembros: Austria, Finlandia y Suecia

Austria, Finlandia y Suecia se adhieren a la UE. Los 15 miembros abarcan ya casi la totalidad de Europa Occidental.

26 de marzo de 1995 – La circulación sin fronteras comienza en siete países

Entra en vigor el Acuerdo de Schengen en siete países: Alemania, Bélgica, Francia, España, Luxemburgo, los Países Bajos y Portugal. Los viajeros pueden desplazarse entre todos estos países sin controles de pasaportes en las fronteras. En 2021, veintiséis países forman parte del espacio Schengen de circulación sin pasaporte, incluidos Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza.

2 de octubre de 1997 – Tratado de Ámsterdam

Se firma el Tratado de Ámsterdam, basado en los logros del Tratado de Maastricht, que establece planes para reformar las instituciones de la UE, dar a Europa un mayor protagonismo en el mundo y dedicar más recursos al empleo y los derechos de los ciudadanos. Entra en vigor el 1 de mayo de 1999.

1 de enero de 1999 – Creación del euro

Se introduce el euro en once países solo para las transacciones comerciales y financieras. Los billetes y las monedas llegarán más tarde. Los primeros países de la zona euro son Alemania, Austria, Bélgica, España, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos y Portugal. Dinamarca, el Reino Unido y Suecia deciden quedarse fuera de momento.

- Años 2000: Expansión de la UE.

El euro es la nueva moneda de millones de europeos. El 11 de septiembre de 2001 se convierte en sinónimo de terrorismo internacional, tras el secuestro y colisión de varios aviones contra edificios de Nueva York y Washington. Los países comienzan a colaborar de manera mucho más estrecha para luchar contra la delincuencia. Cuando, en 2004, diez nuevos países ingresan en la UE, seguidos por Bulgaria y Rumanía en 2007, la división entre Europa Oriental y Europa Occidental se da por zanjada. Una crisis financiera sacude la economía mundial en septiembre de 2008. El Tratado de Lisboa proporciona instituciones modernas y métodos de trabajo más eficientes.

26 de febrero de 2001 – Tratado de Niza

Los dirigentes de la UE firman el Tratado de Niza. Su objetivo es reformar las instituciones para que la UE pueda funcionar eficazmente después de llegar a los veinticinco países miembros y prepararse para la adhesión del próximo gran grupo de nuevos miembros. Entra en vigor el 1 de febrero de 2003.

1 de enero de 2002 – Empiezan a circular los billetes y monedas en euros en doce países de la UE

Los billetes y monedas en euros se convierten en moneda de curso legal en doce países de la UE (Grecia se adhirió a la zona del euro en 2001, así como otros países después de 2002). Su impresión, acuñación y distribución suponen una importante operación logística. Los billetes son los mismos en todos los países. Las monedas tienen una cara común y otra con un distintivo nacional.

1 de mayo de 2004 – Diez nuevos países

Chipre y Malta se adhieren a la UE junto con ocho países de Europa Central y

Oriental (Chequia, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania y Polonia) poniendo fin a la división de Europa tras la Segunda Guerra Mundial.

29 de mayo - 1 de junio de 2005 – Constitución de la UE

En Francia y los Países Bajos, los votantes rechazan el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado por los veinticinco Estados miembros de la UE en octubre de 2004.

1 de enero de 2007 – La UE da la bienvenida a Bulgaria y Rumanía

Dos países más de Europa Oriental, Bulgaria y Rumanía, ingresan en la UE, que cuenta así con 27 Estados miembros.

13 de diciembre de 2007 – Tratado de Lisboa

Los 27 países de la UE firman el Tratado de Lisboa, que modifica los tratados anteriores. Se concibe para que la UE sea más democrática, eficiente, transparente y capaz de hacer frente a los retos mundiales como el cambio climático, la seguridad y el desarrollo sostenible. Todos los países de la UE ratifican el Tratado antes de que entre en vigor el 1 de diciembre de 2009.

Septiembre de 2008 – Crisis económica mundial

Una crisis financiera de grandes proporciones sacude la economía mundial. Comienzan los problemas con los préstamos hipotecarios en los Estados Unidos. Diversos bancos europeos también sufren dificultades. La crisis conduce a una cooperación económica más estrecha entre los países de la UE.

Años 2000 a 2019: Una década delicada

La crisis económica mundial golpea de lleno en Europa. En 2012 la Unión Europea recibe el Premio Nobel de la Paz. Las revueltas y guerras en varios países llevan a muchas personas a huir de sus hogares y buscar refugio en Europa. La UE se enfrenta al reto de encontrar la manera de atender sus necesidades, salvaguardando al mismo tiempo su bienestar y respetando sus derechos humanos. El cambio climático sigue siendo la prioridad principal en la agenda y los dirigentes acuerdan reducir las emisiones nocivas. En 2013, Croacia se convierte en el 28.º miembro de la UE. Pero en un referéndum

celebrado en 2016, el Reino Unido vota a favor de abandonar la UE.

2010 – Europa aborda la crisis financiera

A raíz de la crisis económica que comenzó en 2008, varios países tienen problemas con sus finanzas públicas. Los dieciséis países de la UE que utilizan el euro elaboran un plan para ayudarles a hacer frente a sus déficits. La UE ayuda a varios países a hacer frente a sus dificultades y establece la unión bancaria para crear un sector bancario más seguro y fiable.

10 de diciembre de 2012 – La UE recibe el Premio Nobel de la Paz

La Unión Europea recibe el Premio Nobel de la Paz en una ceremonia celebrada en Oslo. El premio reconoce la contribución de la UE durante más de seis décadas a la promoción de la paz, la reconciliación, la democracia y los derechos humanos.

1 de julio de 2013 – Croacia se convierte en el 28.º Estado miembro de la UE

Croacia se adhiere a la Unión Europea, convirtiéndose en su 28.º país miembro.

12 de diciembre de 2015 – Acuerdo de París sobre el Cambio Climático

En una conferencia de las Naciones Unidas en París, 195 países celebran un nuevo acuerdo sobre el cambio climático, en el que la UE desempeña un papel fundamental. Incluye un plan de acción para limitar el calentamiento global «muy por debajo» de 2º C con respecto a los niveles preindustriales.

Diciembre de 2015 – Más de un millón de personas solicitan asilo en Europa

A finales de 2015, han llegado a Europa más de un millón de solicitantes de asilo. Muchos de ellos huyen de la guerra civil en Siria y necesitan protección internacional. Los dirigentes de la UE intensifican sus esfuerzos para reforzar los controles en las fronteras exteriores y reducir el número de solicitantes de asilo mediante la cooperación con países vecinos como Turquía.

23 de junio de 2016 – El Reino Unido vota a favor de abandonar la UE

En un referéndum celebrado en junio de 2016, el 52 % de los votantes del Reino

Unido vota a favor de que el Reino Unido abandone la Unión Europea tras más de cuarenta años como miembro. El Reino Unido abandona la UE el 31 de enero de 2020.

Diciembre de 2019 – Hacia una Europa climáticamente neutra

La preocupación pública por la crisis climática aumenta, impulsada por un movimiento juvenil internacional creciente y activo. Una nueva Comisión asume sus funciones con la mirada fijada firmemente en lograr que Europa sea climáticamente neutra de aquí a 2050 a través de una nueva estrategia de crecimiento, el Pacto Verde Europeo.

- Años 2020 hasta hoy: pandemia y guerra en Ucrania

Enero de 2020 - Respuesta común de la UE a la COVID-19

La pandemia de COVID-19 ha provocado una grave emergencia de salud pública y una desaceleración de la economía. La Unión Europea y sus países miembros colaboran para apoyar los sistemas sanitarios, contener la propagación del virus y garantizar vacunas tanto para las personas en la UE como fuera de ella. Los dirigentes de la UE acuerdan el mayor paquete de estímulo jamás financiado con cargo al presupuesto de la UE, centrándose en una recuperación ecológica y digital a medida que la UE avanza hacia la neutralidad climática de aquí a 2050.

31 de enero de 2020 - El Reino Unido abandona la UE

El Reino Unido deja de ser miembro de la UE Europea tras cuarenta y siete años de pertenencia, y abre así un nuevo capítulo por lo que se refiere a sus relaciones con la UE.

Abril de 2021 - Inicio de la Conferencia sobre el Futuro de Europa

En 2021 la UE pone en marcha la Conferencia sobre el Futuro de Europa, de un año de duración. El ejercicio sin precedentes de democracia participativa ofrece a los ciudadanos de la UE una oportunidad única para expresar su opinión y contribuir a configurar el futuro de la UE.

Febrero de 2022 - Rusia invade Ucrania

La UE y sus socios internacionales condenan firmemente la guerra de agresión injustificada y no provocada por parte de Rusia. La UE adopta una serie de duras sancio-

nes contra Rusia y proporciona ayuda financiera, humanitaria, militar y de otro tipo a Ucrania.

Mayo 2024 - La ONU y su nuevo marco fiscal internacional.

La posición europea sobre la Resolución de las Naciones Unidas relativa a la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación representa el parecer de los 27 Estados miembros, y decide abstenerse de la Resolución sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva (Resolución 77/244).

Septiembre de 2024- Ayuda de Estado ilegal concedida a Apple

El TJUE anula la sentencia del TGUE y declara que existe carácter selectivo de la ventaja otorgada al grupo Apple por los acuerdos fiscales con Irlanda. La histórica sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-465/20 P2 anula la anterior sentencia del Tribunal General y da la razón a la Comisión Europea en el caso de las ayudas fiscales concedidas a Apple. Así, Irlanda tendrá que recuperar 13.000 millones de euros como consecuencia de una ayuda de Estado ilegal contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

1.2. Características generales del Derecho de la Unión Europea.

La Unión Europea (UE) es una unión económica y política de 27 Estados miembros. Los objetivos de la Unión Europea son la paz, prosperidad y libertad para sus ciudadanos, en un mundo más justo y más seguro. Con casi 500 millones de ciudadanos, la UE produce aproximadamente un 30% del producto bruto mundial.

La Unión Europea cuenta para el cumplimiento de sus fines, con recursos humanos y materiales, con recursos financieros y con instrumentos normativos. El derecho de la UE tiene primacía sobre el derecho nacional para poder garantizar su uniformidad en todos los Estados miembros. El TFUE no contiene ningún artículo que consagre formalmente la primacía del Derecho de la Unión sobre la legislación nacional. Sin embargo, se adjunta una declaración (núm. 17) al mismo que explica que el Derecho de la Unión prevalece sobre el Derecho nacional, de conformidad con la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por otra parte, el Derecho de

la UE tiene autonomía con respecto al Derecho interno de los Estados.

Además, confiere derechos e impone obligaciones directas tanto a las instituciones comunitarias como a los Estados miembros y a sus ciudadanos, en el marco del denominado efecto directo del Derecho de la UE. Éste se compone de los Tratados constitutivos y de los Tratados de adhesión (Derecho originario) y de las normas contenidas en los actos aprobados por las instituciones comunitarias en aplicación de dichos Tratados (Derecho derivado).

La Unión está facultada para firmar acuerdos internacionales en los ámbitos de competencia que tiene atribuidos y para adherirse a una organización internacional. Los Estados miembros solo pueden firmar acuerdos internacionales que sean compatibles con el Derecho de la Unión.

Como ya hemos indicado, el Derecho de la UE estaba formado por los tres Tratados fundacionales:

- El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), firmado en París y que entró en vigor el 23 de julio de 1952.
- El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (CE), firmado en Roma y que entró en vigor el 1 de enero de 1958.
- El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom), firmado en Roma y que entró en vigor el 1 de enero de 1958.

Los Tratados fundacionales han sido adaptados a las nuevas circunstancias que surgían con ocasión de la adhesión de nuevos Estados miembros, en 1973 (Dinamarca, Reino Unido e Irlanda), 1981 (Grecia), 1986 (España y Portugal), 1995 (Austria, Suecia y Finlandia), y 2004 (Chequia, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia). El día 1 de febrero de 2020, el Reino Unido abandonó la UE.

Además, los Tratados fundacionales han sido objeto de modificaciones institucionales importantes, así como a la introducción progresiva de nuevos ámbitos de competencia, en diversas ocasiones. Así:

- Acta única Europea (AUE), firmada en Luxemburgo y la Haya y que entró en vigor el día 1 de julio de 1987.
- Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht y que entró en vigor el día 1 de noviembre de 1993.

- Tratado de Amsterdam, que entró en vigor el día 1 de mayo de 1999.
- Tratado de Niza, que entró en vigor el día 1 de febrero de 2003.
- Tratado de Lisboa, que entré en vigor el día 1 de diciembre de 2009.

El derecho derivado de la UE está formado por los actos adoptados por las Instituciones para el ejercicio de las competencias que les confieren los Tratados. Se trata de las "normas europeas".

Los países candidatos deben aceptar este acervo comunitario antes de adherirse a la Unión Europea. Las excepciones y exenciones al acervo comunitario son escasas y de alcance limitado. La Unión se ha fijado como objetivo mantener íntegramente el acervo comunitario y desarrollarlo, evitando su desnaturalización.

El proceso de integración europea es un proceso de integración progresiva: aunque en sus orígenes la CECA, la CEE y la CEEA fueron tres organizaciones internacionales independientes, desde el momento mismo de su fundación las tres comunidades compartían ciertas instituciones comunes y respondían a una misma concepción: la idea de integración progresiva. Esta idea de integración progresiva como objetivo comunitario aparece expresada en los Preámbulos de los Tratados CECA y CEE y se ha reiterado en cuántas ocasiones se ha producido una modificación de los mismos, hasta nuestros días.

Los Estados atribuyen a la Unión Europea determinadas competencias, algunas vinculadas a su soberanía: las competencias de la UE son competencias derivadas, esto es, atribuidas por los Estados a la Unión Europea, que carece de competencias propias u originarias. Así, lo reconoce el actual Tratado de la Unión Europea (TUE), cuyo artículo 1 señala que los Estados miembros constituyen entre si una Unión Europea a la que atribuyen competencias para alcanzar sus objetivos comunes. El artículo 2 del TUE remarca esta idea cuando, tras reseñar los objetivos de la Unión, establece que ésta perseguirá sus objetivos por los medios apropiados, de acuerdo con las competencias que se le atribuyen en los Tratados.

Este es el principio atribución de competencias que rige la delimitación de las competencias de la Unión (Artículo 5.1 del TUE). Y así, se establece que:

- La Unión solo puede actuar en aquellos ámbitos en los que los Estados le han atribuido determinadas competencias concretas, no generales.
- Estas competencias deben estar expresamente señaladas en el Tratado.
- La acción de la Unión ha de respetar los límites de las competencias que le han

atribuido los Estados Miembros.

- Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros.

Los artículos del Tratado de la Unión Europea en los que se recogen las competencias y los términos en los que los Estados miembros las han atribuido a la UE constituyen las bases jurídicas de la acción de la UE en los ámbitos materiales correspondientes. Los instrumentos normativos a través de los que la UE realiza estas políticas deben señalar la base jurídica en que se fundamentan.

La Unión Europea es una organización internacional de integración: el proceso de integración europea pasa por la cesión desde los Estados miembros a los órganos comunitarios de determinadas competencias, algunas tradicionalmente comprendidas dentro de los poderes soberanos de los Estados, a cuyo ejercicio no a su titularidad éstos renuncian. De ahí que la Unión Europea sea calificada como una organización internacional de integración.

1.3 Ámbito de actuación de la acción europea.

La acción de la Unión Europea se ha realizado en los campos previstos en los tratados constitutivos, los cuales como es sabido, se circunscriben inicialmente al ámbito económico. Con posterioridad, de forma paulatina se han ido incorporando el objetivo de una integración política, otras acciones en el ámbito cultural, social e internacional. Analicemos esta evolución en la acción europea desde el punto de vista económico.

La integración económica incluye la idea de progresiva eliminación de las fronteras económicas entre los Estados. Es decir, la abolición de la discriminación nacional. El objetivo es que los países constituyan de forma gradual una unidad económica mayor. En los procesos de integración económica suelen distinguirse distintas etapas, cada una de las cuales supone un estadio específico de integración. Ordenadas de menor a mayor nivel de integración económica se trata de las siguientes etapas:

- La zona de libre cambio:

  Conlleva la supresión entre los estados integrantes de la zona de los derechos de aduana y otras restricciones al comercio de todos los productos originarios de sus propios territorios. Cada uno de los miembros de la zona mantendría los

derechos de aduanas respecto de los productos provenientes de países terceros.

- La unión aduanera:

  Implica la adopción de un arancel común y consecuentemente de una reglamentación comercial básicamente idéntica, frente a las mercancías procedentes de terceros países. La Unión Aduanera de la Unión Europea significa:

  - Ausencia de derechos de aduana en las fronteras entre los países miembros de la UE;
  - Derechos de aduanas comunes sobre las importaciones procedentes de fuera de la UE;
  - Normas de origen comunes para los productos importados de fuera de la UE; y,
  - Una definición común del valor en aduana.

  El acuerdo sobre estos cuatros principios entre los seis países fundadores (Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Luxemburgo y Países Bajos) permitió completar la Unión Aduanera el día 1 de julio de 1968, año y medio antes de lo previsto en el Tratado de Roma. A partir de esa fecha se empezó a elaborar una legislación aduanera comunitaria para asegurar la aplicación de las mismas normas a todas las importaciones en la UE. Se estableció un marco jurídico sobre aspectos importantes como:

  - Aplicación uniforme del arancel común en todas las fronteras exteriores de la UE;
  - Enfoque común de los regímenes de depósito aduanero;
  - Facilitación de los movimientos de mercancías en «tránsito aduanero»;
  - Sustitución de la amplia variedad de documentos aduaneros por un documento único administrativo (DUA).

  Todos estos asuntos fueron objeto de regulación en un solo acto legislativo, el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, como se verá más adelante.

- El mercado interior:

  A la anterior situación se añade la liberalización entre los países que lo forman de la circulación de todos los factores productivos, y no ya solo de las mercancías como el caso de las anteriores fases de integración económica. En

consecuencia, las mercancías, las personas, los capitales y los servicios pueden desplazarse, invertirse o prestarse sin obstáculos adicionales en cualesquiera de los Estados Miembros. Se habla así de las cuatro libertades económicas inherentes a un mercado común.

La última fase de este proceso integración económica pasa por la armonización de las políticas económicas de los Estados miembros, así como por la existencia de una autoridad común a todos ellos con poder para imponer sus decisiones.

Los dos últimos peldaños de este proceso requieren la atribución por parte de los Estados de competencias de carácter soberano a una organización internacional. Los primeros pasos pueden alcanzarse efectivamente mediante simples mecanismos de cooperación internacional.

El antiguo Tratado de la CEE identificó desde un principio la realización del mercado interior (o común, como se le denominaba entonces) como el principal instrumento, junto a la aproximación progresiva de las políticas económicas de los Estados, para la realización de los fines especificados en su artículo 2: el desarrollo armónico de las actividades económicas en el conjunto de la UE, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, la elevación acelerada de nivel de vida, y el establecimiento de relaciones más estrechas entre los Estados miembros.

El Tratado de la CEE tampoco definía la noción de mercado interior pero esta circunstancia fue paliada por el Tribunal de Justicia, que lo ha definido como la eliminación de todas las trabas a los intercambios comunitarios con vistas a la fusión de los mercados nacionales en un mercado único que funcione en condiciones lo más similares posible a las de un verdadero mercado interior (Sentencia del TJUE de 5 de mayo del 2011 As. 15/81 Schul, considerando 33).

La construcción del mercado interior implica que las personas, los bienes, los servicios y los capitales circulan entre los distintos Estados miembros con la misma libertad que en el interior de un determinado país. El Tratado de la CEE hacía especial hincapié en el hecho de que este mercado común debía realizarse de forma progresiva, por lo que estableció un periodo transitorio.

Ello supuso establecer las cuatro libertades económicas básicas, que son las siguientes:

- Libre circulación de mercancías.
- Libre circulación de personas.
- Libre circulación de capitales.

- Libre prestación de servicios.

Así, era preciso el establecimiento de una política de defensa de la competencia económica del mercado para garantizar unas mínimas e iguales condiciones, para todos los actores económicos con independencia de su origen, en el mercado interior.

Con posterioridad, el Acta Única Europea introdujo un nuevo elemento: la eliminación de las fronteras entre los estados miembros, fronteras interiores, porque suponían un obstáculo al ejercicio pleno de las libertades comunitarias. El Acta Única Europea empleó la noción de mercado interior, que definió como un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estaría garantizada de acuerdo con las disposiciones del propio Tratado (artículo 8 a) del TCEE).

Suprimidas las aduanas interiores, el mercado interior era un espacio económico verdaderamente unificado para los Estados miembros. Pero según pasaba el tiempo surgieron ciertos desequilibrios. En efecto, el objetivo de crear el mercado común centró el proceso de integración económica de los Estados de la UE en torno exclusivamente a la tarea de asignación de recursos obviando las otras dos funciones que tradicionalmente integran la política económica de los Estados, es decir, la garantía de la estabilidad macroeconómica (nivel de empleo, inflación, estabilidad monetaria), y la redistribución interterritorial de la riqueza.

En consecuencia, el proceso comunitario de integración económica adolecía desde su base de un marcado desequilibrio en relación con el mantenimiento de la estabilidad macroeconómica. Esta situación se hizo especialmente patente a partir de las distintas crisis del sistema monetario internacional.

Por ello, la Comunidad procedió a establecer la Unión Económica y Monetaria (UEM) para:

- Conseguir la coordinación de las políticas económicas de los Estados Miembros;
- Instaurar una vigilancia multilateral de esta coordinación;
- Someter las políticas económicas estatales a ciertas normas de disciplina financiera y presupuestaria; e,
- Instaurar una moneda única y garantizar su estabilidad mediante la estabilidad a los precios y el respeto de la economía de mercado.

Por otro lado, las sucesivas ampliaciones y la consiguiente pérdida de homogeneidad entre los territorios integrantes de la UE pusieron en evidencia las deficiencias en el reparto equitativo de riqueza entre las regiones de los países miembros. De ahí que se estableciera la política regional, un instrumento para aportar beneficios concretos a los ciudadanos y regiones menos favorecidos, y fomentar así la cohesión desde el entendimiento para reducir las diferencias de renta y riqueza entre regiones, lo que debe beneficiar a todos.

1.4. Las políticas sectoriales de la Unión Europea.

El Tratado de Roma constitutivo de la CEE estableció, junto a las acciones relativas al establecimiento y tutela de las cuatro libertades económicas fundamentales y la protección de la libre competencia entre las empresas, tres políticas sectoriales: política agrícola común, política común de trasportes y política comercial común.

Este número de políticas sectoriales ha aumentado con el trascurso el tiempo. Y lo ha hecho, como regla general, a partir de la inclusión en los Tratados de nuevos ámbitos de actuación de la Unión con la correspondiente identificación de la base jurídica preceptiva. En la actualidad la parte III del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) da cuenta de las políticas y acciones internas de la Unión Europea entre las que se encuentran, sin ánimo de ser exhaustivos:

- el mercado interior;
- la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales;
- la política de transportes y telecomunicaciones;
- las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación a las legislaciones;
- la política exterior de la UE;
- la política financiera y monetaria;
- la política social y el Fondo Social Europeo;
- la educación, formación profesional, juventud y deporte;
- la cohesión económica social y territorial;
- el medio ambiente y la energía; y,
- la cooperación administrativa.

Antes del inicio de cada nueva legislatura —el período de cinco años de mandato de los comisarios europeos y los diputados al Parlamento Europeo— los jefes de Estado o

de Gobierno de todos los países de la UE se reúnen, en forma de Consejo Europeo, para establecer las prioridades políticas oficiales de la Unión. Las prioridades de la Unión Europea para el período 2024-2029 fueron establecidas tras las elecciones europeas de junio de 2024.

Estas prioridades son el fruto de un diálogo entre los líderes de la Unión, los ministros nacionales, las instituciones de la UE y los grupos políticos del Parlamento Europeo. La Agenda Estratégica sirve de inspiración para las prioridades políticas que determina la Comisión Europea antes de iniciar cada cinco años.

En su Agenda Estratégica para 2024-2029, los dirigentes de la UE señalaron tres ámbitos prioritarios para orientar el trabajo de las instituciones de la UE. En los últimos años, la UE se ha enfrentado a muchas crisis, desde la lucha contra el cambio climático hasta la pandemia de COVID-19, y ha brindado apoyo a Ucrania tras la guerra de agresión de Rusia. Centrándose en nuevos ámbitos prioritarios, la UE ayudará a reforzar la soberanía de Europa y equiparla mejor para abordar futuros retos. Las tres prioridades son las siguientes:

- Una Europa libre y democrática: defensa de los valores europeos en el seno de la UE;
- Una Europa fuerte y segura: garantizar una acción exterior coherente e influyente y reforzar la seguridad y la defensa de la UE y proteger a sus ciudadanos; y,
- Una Europa próspera y competitiva: fortalecer la competitividad de la UE y lograr el éxito de las transiciones ecológica y digital;

1.5. El sistema normativo actual de la Unión Europea.

El actual marco normativo de la UE ha venido condicionado por la modificación de los tratados fundacionales. Los principales cambios han venido de la mano del que se conoce como Tratado de Lisboa. Así, el antiguo «Tratado constitutivo de la Comunidad Europea» pasa a denominarse «Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea» (TFUE) y el término «Comunidad» se sustituye por «Unión» en todo el texto. Así, la Unión Europea ocupa el lugar de la Comunidad y la sucede desde el punto de vista jurídico.

El Tratado de Lisboa modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitu-

tivo de la Comunidad Europea (actual TFUE). Consta de un breve preámbulo y de siete artículos, que se dividen en dos partes:

i. Modificaciones del Tratado de la UE y del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

ii. Disposiciones finales.

La primera parte incluye los artículos 1 y 2 que se refieren a las modificaciones introducidas, respectivamente, en el Tratado de la UE y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (que pasa a denominarse Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

El Tratado de Lisboa es un tratado de modificación de los anteriores de ahí que su texto carezca de una lógica autónoma, más allá de recoger la nueva redacción del articulado del correspondiente tratado; la redacción a añadir o sustituir, según proceda, en cada caso.

Por ello, la Unión Europea ha procedido a realizar una publicación que recoge las versiones consolidadas del Tratado de la UE y del Tratado de Funcionamiento de la UE, así como sus protocolos y anexos, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa.

Contiene asimismo las declaraciones anejas al acta final de la conferencia intergubernamental que adoptó el Tratado de Lisboa, la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, que resulta vinculante para los Estados miembros, y sendas tablas de correspondencias entre las numeraciones anterior y nueva de ambos tratados (véase el diario oficial de la Unión Europea, núm. C 83, de 30 de marzo de 2010).

Por tanto, se puede afirmar que el Tratado de Lisboa supone la consideración de dos tratados totalmente identificables: el Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la UE, que tienen el mismo valor jurídico.

1.5.1. El Tratado de la Unión Europea (TUE).

Los títulos I (artículos 1 a 3) y II (artículos 4 a 12) del TUE se refieren a la propia Unión, y a sus relaciones con los Estados miembros, los ciudadanos y terceros países.

A través del TUE los Estados Miembros constituyen la UE (Art. 1), que goza de personalidad jurídica internacional (art. 47), e identifica los valores y objetivos de la Unión (Artículos 2 y 3).

Son valores que fundamentan la UE (Art. 2):

1. El respeto a la dignidad humana, la libertad, la democracia y la igualdad.
2. El Estado de Derecho.
3. El respeto de los derechos humanos.

Para la protección de estos valores el artículo 7 del TUE establece sendos procedimientos que prevén la imposición de sanciones a los Estados Miembros que se encuentren en riesgo de violación grave de los mismos o que hayan incurrido en su vulneración de forma grave y persistente.

En el artículo 3 del TUE se establecen los objetivos de la UE:

1. Promover la paz, los valores de la Unión y el bienestar de sus pueblos.
2. Ofrecer a los ciudadanos de la UE un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores en el que esté garantizada la libre circulación de personas.
3. Establecer un mercado interior y la unión económica y monetaria.
4. Promover sus valores en sus relaciones con el resto del mundo.

El Tratado establece el marco de las relaciones entre la Unión y los Estados Miembros, por una parte, y los nacionales de éstos, por otra. También señala que la UE desarrollará con los países vecinos relaciones preferentes (Art. 8 TUE).

Los principios que rigen las relaciones entre los Estados Miembros y la Unión Europea, (Art. 4 TUE) son los siguientes:

1. El principio de cooperación leal;
2. El respeto en sus relaciones: la UE respeta la igualdad de los Estados Miembros ante los Tratados, su identidad nacional y sus funciones esenciales; y,
3. La asistencia mutua.

Los principios relativos a las competencias de la Unión (Art. 5 TUE) que resultan de aplicación son:

1. Principio de atribución de competencias, lo que daría lugar a una delimitación de las mismas;
2. Principio de subsidiaridad, que es la forma de llevar a cabo su ejercicio; y,

3. Principio de proporcionalidad, que reconoce el modo en el ejercicio de las competencias:

Los artículos 13 a 19 del TUE constituyen el Título III, dedicado a las instituciones europeas. Éstas son el Parlamento Europeo, el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión, el Tribunal de Justicia de la UE -TJUE-, el Banco Central Europeo –BCE- y el Tribunal de Cuentas. Este título también se refiere también al Comité Económico y Social, al Comité de las Regiones, órganos que ejercen funciones consultivas (Artículo 13.4 TUE), así como al Alto Representante de la UE para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad (Art. 18 TUE).

Los títulos IV (Art. 20 TUE) y V (Arts. 21-46 TUE) incluyen, respectivamente, las disposiciones sobre las cooperaciones reforzadas y las disposiciones generales relativas a la acción exterior de la Unión y disposiciones específicas relativas a la política exterior y seguridad común (PESC).

El TUE se cierra con un Título VI (Arts. 47 a 55) dedicado a las disposiciones finales que se refieren a: los procedimientos de revisión de los Tratados, las condiciones que los Estados deben cumplir para ser miembros de la Unión, la posibilidad de los Estados de retirarse de la Unión, las normas sobre vigencia territorial y temporal del Tratado, del que forman parte los protocolos y anexos.

1.5.2. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) organiza el régimen de funcionamiento de la Unión y determina los ámbitos, la delimitación y las condiciones de ejercicio de sus competencias (Artículo 1.2 TFUE). En la primera parte, referida a los principios, presenta el reparto de competencias y responsabilidades entre la Unión y sus Estados miembros (Artículos 2-6 TFUE). También detalla ciertos objetivos generales que la Unión habrá de tener en cuenta al proceder a definir y ejecutar sus políticas y acciones como la promoción de un nivel de empleo elevado, o la protección del medio ambiente (Arts. 7-17) y establece que el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad rige la aplicación de los tratados. Los artículos 20 a 25 TFUE regulan el estatuto de la ciudadanía de la UE.

A continuación, el TFUE especifica las políticas y acciones de la Unión, diferenciando entre las políticas y acciones internas y la acción exterior de la Unión Europea. Ésta, por otra parte, se desarrolla, en particular, con la asociación de los países y territorios

de ultramar (países y territorios no europeos que mantienen relaciones especiales con Dinamarca, Francia, Países Bajos y Reino Unido), cuyo fin es promover su desarrollo económico y social y establecer estrechas relaciones entre estos países y territorios y la UE en su conjunto.

La parte VI del TFUE incluye el Título I, dedicado a las disposiciones institucionales, en las que se regulan las instituciones europeas, los órganos consultivos de la Unión y el Banco Europeo de Inversiones; así como los actos jurídicos de la Unión y los procedimientos de adopción de los actos y otras disposiciones. El título II se refiere a las disposiciones financieras y el título III a las cooperaciones reforzadas.

El TFUE concluye con una Parte VII en la que se recogen disposiciones generales y finales, que tratan sobre las cuestiones siguientes: medios de acción de la Unión Europea, (capacidad jurídica, privilegios e inmunidades de los Estados Miembros, estatuto de los funcionarios, derecho a recabar información y realizar estadísticas, responsabilidad contractual y extracontractual de la UE, sede y régimen lingüístico, arreglo de controversias, protección de los intereses de los Estados, territorios en los que el Tratado se aplica con determinadas condiciones, relaciones con otros tratados (Benelux, Convenios entre Estados miembros y terceros estados), ampliación de competencias no atribuidas al tratado, sanciones a Estados Miembros, ámbito de aplicación temporal y territorial.

2. Ámbito de actuación de la Unión Europea

2.1. Las competencias de la Unión Europea.

Para cumplir los objetivos marcados a la Unión Europea en los tratados, los Estados miembros otorgan a aquella una serie de competencias en una multitud de ámbitos.

Lo que diferencia a la UE de otras organizaciones internacionales es que ninguna otra organización tiene atribuidas competencias tan amplias y que pueda ejercer con tanta independencia como la Unión.

Sin embargo, la UE no es un Estado soberano: no puede ejercer competenciasque no estén recogidas en los tratados, salvo que se modifiquen estos o que, en casos excepcionales, el Consejo lo permita. Tampoco puede ejercer las competencias del mismo modo que un Estado, pues su ejercicio viene limitado por una serie de principios y no tiene las mismas prerrogativas en todos los ámbitos.

Entender la Unión Europea implica, por tanto, comprender cómo funciona su modelo de atribución de competencias. A lo largo de la evolución del proyecto europeo se ha ido produciendo una progresiva ampliación de las competencias de la UE, desde las originales del Tratado de Roma de 1957 (transporte, política agraria común, política comercial…) hasta las actuales. Pero el cambio no ha sido solo en la cantidad de las políticas reconocidas bajo el paraguas de la UE, sino también en la libertad que se ha dado a esta para su ejercicio.

En 2007, con el Tratado de Lisboa, el modelo cambia. Las competencias se reparten en tres grandes categorías que denotan el grado de protagonismo que la Unión Europea ejerce sobre ellas: competencias exclusivas de la UE, competencias compartidas con los Estados miembros, y competencias de apoyo, coordinación y complemento.

Junto con ello, podemos encontrar algún régimen especial, como la Política Exterior y de Seguridad Común (PESC), que continúa rigiéndose por unas reglas propias.

Pasemos a analizar las competencias de acuerdo con el papel que tiene la UE:

- *Competencias exclusivas:*

En los ámbitos de las competencias exclusivas solo puede legislar la UE, sin que los Estados puedan entrar a regular estas cuestiones. Solo podrán intervenir si la UE les faculta para aplicar o ejecutar alguna medida.

Las políticas exclusivas de la UE son:

1. La política comercial de la UE (firma de tratados comerciales, establecimiento de aranceles a productos de otros países…);
2. Los aspectos básicos de la política de competencia en el mercado único (por ejemplo, regular cuando un Estado puede dar una ayuda a una empresa de su país);
3. La política monetaria en la zona euro (fijar intereses, imprimir euros, etc); y,
4. Algunos aspectos de la política de pesca común (como establecer cuál es el límite de pesca anual y cómo se reparte entre los diferentes Estados).

- *Competencias compartidas:*

El régimen para las competencias compartidas es diferente. Aquí, los Estados miembros mantienen la prerrogativa de poder ejercer su competencia siempre y cuando la UE no haya decidido entrar a regular la materia en cuestión.

No obstante, la UE tiene primacía sobre los Estados miembros. Esto quiere decir que, a partir de que la UE decida ejercer su competencia, se excluirá la posibilidad de que los Estados ejerzan la suya. A cambio, la UE tendrá que probar que su acción cumple con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

Sin embargo, existe algún caso particular, como el ámbito de la cooperación al desarrollo, donde el régimen es ligeramente distinto: la UE y los Estados pueden ejercer su competencia de forma conjunta, sin que la acción de uno excluya la del otro.

Algunas de las políticas compartidas de la UE son:

1. La política de cohesión económica y territorial (por ejemplo, los fondos de financiación para construir infraestructura civil);

2. La política agrícola común;
3. La política de medio ambiente (por ejemplo, la prohibición de usar plásticos no reutilizables);
4. La política de energía (por ejemplo, estableciendo mínimos de producción de energía renovable); y,
5. El ámbito del espacio de libertad, seguridad y justicia (por ejemplo, estableciendo las normas por las cuales una persona puede circular por el territorio Schengen sin exigencia de pasaporte).

Además, todas las políticas que se mencionen en los tratados y para las cuales no se diga expresamente a qué categoría pertenecen, se considera que son competencia compartida.

- *Competencias de apoyo, coordinación y complemento.*

En estos ámbitos, la capacidad de acción de la UE es limitada. No puede adoptar medidas que suponga establecer la armonización de las legislaciones de los diferentes Estados, por ejemplo. Su acción tampoco conlleva la sustitución de la competencia de los Estados miembros.

Algunos de estos ámbitos son:

1. La educación y la formación profesional (creando programas como Erasmus);
2. La cultura (apoyando a industrias culturales como el cine); y,
3. La industria (por ejemplo, asistiendo a la transformación digital de las empresas).

2.2. Los principios de actuación de la Unión Europea.

La UE no puede ejercer las competencias de manera ilimitada, sino que su actuación viene marcada por la necesidad de observar tres principios fundamentales: el principio de atribución de competencias, el de subsidiariedad y el de proporcionalidad. Tres principios que determinan el contenido y la forma de la actuación de la UE:

- Principio de atribución de competencias: Suele distinguirse entre reparto vertical de competencias (entre UE y Estados Miembros) y reparto horizontal de competencias (entre instituciones de la UE), ambos basados en el principio de atribución. Están actualmente recogidas en el Tratado de la Unión Europea (TUE), artículos 5.2 (vertical) y 13.2 (horizontal).

  El principio de atribución, según el propio TUE, implica que "*la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan*". Y también que "*toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros*". Esto quiere decir que el principio de atribución expresa "rige para todo acto que elaboren las instituciones de la Unión, incluidas las resoluciones, dictámenes y –en contra de lo que en ocasiones suele afirmarse– hasta para los actos no previstos en el artículo ahora 288 TFUE como son, por ejemplo, las comunicaciones de la Comisión". Además, este principio de atribución tendría el efecto, desde la perspectiva estatal, de negar una competencia global de la Unión y, con ello, representa una regla limitadora de competencias para proteger a futuro las competencias de los Estados miembros. Volviendo a la vertiente positiva, los primeros artículos del TFUE repiten que las competencias son atribuidas por los Estados, y que la UE sólo tiene competencias si están atribuidas expresamente y si hay precepto concreto en qué fundar la competencia (la denominada base jurídica, que se verifica caso por caso). Estas competencias única y exclusivamente podrán ser utilizadas, además, para alcanzar los objetivos comunes de la Unión, y no otros. Así se pone de manifiesto no solo en el primer artículo del TUE, sino también en el art. 3.6 TUE cuando dispone que la Unión perseguirá sus objetivos por los medios apropiados, de acuerdo con las competencias que se le atribuyen en los Tratados.

- Principio de subsidiariedad: El principio de subsidiariedad tiene como función general garantizar un cierto grado de independencia a una autoridad inferior respecto de una instancia superior, en particular un poder local respecto de un poder central. Se refiere, por consiguiente, al reparto de las competencias entre los diferentes niveles de poder, principio que constituye la base institucional de los Estados federales. Aplicado en el marco de la Unión, el principio de subsidiariedad sirve para regular el ejercicio de las competencias no exclusivas de la Unión. Excluye la intervención de la Unión en aquellos casos en que los Estados miembros puedan abordar un asunto de forma eficaz a escala central,

regional o local. Solo se justifica el ejercicio de las competencias de la Unión en aquellos casos en que los Estados miembros no puedan alcanzar de manera satisfactoria los objetivos de una acción propuesta y cuando se pueda aportar un valor añadido si la acción se lleva a cabo a escala de la Unión.

De conformidad con el artículo 5, apartado 3, del TUE, deben cumplirse tres condiciones para la actuación de las instituciones de la Unión conforme al principio de subsidiariedad: a) no debe tratarse de un ámbito que sea de competencia exclusiva de la Unión (competencia no exclusiva); b) los objetivos de la acción propuesta no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros (necesidad); c) la acción, debido a su dimensión o efectos, puede realizarse con más éxito a escala de la Unión (valor añadido).

El principio de subsidiariedad se aplica exclusivamente a los ámbitos en los que las competencias están compartidas entre la Unión y los Estados miembros. El principio de subsidiariedad se aplica a todas las instituciones de la Unión y reviste especial importancia práctica en el marco de los procedimientos legislativos.

El respeto del principio de subsidiariedad puede someterse a un control a posteriori (tras la adopción del acto legislativo) mediante la presentación de un recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que también se indica en el Protocolo. En sus sentencias en los asuntos C-84/94 y C-233/94, el Tribunal afirmó que el respeto del principio de subsidiariedad es uno de los elementos sujetos a la obligación de motivar los actos de la Unión, con arreglo al artículo 296 del TFUE. Esta obligación se satisface cuando el respeto de dicho principio queda claro en la lectura de los considerandos. En la sentencia Philip Morris, (asunto C-547/14) apartado 218, el Tribunal reafirmó que este «*debe verificar si el legislador de la Unión podía considerar, sobre la base de datos pormenorizados, que el objetivo perseguido por la acción pretendida podía alcanzarse mejor a escala de la Unión*». Por lo que respecta a las garantías procesales y, en particular, a la obligación de motivar los actos en lo que respecta a la subsidiariedad, el Tribunal recuerda que el cumplimiento de esta obligación «*debe apreciarse en relación no solo con el tenor literal del acto impugnado, sino también con su contexto, así como con las circunstancias de cada caso*» (apartado 225).

Los Estados miembros podrán interponer recurso de anulación ante el Tribunal contra un acto legislativo por motivos de infracción del principio de subsi-

diariedad en nombre de su Parlamento nacional o de una cámara del mismo, de conformidad con su ordenamiento jurídico. El Comité Europeo de las Regiones también podrá interponer este tipo de recursos contra actos legislativos para los que el TFUE requiera su consulta.

- Principio de proporcionalidad: El principio de proporcionalidad está consagrado en el artículo 5, apartado 4, del TUE. Su finalidad es establecer las acciones de las instituciones de la Unión Europea dentro de unos límites específicos. En virtud de este principio, las medidas de la UE:
    - deben ser adecuadas para lograr el objetivo deseado;
    - deben ser necesarias para lograr el objetivo deseado; y,
    - no deben imponer al ciudadano una carga excesiva en relación con el objetivo que se desea alcanzar (proporcionalidad en sentido estricto).

  Los criterios para aplicarlo se recogen en el Protocolo (Núm. 2) sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad anexo a los Tratados. En caso de incumplimiento del principio de proporcionalidad, los solicitantes pueden, siempre que se cumplan determinadas condiciones, impugnar la validez de las medidas pertinentes ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

  Este principio es también definido por la Sentencia Denkavit, de 17 de mayo de 1984 de la siguiente forma: "*Las medidas adoptadas por las instituciones comunitarias no deben exceder de lo apropiado o necesario para alcanzar el objetivo perseguido. También la citada sentencia de 10 de diciembre de 2002, establece en su apartado 122 que el principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho comunitario, exige que los medios que aplica una disposición comunitaria sean aptos para alcanzar el objetivo perseguido y no vayan más allá de lo que es necesario para alcanzarlo*".

  La misma sentencia, en cuanto al control judicial de este principio se refiere, establece un criterio de "control débil" en los siguientes términos: "*(...) debe reconocerse al legislador comunitario una amplia facultad discrecional (...) ha de tomar decisiones de naturaleza política, económica y social, y realizar apreciaciones complejas. Por consiguiente, sólo el carácter manifiestamente inadecuado de una medida adoptada en este ámbito, en relación con el objetivo que tiene previsto conseguir la institución competente, puede afectar a la legalidad de tal medida.*"

2.3. La política fiscal de la Unión Europea: aspectos generales.

La estrategia de la Unión en materia de política fiscal se explica en la Comunicación de la Comisión titulada «*Política fiscal en la Unión Europea — Prioridades para los próximos años*», COM/2001/260/Final. La facultad para introducir, eliminar o ajustar impuestos sigue en manos de los Estados miembros.

Siempre que cumpla las normas de la Unión, cada Estado miembro es libre de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado. En este marco, las principales prioridades de la política fiscal de la Unión son la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude. Una mayor coordinación de las políticas fiscales garantizaría que las políticas de los Estados miembros apoyan objetivos políticos más amplios de la Unión, tal como se define en la Estrategia Europa 2020 para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador y en el Acta del Mercado Único.

Como se puede observar, la fiscalidad es una prerrogativa de los Estados miembros, y la Unión dispone solo de competencias limitadas. Dado que la política fiscal de la Unión está orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de los impuestos indirectos se abordó antes que la de los directos. Más adelante se realizaron esfuerzos para combatir el problema de la evasión y la elusión fiscales. Los Estados miembros deben adoptar por unanimidad la legislación fiscal de la Unión. El Parlamento Europeo tiene derecho a ser consultado en este ámbito, emitiendo un informe preceptivo no vinculante. En el caso de la aprobación del presupuesto general de la UE, el Parlamento es colegislador.

El marco jurídico de la política fiscal de la Unión previsto en el TFUE incluye los siguientes elementos:

- El capítulo sobre disposiciones fiscales (artículos 110 a 113 del TFUE), relativo a la armonización de la legislación en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos;
- El capítulo sobre la aproximación de las legislaciones (artículos 114 a 118 del TFUE), que cubre los impuestos que tienen efectos indirectos en la creación

del mercado único, según el cual las disposiciones fiscales no estarán sujetas al procedimiento legislativo ordinario; y,

- Otras disposiciones relativas a la política fiscal, en referencia a la libre circulación de personas, servicios y capital (artículos 45 a 66 del TFUE), al medio ambiente (artículos 191 a 192 del TFUE) y a la competencia (artículos 107 a 109 del TFUE).

También puede aplicarse la cooperación reforzada (artículos 326 a 334 del TFUE) a los asuntos fiscales. La principal característica de las disposiciones fiscales de la Unión en lo relativo a la adopción de actos legislativos es el hecho de que el Consejo decide por unanimidad a partir de una propuesta de la Comisión, y se consulta al Parlamento. Las disposiciones adoptadas en el ámbito fiscal incluyen directivas, que aproximan las disposiciones nacionales, y decisiones del Consejo. Convencida firmemente de que mantener la unanimidad para todas las decisiones relativas a la fiscalidad no ayuda a alcanzar el nivel de coordinación fiscal que Europa necesita, la Comisión ha presentado propuestas para pasar a una votación por mayoría cualificada en determinados ámbitos fiscales. Sin embargo, estas propuestas han sido rechazadas por los Estados miembros, aunque el debate permanece abierto.

Entre los impuestos directos figuran los impuestos sobre la renta y el patrimonio, ya sean sobre las personas físicas, o las jurídicas. El impuesto sobre la renta de las personas físicas no se incluye como tal en las disposiciones de la Unión (en su lugar, la actividad de la Unión en este ámbito se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia). La acción de la Unión en cuanto al impuesto sobre sociedades está más desarrollada, si bien se centra solo en medidas relacionadas con lo atinente al mercado interior. Los impuestos indirectos son aquellos que no se aplican ni sobre la renta, ni sobre el patrimonio. Incluyen el impuesto sobre el valor añadido (IVA), los impuestos especiales, los derechos de aduanas, los impuestos sobre la energía y otras tasas medioambientales. Dado que la evolución de las disposiciones de la Unión en materia fiscal está orientada al buen funcionamiento del mercado interior, la armonización de los impuestos indirectos se ha abordado antes y en mayor profundidad que la de los impuestos directos.

Como puede observarse, la política fiscal en la Unión Europea produce sus efectos en las dos áreas clásicas de la imposición: la fiscalidad directa, que es competencia exclusiva de los Estados miembros, y la fiscalidad indirecta, que afecta a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios en el mercado único. No debemos olvidar la importancia creciente del control de la evasión fiscal y, por ello,

la labor armonizadora de la UE en el área de asistencia y cooperación administrativa.

En materia de fiscalidad directa, la UE ha establecido algunas normas armonizadoras para la fiscalidad de las sociedades y la tributación personal, y los Estados Miembros han traspuesto las medidas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición. El principal cometido de la UE en cuanto al impuesto de sociedades y el impuesto sobre la renta es garantizar que se respeten los principios de no discriminación y las cuatro libertades fundamentales, que cimientan el mercado único. Para lograr ese objetivo, cada vez se hace más necesario un enfoque europeo coordinado entre todos los países miembros que también permita hacer frente a retos comunes como la evasión fiscal. En concreto, se puede citar un plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas (COM (2015) 302 final - Comunicación de la comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*, de 17 de junio de 2015) en el que se describen varias iniciativas para hacer frente a la elusión fiscal, garantizar unos ingresos sostenibles y mejorar el entorno empresarial en el mercado único. En el plan de acción se describen cuatro objetivos orientativos:

a. restablecer el vínculo entre la fiscalidad y la localización geográfica de la actividad económica;

b. garantizar que los Estados miembros puedan evaluar correctamente las actividades de las empresas en su territorio;

c. crear en la Unión un entorno relativo al impuesto sobre sociedades que sea competitivo y favorable al crecimiento;

d. proteger el mercado único y garantizar un enfoque firme de la Unión respecto a los problemas externos ligados al impuesto sobre sociedades, incluidas medidas para la aplicación de la iniciativa de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, hacer frente a jurisdicciones fiscales no cooperativas y aumentar la transparencia fiscal.

Con respecto a la fiscalidad indirecta, la UE coordina y armoniza las leyes relativas al Impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los Impuestos especiales (IIEE). Esta garantiza que la competitividad del mercado interno no se vea distorsionada por las variaciones de los tipos de fiscalidad indirecta y por los sistemas que ofrezcan a las empresas de un país ventajas desleales sobre otros. En el caso del IVA e IIEE sobre la gasolina, el tabaco y el alcohol, los 27 gobiernos nacionales han decidido establecer un marco

general de normas y tipos mínimos para evitar la distorsión de la competencia entre los países de la UE. En concreto, la Comisión ha previsto diversos planes de acción sobre el IVA (7 de abril de 2016 y 25 de abril de 2023) que incluye:

a. principios para un futuro régimen único europeo de este impuesto;

b. medidas para combatir el fraude en el IVA;

c. una actualización del marco de fijación de los tipos del IVA;

d. planes para simplificar y modernizar las normas relativas al IVA en el comercio electrónico;

e. un paquete relativo al IVA para pymes.

f. Un plan para la aplicación del IVA en un entorno digital (Plan ViDA)

En lo que se refiere al conjunto de medidas propuestas por la Comisión sobre el IVA en el mercado único digital, trata de modernizar este impuesto en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo. Con este conjunto de medidas se busca reducir los costes de cumplimiento del IVA en que incurren las empresas en las ventas transfronterizas, facilitar el comercio transfronterizo y garantizar una competencia leal para las empresas de la Unión, luchar contra el fraude del IVA y abordar la situación específica de los libros electrónicos, que actualmente no se benefician de los tipos reducidos. Uno de los principales objetivos de los paquetes de reforma del IVA es poner fin al conocido «fraude en cascada». Las nuevas normas sobre este impuesto deben ser más simples y coherentes, con la creación de un nuevo y definitivo espacio único del IVA de la Unión. En pocas palabras, el nuevo sistema del IVA se ha diseñado de manera que sea más resistente al fraude y acorde con la economía digital y móvil de hoy en día.

El papel de la UE consiste en supervisar las normas fiscales nacionales para garantizar que sean compatibles con las políticas europeas que:

- fomentan el crecimiento económico y la creación de empleo;
- garantizan la libre circulación de mercancías, servicios y capitales en el mercado único de la UE;
- velan por que no se favorezca injustamente a las empresas de un país sobre sus competidores en otros países; y,
- garantizan que los impuestos no discriminen a los consumidores, trabajadores o

empresas de otros países de la UE.

Es de gran importancia resaltar que las decisiones fiscales de la UE requieren la unanimidad de todos los Estados miembros. De ese modo se garantiza que se tengan en cuenta los intereses de cada país, pero también supone un cierto freno a la armonización fiscal en la UE.

La UE tampoco interviene a la hora de decidir cómo se gastan los ingresos fiscales en cada Estado miembro. Sin embargo, debido a la creciente interdependencia de las economías de la UE, los países con un gasto muy elevado y que se endeudan en exceso pueden poner en peligro el crecimiento económico de sus vecinos y socavar la estabilidad de la zona del euro. Para minimizar ese riesgo, los países de la UE tratan de coordinar sus políticas económicas y presupuestarias, basándose parcialmente en las recomendaciones de la Comisión y en el control preventivo por la Comisión de la aprobación del gasto público por los Estados Miembros. Algunas de las recomendaciones hacen referencia a las políticas fiscales nacionales para lograr que sean más justas, eficaces y favorables al crecimiento.

Como se ha advertido, la facultad para introducir, eliminar o ajustar impuestos sigue en manos de los Estados miembros. Siempre que cumpla las normas de la Unión, cada Estado miembro es libre de elegir el régimen fiscal que considere más adecuado. En este marco, las principales prioridades de la política fiscal de la Unión, en estos momentos, incluyen las contribuciones para la consecución de un continente neutro en carbono de aquí a 2050 (como se señala, en el Pacto Verde Europeo), la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza (para un mercado único más fuerte, justo y eficiente) y la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como el fomento de una mayor cooperación entre Administraciones tributarias para garantizar el control tributario y combatir el fraude fiscal. Una mayor coordinación de la política fiscal garantizaría que las políticas fiscales de los Estados miembros apoyen los objetivos políticos más amplios de la Unión, tal como se establece en el Acta del Mercado Único. Además, la fiscalidad es una de las políticas clave supervisadas a través del Semestre Europeo (el ciclo anual de coordinación de las políticas económicas), mientras que una serie de recomendaciones específicas por país dirigidas a los Estados miembros abordan periódicamente la lucha contra la planificación fiscal abusiva y la evasión o elusión fiscales.

El papel de la política fiscal sigue siendo crucial en la actualidad para apoyar una recuperación inclusiva, sostenible y respetuosa con la digitalización en la Unión tras la pandemia de la COVID-19 y la crisis energética y para garantizar unos ingresos pú-

blicos adecuados en las próximas décadas. En este orden de cosas, se pueden citar las siguientes iniciativas fiscales:

- La lucha contra la elusión, la evasión y el fraude fiscales, tanto a escala de la Unión como mundial, sigue ocupando un lugar destacado en las agendas de las instituciones de la Unión. Por otra parte, se ha seguido trabajando para que la fiscalidad de las empresas en la Unión sea más justa y esté mejor adaptada a una economía digital moderna en el mercado interior. En este punto, se pueden citar las dos Directivas ATAD I y II de 2016 y 2017 contra la elusión fiscal que establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado único y aborda las asimetrías híbridas con terceros países.

- La Directiva sobre Cooperación Administrativa (DAC), introducida en 2011 para mejorar el intercambio de información fiscal, que ha sido modificada varias veces en los últimos años, la última de ellas el 17 de octubre de 2023 por la DAC 8, cuyo objetivo es abordar el intercambio de información sobre criptoactivos y dinero electrónico. Antes de esa fecha, los últimos cambios se habían introducido con la DAC 7, adoptada formalmente por el Consejo el 22 de marzo de 2021, cuyo objetivo consiste en garantizar que los Estados miembros intercambien automáticamente información sobre los ingresos generados por los vendedores en plataformas digitales, independientemente de que la plataforma esté situada o no en la Unión. Esta Directiva incluye también la obligación de que los intermediarios, como asesores, abogados o entidades financieras, informen de determinados acuerdos fiscales a las autoridades fiscales locales, que deben intercambiar automáticamente la información recopilada en toda la Unión.

- El día 15 de julio de 2020, la Comisión adoptó un paquete fiscal para una fiscalidad justa y sencilla, que consiste en dos iniciativas distintas pero complementarias:

    1. Un plan de acción para una fiscalidad justa y sencilla que apoye la recuperación - COM (2020) 312 final. Se trata de un conjunto de 25 iniciativas, que la Comisión debía adoptar y aplicar antes de finales de 2023, aunque no lo ha conseguido a día de hoy, con el fin de hacer que la fiscalidad sea más justa y más sencilla y esté mejor adaptada a las tecnologías

modernas; y,

2. Una Comunicación sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras – COM (2020) 313 final, de 15 de julio de 2020.

- La lucha contra el blanqueo de capitales también ocupa un lugar destacado en la agenda de la Comisión. El 1 de enero de 2018 entraron en vigor nuevas normas que obligan a los Estados miembros a conceder a las autoridades tributarias acceso directo a los datos recogidos en virtud de la legislación contra el blanqueo de capitales, en particular, sobre los titulares reales de empresas, fideicomisos y otras entidades, así como a los registros de diligencia debida con respecto a los clientes de las empresas. El objetivo de las Directivas anti-blanqueo (cuarta y quinta Directiva anti-blanqueo) es impedir el uso del sistema financiero europeo para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Por último, el Reglamento (UE) 2024/1624 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2024, relativo a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, ha supuesto, entre otras cuestiones, la creación de una futura autoridad europea para la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

El Parlamento Europeo trata también de marcar la agenda de la política fiscal de la Unión y proporciona una plataforma para el debate sobre la fiscalidad internacional. En concreto, la creación de la Subcomisión de Asuntos Fiscales (FISC) en septiembre de 2020 fue un paso importante para seguir reforzando el papel del Parlamento Europeo en los debates fiscales internacionales. La subcomisión colabora periódicamente con los Parlamentos nacionales, el mundo académico, las administraciones tributarias y la sociedad civil en forma de audiencias públicas, intercambio de puntos de vista, misiones a los Estados miembros y a terceros países y el siguiente simposio fiscal de la UE previsto para 2025.

La Subcomisión FISC se creó para proseguir la lucha contra la elusión fiscal, reforzar la transparencia financiera y facilitar el buen funcionamiento del mercado único. Además, en vista del reto de promover una recuperación económica sostenible en consonancia con el Pacto Verde Europeo, esta subcomisión se encarga de contribuir a la elaboración de una política fiscal de la Unión más sencilla, más eficiente y más sostenible.

Antes de la creación de la Subcomisión permanente FISC, el Parlamento había hecho oír su voz cada vez más con mayor insistencia sobre las cuestiones fiscales a través

de sus comisiones temporales. En 2015, el Parlamento creó la Comisión Especial sobre Resoluciones Fiscales y Otras Medidas de Naturaleza o Efectos Similares (TAXE) a raíz de las revelaciones de «*LuxLeaks*». Esta Comisión llamó la atención sobre una evidente paradoja: la libre competencia en materia fiscal y la falta de cooperación entre los Estados miembros han provocado una desvinculación del lugar en que se genera el valor y el lugar en que se gravan los beneficios, lo que genera erosión de la base imponible del impuesto sobre sociedades y pérdidas de ingresos en varios países. Por lo tanto, la Comisión Especial TAXE pidió el intercambio sistemático de acuerdos o resoluciones fiscales (*Tax Rulings*) entre las Administraciones tributarias. También se pronunció a favor de unas orientaciones para definir las normas adecuadas en materia de precios de transferencia y aclarar el concepto de «sustancia económica», aunque no ha tenido ningún éxito en las dos iniciativas.

A la luz de las revelaciones de los «*Papeles de Panamá*» y, anteriormente, de la de «*LuxLeaks*», que habían puesto de manifiesto la necesidad de incrementar la cooperación y la transparencia a escala mundial, la Comisión Especial TAXE 2 desarrolló su labor sobre la base del trabajo realizado por la Comisión TAXE. Se centró en los regímenes y prácticas perniciosos del impuesto de sociedades. En particular, se pronunció a favor de la aplicación de contramedidas a las transacciones con jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales.

La Comisión de Investigación encargada de examinar las alegaciones de infracción en la aplicación del Derecho de la Unión en relación con el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscales (Comisión PANA) se basó en el trabajo de TAXE y TAXE 2 y en la Resolución del Parlamento, de diciembre de 2015, sobre el aumento de la transparencia, la coordinación y la convergencia de las políticas de tributación de las sociedades, en la que se identificaron retos normativos y de seguimiento a la hora de abordar cuestiones fiscales.

Por último, se creó la Comisión especial sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (TAXE 3) para continuar los trabajos de las Comisiones TAXE, TAXE 2 y PANA e investigar cuestiones ligadas a la fiscalidad del sector digital, los programas nacionales de acceso a la nacionalidad y el fraude en materia de IVA.

3. Principios y libertades que informan el mercado interior

El mercado interior es un área de prosperidad y libertad que proporciona acceso a mercancías, servicios, empleo, oportunidades de negocio y cultura. Los esfuerzos continuados garantizan su expansión, que aporta beneficios a los consumidores y las empresas de la Unión. El mercado digital ofrece oportunidades para impulsar la economía mediante el comercio electrónico y limita las trabas administrativas gracias a la administración electrónica. Sin embargo, siguen existiendo retos: por ejemplo, la COVID-19 reintrodujo obstáculos a las cuatro libertades (libre circulación de mercancías, servicios, capitales y personas). A raíz de lo aprendido durante la pandemia, el Reglamento de Emergencia y Resiliencia del Mercado Único de la Unión se propone preservar la libre circulación de bienes, servicios y personas, así como la disponibilidad de bienes esenciales, y hacer que el mercado único de la Unión sea resiliente en caso de crisis futuras. El mercado interior se identifica como el instrumento de la integración económica entre los países miembros, y pretende ser un espacio libre de fronteras y barreras. Se encuentra regulado tanto en el TUE, como en el TFUE. definido como «un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada».

Las bases fundamentales del mismo son las siguientes:

3.1 Base económica:

El Informe Cecchini, también conocido con el nombre “El coste de la no Europa”,

investiga los costes de las distintas barreras no arancelarias para los principales sectores de la economía europea. También calcula los beneficios derivados del establecimiento del mercado único entre los países miembros, presentando los efectos que tendría la instauración del Mercado Común, reconociendo los siguientes:

- originaría un importante crecimiento de la actividad económica que añadiría, en promedio, entre un 4% y un 5% al PIB comunitario;
- Contendría la inflación, disminuyendo los precios al consumidor en torno al 6,1%;
- reduciría los déficits presupuestarios de los Estados miembros en torno al 2,2% del PIB;
- Tendría un impacto favorable sobre el comercio exterior evaluable en el 1% del PIB; y,
- Aumento del empleo (1,8 millones puestos nuevos de trabajo)

3.2. Base técnica

El Informe Delors, o Libro Blanco redactado en 1985, definía las 279 medidas legislativas necesarias para la supresión de los obstáculos a los intercambios en la Comunidad y proponía un calendario para que el mercado interior europeo se consiguiera con fecha 31 de diciembre de 1992, proponiendo medidas con los siguientes objetivos:

- la eliminación de barreras físicas: suprimir los controles de mercancías y personas en las fronteras interiores.
- Eliminación de las barreras técnicas
- eliminación de las barreras fiscales: mediante la armonización del impuesto del IVA y otros impuestos especiales.

En mayo de 2015, la Comisión adoptó la Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa (COM(2015)0192), en la que se establece un intenso programa legislativo para construir una economía digital europea. En 2019, con la agenda para Europa de U. Von der Leyen, la Comisión situó claramente el fortalecimiento del mercado único

digital en el centro de sus pautas de acción. Este compromiso se renovó mediante el documento de estrategia de la Comisión titulado «*Configurar el futuro digital de Europa*», de febrero de 2020, que señala cómo debe lograrse la realización del mercado único digital. En concreto, se conseguirá estableciendo un mercado único europeo de datos y creando unas condiciones de competencia equitativas tanto en línea como fuera de línea mediante normas coherentes.

Durante la pandemia de COVID-19, la Comisión volvió a hacer hincapié, en su Comunicación titulada «*El momento de Europa: reparar los daños y preparar el futuro para la próxima generación*», en que la digitalización del mercado único sería un pilar esencial en la recuperación eventual del bloque. Dicha recuperación se centraría en cuatro elementos: 1) invertir en una mejor conectividad; 2) una presencia industrial y tecnológica más fuerte en puntos estratégicos de la cadena de suministro (por ejemplo, inteligencia artificial, ciberseguridad, infraestructura en la nube, redes 5G); 3) una economía de datos real y espacios comunes europeos de datos, y 4) un entorno empresarial más justo y más sencillo.

3.3. Base jurídica

El Acta Única Europea de 1986, fue la consecuencia lógica del "*Libro blanco*", estableciendo dos objetivos:

1. Integrar en el Tratado constitutivo la noción de marcado interior; y,
2. Dotarse de un mecanismo de decisión eficaz (mayoría cualificada), sobre estos objetivos.

La base jurídica nos la encontramos en el artículo 4, apartado 2, letra a) y artículos 26, 27, 114 y 115 del TFUE.

3.4. Las cuatro libertades fundamentales de la UE.

3.4.1. Introducción

Señala el artículo 26 TFUE, que «el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capi-

tales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los tratados». Por tanto, el mercado interior se basa en las citadas cuatro libertades fundamentales, junto con una politica de desregulación y libre competencia, las políticas comunes la política agrícola común (PAC), la política comercial común (PCC) y la política de transportes y la coordinación de las políticas macroeconómicas.

Hay que hacer notar que el marco regulador del mercado interior se aplica en todo el Espacio Económico Europeo (EEE), que es una organización internacional compuesta por los 27 Estados miembros de la Unión Europea, más Noruega, Islandia y Liechtenstein. Su objetivo fue extender el mercado interior a estos tres Estados. De ahí que las disposiciones sobre libre circulación de mercancías, personas, capitales y servicios resultan igualmente de aplicación en estos países.

Es importante señalar que el Tribunal de Justicia de la UE ha identificado algunas excepciones a las libertades fundamentales, son las siguientes:

- Exigencia de probar el fraude y la elusión fiscal;
- Exigencia de mantener la eficacia de los controles fiscales;
- Principio de congruencia del ordenamiento interno (prohibición de doble imposición);
- Principio de proporcionalidad: la acción comunitaria no puede exceder de lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos.

Las cuatro libertades fundamentales de la UE son las siguientes:

3.4.2. Libre circulación de mercancías.

La libre circulación de mercancías se regula en los arts. 28 a 37 TFUE. Se trata de un instrumento crucial del mercado interior, siendo la primera de las libertades recogida en los Tratados.

La libre circulación de mercancías puede confundirse con la unión aduanera, sin embargo, su contenido es más amplio y presenta dos vertientes, una interna y otra externa. En su vertiente interna, la libre circulación de mercancías implica la eliminación de cualquier elemento que pueda distorsionar la libre circulación de productos entre los Estados miembros y la libre competencia. Su vertiente externa conlleva la puesta en marcha de un arancel externo común y la aplicación de una política comercial.

La definición de mercancía es extensa y comprende todo producto valorable en dinero y susceptible de transacción comercial, de acuerdo con la definición dada por el TJUE en ·su Sentencia de 10 de diciembre de 1968 en el asunto Comisión c. Italia (C7/68). En esta noción se incluyen todos los productos a los que no les resulte de aplicación otras libertades, encontrándose dentro de la definición de mercancías los bienes inmateriales (la electricidad, por ejemplo).

El tratado excluyó de su noción de mercancías las armas, municiones y explosivos (art. 346 TFUE). Del mismo modo, los productos agrícolas aparecen excluidos del régimen de mercancías del TFUE, por cuanto están sometidos al régimen específico propio de la política agrícola común y solo supletoriamente se aplica el régimen general. Igualmente se hayan excluidos los productos considerados ilícitos.

El territorio aduanero de la Unión comprende el territorio de los Estados miembros aunque existen regímenes especiales para territorios de ultramar y regiones ultraperiféricas: Guadalupe, la Guayana francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las Islas Canarias, fundamentados en su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adverso y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo (art. 349 del TFUE).

La libre circulación de mercancías se cumple a través de una serie de instrumentos o medidas, que se suelen clasificar en medidas de integración negativa, medidas preventivas de obstáculos nuevos y medidas de integración positiva.

- Las medidas de integración negativa consisten en prohibiciones dirigidas a que se eliminen o se abstengan de introducir obstáculos al comercio, bien en las normativas de los Estados miembros, bien a través de las prácticas nacionales. La finalidad es eliminar todo tipo de traba al comercio intracomunitario. Dentro de este apartado se encuentran: la supresión de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, la prohibición de restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente, y el desmantelamiento de los monopolios de Estado.

- Las medidas preventivas de nuevos obstáculos se refieren a la obligación de información previa que recae sobre los Estados miembros y que han de cumplir siempre que quieran adoptar una normativa interna que pueda suponer un nuevo obstáculo al comercio.

- Las medidas de integración positiva incluyen aquellas acciones de la UE tendentes a armonizar las diferentes legislaciones nacionales de los Estados miem-

bros

El principio de libertad de circulación conoce algunas excepciones como las derogaciones.

Las derogaciones son prohibiciones o restricciones decididas de forma unilateral por los Estados y adoptadas sin autorización previa de las instancias comunitarias. Las derogaciones permitidas por el Derecho comunitario se recogen en los artículos 36, 346 y 347 del TFUE.

El artículo 36 del TFUE establece que las derogaciones deberán estar justificadas por razones de «*orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial o comercial*». Estas prohibiciones o restricciones «no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros».

Por otro lado, en el artículo 346.1, apartado b), el TFUE establece que:

«*Todo Estado podrá adoptar las medidas que estime necesarias para la protección de los intereses esenciales de su seguridad y que se refieran a la producción o al comercio de armas, municiones y material de guerra.*» Entre estas medidas se incluyen las restricciones a la circulación de mercancías, aun que como establece el mismo artículo, estas medidas no pueden alterar las condiciones de competencia en el mercado interior respecto de productos que no estén destinados a fines específicamente militares.

Finalmente, y de acuerdo con el artículo 347 del TFUE, se podrán tomar medidas de esta índole cuando un Estado sufra graves disturbios internos, guerra o grave tensión internacional que constituya una amenaza de guerra, así como para hacer frente a las obligaciones contraídas para el mantenimiento de la paz y la seguridad internacional.

La libre circulación de mercancías se vio reforzada gracias a la eliminación de los derechos de aduana, así como de otros obstáculos no arancelarios. Principios como el reconocimiento mutuo y la normalización fomentaron el avance del mercado interior. El nuevo marco legislativo de 2008 reforzó la libre circulación de mercancías, el sistema de vigilancia del mercado de la Unión y el marcado CE (marcado de conformidad). Sin embargo, aún existen retos para la armonización del mercado interior, ya que la pandemia de la COVID-19 y otros factores pueden seguir obstaculizando la plena libre circulación de mercancías.

La base jurídica de la libre circulación de mercancías se encuentra en el artículo 26 y artículos 28 a 37 del TFUE.

El derecho a la libre circulación de los productos originarios de los Estados miembros y de los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre circulación en los Estados miembros constituye uno de los principios fundamentales del TFUE (artículo 28). Inicialmente, la libre circulación de mercancías se concibió en el marco de una unión aduanera entre los Estados miembros que implicaba la supresión de los derechos de aduana, restricciones cuantitativas al comercio y medidas de efecto equivalente, por una parte, y el establecimiento de un arancel exterior común para la Unión, por otra parte. Posteriormente, se hizo hincapié en la eliminación de todos los obstáculos que seguían dificultando la libre circulación de mercancías con vistas a la realización del mercado interior.

La eliminación de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas (contingentes) entre los Estados miembros se completó el 1 de julio de 1968. Los objetivos complementarios —la prohibición de las medidas de efecto equivalente y la armonización de las correspondientes legislaciones nacionales— no pudieron alcanzarse en ese plazo. Tales objetivos pasaron a ser el eje central de un esfuerzo permanente en la consecución de la libre circulación de mercancías.

Se pueden identificar cinco resultados fundamentales que se obtenido por la implantación de esta libertad.

1. Prohibición de las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana: artículo 28, apartado 1, y artículo 30 del TFUE. En ausencia de una definición en el TFUE, este concepto ha tenido que ser definido por la jurisprudencia. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) considera como exacción de efecto equivalente, un derecho que «*al gravar específicamente un producto importado de un país miembro, con exclusión del producto nacional similar, tiene como resultado, al alterar su precio, la misma incidencia sobre la libre circulación de los productos que un derecho de aduana*», independientemente de su naturaleza o de su forma (asuntos acumulados 2/62 y 3/62, y asunto 232/78).

2. Prohibición de las medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas: artículos 34 y 35 del TFUE: En la sentencia Dassonville, el TJUE aclaró que toda normativa comercial de los Estados miembros que pueda obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario debía considerarse como una medida de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas (véase el asunto 8/74, Dassonville, de 11 de julio de 1974, y el asunto C-320/03, de 15 de noviembre de 2005, apartados 63 a 67). El Tribunal

desarrolló este razonamiento en su sentencia Cassis de Dijon al establecer el principio de que todo producto legalmente fabricado y comercializado en un Estado miembro de conformidad con sus normas leales y tradicionales, así como siguiendo los procedimientos de fabricación de dicho país, debe ser admitido en el mercado de cualquier otro Estado miembro. Este fue el razonamiento de base que impulsó el debate sobre la definición del principio de reconocimiento mutuo, también en ausencia de armonización. Por consiguiente, los Estados miembros, aun cuando no existan medidas de armonización de la Unión (Derecho derivado de la Unión), están obligados a permitir la libre circulación y comercialización en sus mercados de los productos legalmente producidos y comercializados en otro Estado miembro. Cabe observar que el ámbito de aplicación del artículo 34 del TFUE está limitado por la sentencia Keck, que establece que determinados acuerdos de venta se encuentran fuera de su ámbito de aplicación siempre que no sean discriminatorios (es decir, se aplican a todos los operadores afectados que ejerzan su actividad en el territorio nacional y afectan del mismo modo, de hecho y de Derecho, a la comercialización de los productos nacionales y a la de los procedentes de otros Estados miembros).

3. Excepciones a la prohibición de las medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas: El artículo 36 del TFUE permite a los Estados miembros imponer restricciones equivalentes a límites cuantitativos por motivos no económicos como la moralidad, el orden público o la seguridad. Estas excepciones deben interpretarse restrictivamente y no pueden dar lugar a una discriminación arbitraria ni a barreras comerciales ocultas entre los Estados miembros. Deben servir directamente al interés público y ser proporcionales al nivel de protección previsto. El Tribunal de Justicia, en el asunto *Cassis de Dijon*, reconoció que los Estados miembros pueden eximir determinadas medidas nacionales de las restricciones comerciales de la Unión si cumplen requisitos obligatorios, como la eficacia de los controles fiscales, la protección de la salud pública, la equidad comercial y la defensa de los consumidores. Los Estados miembros están obligados a informar a la Comisión sobre estas exenciones. Se establecieron procedimientos de intercambio de información y un sistema de seguimiento para la supervisión de esas medidas. Estos procedimientos se actualizaron y formalizaron en el Reglamento (UE) 2019/515 sobre reconocimiento mutuo, adoptado en 2019 como parte del nuevo marco legislativo y que deroga el anterior Reglamento en la materia.

4. Armonización de las legislaciones nacionales: La adopción de actos legislativos de armonización ha permitido suprimir obstáculos (como la inaplicabilidad de las disposiciones nacionales) y establecer normas comunes destinadas a garantizar tanto la libre circulación de mercancías y productos como el respeto de los demás objetivos de los Tratados de la Unión (como la protección del medio ambiente y del consumidor y la competencia). El proceso de armonización en la Unión se racionalizó mediante la adopción de la votación por mayoría cualificada para las directivas relacionadas con el mercado único, tal como se indica en el artículo 95 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, modificado por el Tratado de Maastricht. El Libro Blanco de la Comisión de 1985 introdujo un «nuevo enfoque» para evitar una armonización detallada, centrándose en el reconocimiento mutuo de las normativas nacionales. Con arreglo a este enfoque, confirmado por las resoluciones y decisiones del Consejo, la armonización se limita a los requisitos esenciales y se produce cuando las normas nacionales no son equivalentes y obstaculizan el comercio. Este método tiene por objeto garantizar la libre circulación de mercancías mediante la armonización técnica de sectores enteros y el mantenimiento de un alto nivel de protección del interés público, que afecta a ámbitos como los juguetes, los materiales de construcción, la maquinaria, los aparatos de gas y los equipos de telecomunicaciones.

5. Realización del mercado interior: El establecimiento del mercado único requería la supresión de todos los obstáculos que aún impedían la libre circulación. En el Libro Blanco de la Comisión de 1985 se enumeraban las barreras físicas y técnicas que era necesario eliminar, así como las medidas que debía adoptar la Comunidad para ello, que ya se han tomado en su mayoría. No obstante, el mercado único exige todavía reformas sustanciales si quiere afrontar con éxito los desafíos del progreso tecnológico, y algunos obstáculos no arancelarios siguen persistiendo.

El día 17 de mayo de 2023 se publicó una Comunicación de la Comisión que representa un esfuerzo global para modernizar el marco aduanero de la Unión. Una característica significativa de la propuesta de modernización es la creación de un Centro Aduanero de Datos de la UE, gestionado por una Autoridad Aduanera de la UE recientemente creada. Este Centro servirá como un gran repositorio de datos para detectar el fraude y el incumplimiento, permitirá el intercambio de datos entre la Unión y terceros países y fomentará la cooperación entre las autoridades aduaneras de los Estados

miembros de la Unión.

3.4.3. Libre circulación de personas

El derecho de las personas a circular y residir libremente dentro de la Unión Europea constituye la piedra angular de la ciudadanía de la Unión que creó el Tratado de Maastricht de 1992. Tras la supresión gradual de las fronteras interiores conforme a los Acuerdos de Schengen, se adoptó la Directiva 2004/38/CE relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros. A pesar de la importancia que reviste este derecho, persisten obstáculos notables a la aplicación de la Directiva.

Su base jurídica se encuentra en el artículo 3, apartado 2 del TUE; artículo 21 del TFUE; Títulos IV y V del TFUE; y artículo 45 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

El concepto de la libre circulación de personas ha ido evolucionando desde su creación. Las primeras disposiciones en la materia, que se encontraban en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957, se referían únicamente a la libre circulación de trabajadores y a la libertad de establecimiento, es decir, a las personas en cuanto empleados o prestadores de servicios. El Tratado de Maastricht introdujo el concepto de ciudadanía de la Unión Europea; todos los nacionales de un Estado miembro son automáticamente ciudadanos de la Unión. Dicha ciudadanía es la que sustenta el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros. El Tratado de Lisboa confirmó este derecho, que también se incluye en las disposiciones generales sobre el espacio de libertad, seguridad y justicia.

El hito fundamental en la creación de un mercado interior con libre circulación de personas fue la celebración de los dos Acuerdos de Schengen: el Acuerdo de Schengen propiamente dicho, de 14 de junio de 1985, y el Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen, que se firmó el 19 de junio de 1990 y entró en vigor el 26 de marzo de 1995.

Actualmente veintisiete países participan plenamente en el sistema Schengen: veintitrés Estados miembros de la Unión Europea más Noruega, Islandia, Suiza y Liechtenstein (en régimen de países asociados). Irlanda no es parte del Convenio, pero puede optar por la aplicación de determinadas disposiciones del acervo de Schengen. Dinamarca, que forma parte de Schengen desde 2001, puede optar por quedar excluida de cualquier nueva medida en el ámbito de la justicia y los asuntos de interior, incluidas

las relativas a Schengen, aunque está vinculada por determinadas medidas de la política común de visados. El 30 de diciembre de 2023, el Consejo acordó suprimir los controles en las fronteras interiores aéreas y marítimas con Bulgaria y Rumanía. Aún no se han suprimido los controles en las fronteras interiores con Chipre.

La libertad de circulación de personas incluye tanto el concepto genérico de la Europa de los ciudadanos como el más concreto de la libertad de circulación de trabajadores y el de la libertad de establecimiento. La libre circulación de trabajadores hace referencia a las personas que se desplazan para el ejercicio de una actividad por cuenta ajena a otro Estado miembro. Por su parte, la libertad de establecimiento implica el acceso a actividades no asalariadas que requieran instalarse en un Estado miembro de forma estable.

Es preciso destacar la estrecha relación que existe entre libertad de circulación de mercancías, libertad de establecimiento y libertad de prestación de servicios. Así, la libre circulación de bienes se encuentra prolongada por la libertad de establecimiento de sociedades, empresarios y profesionales. La libertad de establecimiento se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas. Finalmente, el establecimiento de la empresa no puede disociarse de la liberalización de las prestaciones de servicios. Esta última libertad, la de servicios, se refiere a la prestación y recepción de actividades realizadas a cambio de una remuneración, pero que no revista las características de un establecimiento. En esta línea, el TFUE sitúa la libre circulación de trabajadores (art. 45) junto con la libertad de establecimiento (art. 49) y la de prestación de servicios (art. 56).

El TFUE, aunque presenta la libre circulación de trabajadores entre las libertades económicas de construcción del mercado interior, sitúa esta libertad en un contexto más amplio, como es el de la libre circulación de personas en la UE. Esta libertad ha tenido un desarrollo gradual, pero que ha ayudado mucho a la evolución de la libre circulación de trabajadores.

La libre circulación de trabajadores supone, en términos generales, el desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro (y de los miembros de su familia) a otro Estado miembro con la finalidad de realizar un trabajo asalariado en cualquier sector de la actividad económica. El régimen jurídico aplicable a esta libertad está contenido en los artículos 45 a 48 TFUE y en el Reglamento del Consejo 1612/68, sobre la circulación de trabajadores.

Desde una perspectiva personal, la libre circulación de trabajadores resulta de aplicación a los trabajadores de la Unión Europea. La noción de trabajador de la Unión se

establece en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de julio de 1986, *Lawrie-Blum*, en la que se define como la persona que presta servicios que tengan un valor económico en favor de otra persona y bajo la dirección de esta, y en contrapartida recibe una contraprestación.

El ámbito de aplicación material de las normas de la Unión sobre la libre circulación de trabajadores comprende todas las actividades económicas que se ejerzan de forma asalariada, con la única excepción de los empleos en la Administración Pública. La noción de trabajo asalariado es muy amplia según la jurisprudencia del TJUE; para este tribunal es trabajo asalariado no solo el trabajo a tiempo completo sino también el trabajo a tiempo parcial e incluso el trabajo remunerado por debajo de los salarios mínimos (STJUE de 31 de mayo de 1989, asunto *Bettray*, C-344/87).

La libre circulación de trabajadores implica la eliminación de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros en todo lo relativo al empleo (acceso, retribución y demás condiciones). Así se toma la igualdad de trato o no discriminación en el artículo 7 del Reglamento del Consejo 1612/68: "*7. El trabajador nacional de un Estado miembro no podrá ser tratado de forma diferente que los trabajadores nacionales, en cuanto se refiere a las condiciones de empleo y trabajo, especialmente en materia de retribución, de despido, y de reintegración profesional o de nuevo empleo, si hubiera quedado en situación de desempleo*».

En este sentido, y a título de ejemplo, se prohíbe la adopción de medidas discriminatorias en relación con la afiliación en organizaciones sindicales o respecto a la elegibilidad en los órganos de representación del trabajador en la empresa. Además, el trabajador de la Unión se beneficia también de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales. Por otro lado, la familia del trabajador asalariado (cónyuge y descendientes menores de 21 años, y los ascendientes del trabajador a su cargo) también se beneficia de las ventajas sociales, así como de la igualdad de trato en el acceso a la enseñanza general y la formación profesional.

3.4.4. Libre circulación en la prestación de servicios y la libertad de establecimiento.

Se entiende por prestación de servicios el ejercicio de actividades económicas por un establecimiento situado en el territorio de un Estado miembro, y destinado a un beneficiario que resida en el territorio de otro Estado miembro, con exclusión de toda

instalación estable y permanente en el país destinatario del servicio. La libre prestación de servicios se dirige a eliminar las restricciones para el ejercicio de actividades económicas independientes en un Estado miembro donde no se encuentra establecida la persona que desarrolla la actividad. La regulación actual de esta libertad se encuentra recogida desde el artículo 56 al artículo 62 del TFUE, siendo de aplicación también el contenido de la libertad de establecimiento.

El concepto de servicio tiene un contenido residual con respecto al resto de las libertades comunitarias, dado que se incluyen en esta libertad los servicios que, cumpliendo los requisitos de la definición apuntada, no se rijan por otras libertades (art. 57 del TFUE). Por otra parte, se encuentra vinculada a la libre circulación de trabajadores y al derecho de establecimiento. Así, respecto a la primera, la libertad de prestación de servicios y el derecho de establecimiento suponen el ejercicio de actividades económicas, que las distinguen de las actividades derivadas del trabajo, que comprende la libre circulación de trabajadores. Respecto al derecho de establecimiento, la libertad de circulación de servicios supone la ausencia de residencia en el Estado miembro destinatario.

La libre circulación de servicios posee una serie de características que acompañan a su naturaleza. Son las siguientes:

- Temporalidad. Los servicios prestados son ocasionales, es decir, su prestación por el profesional no tiene carácter estable, sino temporal. El prestatario del servicio es un profesional independiente que de forma ocasional presta sus servicios a un cliente de otro Estado miembro. (STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto *Schnitzer*, C-215/01).

- Remuneración. Los servicios incluidos en esta libertad se realizan a cambio de una contraprestación económica. La existencia de la remuneración es un elemento esencial para la existencia del servicio.

- Carácter internacional del servicio.

El art. 57 TFUE establece el ámbito de aplicación material de la libre circulación de servicios al disponer que se considerarán servicios las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a libre circulación de mercancías, capitales y personas. Los servicios comprenderán:

- Actividades de carácter industrial.

- Actividades de carácter mercantil.
- Actividades artesanales.
- Actividades propias de profesiones liberales.

Asimismo, se contienen algunas excepciones dentro del ámbito de aplicación material de la libre circulación de servicios en materia de transporte, servicios bancarios y de seguros y las actividades que estén relacionadas con el ejercicio del poder público, aunque sea de manera ocasional (arts. 58 y 62 TFUE).

La libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios son fundamentales para la movilidad de empresas y profesionales en toda la Unión, y la plena aplicación de la Directiva de servicios es esencial para la consolidación del mercado interior. Sin embargo, aún existen escollos y la pandemia de COVID-19 ha traído consigo nuevos desafíos. En respuesta a ello, el Parlamento Europeo aprobó una Resolución en febrero de 2022 donde se describe cómo debe llevarse a cabo la recuperación económica de la pandemia de COVID-19 para mitigar de la forma más eficaz los efectos negativos sobre estas libertades fundamentales.

Su base jurídica se encuentra en los artículos 26 (mercado interior), 49 a 55 (establecimiento) y 56 a 62 (servicios) del TFUE.

Los trabajadores por cuenta propia y los profesionales o personas jurídicas a efectos del artículo 54 del TFUE que operan legalmente en un Estado miembro podrán:

i. llevar a cabo una actividad económica de manera estable y continuada en otro Estado miembro (libertad de establecimiento: artículo 49 del TFUE); o

ii. ofrecer y prestar sus servicios en otros Estados miembros de manera temporal sin abandonar su país de origen (libre prestación de servicios: artículo 56 del TFUE). Ello supone no solo eliminar cualquier discriminación por razón de nacionalidad, sino también, a fin de que estas libertades se ejerzan efectivamente, adoptar medidas oportunas para facilitar su ejercicio, entre las que se incluye la armonización de las normativas nacionales de acceso o su reconocimiento mutuo.

El derecho de establecimiento incluye el derecho a emprender y ejercer actividades profesionales por cuenta propia y a establecer y administrar empresas, para ejercer actividades permanentes y de carácter estable y continuado, en las mismas condiciones previstas por la legislación del Estado miembro en cuestión para el establecimiento de

su propia ciudadanía.

Con arreglo al TFUE, se excluyen de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios aquellas actividades que estén relacionadas con el ejercicio del poder público (artículo 51 del TFUE), si bien esta exclusión queda limitada por una interpretación restrictiva: las exclusiones recogen únicamente aquellas actividades y funciones específicas relacionadas con el ejercicio del poder público y para que la exclusión abarque toda una profesión, es necesario que toda su actividad esté consagrada al ejercicio del poder público o que la parte que a él se consagra no sea separable de las otras. Las excepciones permiten a los Estados miembros excluir la producción o el comercio de material de guerra (artículo 346, apartado 1, letra b), del TFUE) y mantener un régimen especial para los extranjeros por razones de orden público, seguridad y salud públicas (artículo 52, apartado 1).

En la Directiva de servicios (Directiva 2006/123/CE) se refuerza la libertad de prestar servicios dentro de la Unión. Esta Directiva es fundamental para la realización del mercado interior, ya que posee un enorme potencial en cuanto a la generación de beneficios para consumidores y pymes. Tiene como objetivo la creación en la Unión de un mercado de servicios único y abierto, al tiempo que se garantiza la calidad de los servicios prestados a los consumidores. De conformidad con la Comunicación de la Comisión titulada «*EUROPA 2020 — Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*», la plena aplicación de la Directiva de servicios podría incrementar el comercio de servicios en un 45 % y las inversiones extranjeras directas en un 25 %, lo que equivaldría a un incremento de entre el 0,5 % y el 1,5 % del PIB. Esta Directiva contribuye a la simplificación y la modernización del marco administrativo y reglamentario. Este fin se consigue no solo mediante el análisis de la legislación vigente, así como con la adopción y la modificación de la legislación pertinente, sino también a través de proyectos a largo plazo (el establecimiento de ventanillas únicas y la garantía de la cooperación administrativa).

El Parlamento Europeo ha desempeñado un papel fundamental en cuanto a la liberalización de las actividades por cuenta propia y ha velado porque algunas actividades delimitadas estuvieran reservadas para los nacionales. También interpuso un recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea contra el Consejo por su omisión en materia de política de transportes. En 1985, en la sentencia del asunto n., se declaró que el Consejo no había garantizado la libre prestación de servicios en materia de transportes internacionales y que, por ello, había infringido el Tratado de Roma. En consecuencia, el Consejo tuvo que adoptar la legislación pertinente. El papel del Parlamento

se ha ampliado con la aplicación del procedimiento de codecisión y de procedimientos legislativos ordinarios en materia de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios.

La libertad de establecimiento supone el ejercicio efectivo de una actividad económica, por medio de una instalación permanente en el territorio de otro Estado miembro, por una duración indeterminada y con una implantación real en el Estado de acogida (STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, C-196/04). Las instalaciones podrían ser una instalación principal, es decir, la creación o la transferencia de un centro de actividad por un nacional de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro; o bien, la creación por una persona física o jurídica que explota un establecimiento principal en el territorio de un Estado miembro, de una sucursal o filial en el territorio de otro Estado miembro.

Los beneficiarios del derecho de establecimiento son tanto las personas físicas, los nacionales de un Estado miembro, como las sociedades, entendiendo el tratado por sociedades las de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo (art. 54 del TFUE).

Las sociedades deben cumplir dos condiciones para poder beneficiarse del derecho de establecimiento: la constitución de la sociedad se ha de realizar de acuerdo con la legislación de un Estado miembro; y su sede social, administración central o centro de actividad principal ha de estar dentro del territorio de la Unión. Estos criterios de sede social, administración central y centro de actividad principal se consideran alternativos y no acumulativos, lo cual supone la exclusión de la «teoría del control»: una sociedad tiene la nacionalidad del que ostenta su control, independientemente del lugar en que la sociedad se haya constituido. Así, frente a esta teoría, el TFUE consagra un criterio formal seguido también por el Tribunal Internacional de Justicia de La Haya en su Sentencia Barcelona Traction de 1970.

La libertad de establecimiento alcanza a todas las actividades empresariales o profesionales, contraponiéndose al concepto de actividad no asalariada que preside la libre circulación de trabajadores; esto es, se trata de actividades realizadas por cuenta propia, de forma independiente y con dimensión económica. La libertad de establecimiento implica dos tipos de medidas, por un lado, las que pretenden eliminar los obstáculos de desplazamiento y residencia de los nacionales de un Estado miembro a otro Estado miembro, y por otro, las de acceso y ejercicio a las actividades económicas.

Al derecho de acceso y al ejercicio de una actividad económica les resulta de apli-

cación dos principios: el de igualdad de trato nacional y el de equivalencia de las condiciones que se exigen para ejercer la actividad. La libertad de establecimiento, por tanto, comprende el acceso a las actividades económicas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y sociedades, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales. Como consecuencia no podrán existir restricciones que existan en este sentido. Así, por ejemplo, se deben eliminar los procedimientos y las prácticas administrativas que supongan obstáculos a esta libertad, las condiciones de apertura de agencias, sucursales o filiales, las ayudas estatales a los nacionales que supongan discriminación para el ejercicio de esta libertad (art. 49 TFUE).

Hay que tener presente que el TJUE ha interpretado de forma muy amplia esta libertad de establecimiento, entendiendo que todas las medidas que prohíban, obstaculicen o restrinjan el ejercicio del derecho de establecimiento deben considerarse restricciones a esta libertad (STJUE de 13 de diciembre de 2007, Comisión c.Italia, C-465-05).

Las disposiciones sobre el derecho de establecimiento no prejuzgarán la aplicabilidad de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros y que están justificadas por razones de orden público, seguridad y salud pública (art. 52 TFUE).

Dada la diversidad de condiciones que los Derechos nacionales exigen para el ejercicio de las diferentes actividades, para el correcto desmantelamiento de las restricciones a la libertad de establecimiento se hace necesario la adopción de una serie de medidas que coordinen las condiciones que en cada Estado miembro se exigen para el acceso y ejercicio de las actividades. La coordinación permite que cada Estado miembro siga teniendo competencia para fijar las condiciones de acceso y ejercicio a las actividades, pero sin que ello suponga la imposición de trabas y por tanto deje en suspenso el cumplimiento de esta libertad.

Así, el art. 53 TFUE establece que «A fin de facilitar el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, el Parlamento europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, adoptarán directivas para el reconocimiento mutuo de diplomas, certificados y otros títulos». En aplicación de este artículo, la estrategia comunitaria de impulso del reconocimiento de títulos profesionales ha ido evolucionando. En la actualidad, las instituciones comunitarias aprobaron directivas de contenido horizontal para el reconocimiento profesional. En efecto, el sistema se regula por la Directiva 2005/36/CE, del Parlamento y del Consejo, de 7 de septiembre de 2005, relativa al reconocimiento de cualificaciones profesionales. Las profesiones abordadas, hasta el

momento, por este tipo de directivas han sido las actividades médicas y paramédicas, farmacéuticos y arquitectos, o abogados, entre otras.

3.4.5. La libre circulación de capitales.

La libre circulación de capitales es una de las cuatro libertades fundamentales del mercado único de la Unión. No es solo la más reciente, sino que, gracias a la peculiaridad de incluir a terceros países, es también la más amplia. La liberalización de los flujos de capital ha avanzado gradualmente. Desde el inicio de 2004, como consecuencia del Tratado de Maastricht, se han prohibido las restricciones a los movimientos de capitales y a los pagos, tanto entre Estados miembros como con terceros países (es decir, países que no pertenecen a la Unión Europea), si bien caben excepciones.

Su base jurídica se encuentra en los artículos 63 a 66 del TFUE.

Se trata de suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, así como entre Estados miembros y terceros países, con excepciones aplicables a ciertos casos. La libre circulación de capitales constituye la base del mercado único y complementa a las otras tres libertades. También contribuye al crecimiento económico al permitir una inversión eficiente del capital y promueve el uso del euro como moneda internacional, contribuyendo así al papel de la Unión como actor global. Resultaba, asimismo, indispensable para el desarrollo de la unión económica y monetaria (UEM) y la introducción del euro.

El Tratado de Maastricht introdujo la libre circulación de capitales como una libertad inherente al Tratado. En la actualidad, el artículo 63 del TFUE prohíbe cualquier restricción a la circulación de capitales y pagos entre los Estados miembros, así como entre estos y terceros países. Corresponde al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la interpretación de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales, y en este ámbito existe una amplia jurisprudencia. En aquellos casos en los que los Estados miembros restrinjan la libre circulación de capitales de forma injustificada es de aplicación el procedimiento de infracción habitual contemplado en los artículos 258 a 260 del TFUE.

Las excepciones se limitan fundamentalmente a los movimientos de capitales relacionados con terceros países (artículo 64 del TFUE). Además de poder los Estados miembros mantener las restricciones a la inversión directa y a otros tipos de operaciones que estuvieran en vigor en una fecha determinada, el Consejo también puede

adoptar medidas por unanimidad, previa consulta al Parlamento Europeo, que supongan un paso atrás en la liberalización de la circulación de capitales con terceros países. Asimismo, el Consejo y el Parlamento Europeo pueden adoptar medidas legislativas en relación con la inversión directa, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de activos financieros en mercados de capitales. El artículo 66 del TFUE abarca medidas de emergencia con respecto a terceros países, limitadas a un período de seis meses.

Las únicas restricciones justificadas relativas a los movimientos de capitales en general, incluidos los movimientos en el seno de la Unión, están establecidas en el artículo 65 del TFUE. Se incluyen las siguientes:

i. medidas que sean necesarias para luchar contra las infracciones de la legislación nacional, en particular, en materia fiscal y para la supervisión prudencial de los servicios financieros;

ii. procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística; y

iii. medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública. Esto último se invocó durante la crisis de deuda soberana europea, cuando Chipre (2013) y Grecia (2015) se vieron obligados a introducir controles de capitales al objeto de evitar una salida excesiva de capital.

La aparición de las finanzas digitales, especialmente las criptomonedas basadas en cadenas de bloques, puede poner en tela de juicio los conceptos actuales diseñados para garantizar la libre circulación de capitales.

El artículo 144 del TFUE permite, en el marco de los programas de asistencia a la balanza de pagos, la adopción de medidas de salvaguardia de la balanza de pagos en caso de dificultades que pongan en peligro el funcionamiento del mercado interior o en caso de crisis súbita. Esta cláusula de salvaguardia solo está disponible para los Estados miembros no pertenecientes a la zona del euro.

Por último, los artículos 75 y 215 del TFUE prevén la posibilidad de imponer sanciones financieras para prevenir y combatir el terrorismo o sobre la base de las decisiones adoptadas en el marco de la política exterior y de seguridad común. La libre circulación de capitales está restringida en relación con las sanciones económicas impuestas contra Rusia a raíz de su invasión de Ucrania.

El artículo 63, apartado 2, del TFUE estipula que «quedan prohibidas cualesquiera

restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

El 11 de marzo de 2024, el Eurogrupo (de los ministros de los Estados miembros pertenecientes a de la zona del euro), que tenía la impresión de que la unión de mercados de capitales no progresa a un ritmo satisfactorio, publicó una declaración dirigida a la próxima Comisión Europea. El Eurogrupo alegó que es necesario desarrollar mercados de capitales mundialmente competitivos para evitar que Europa se quede más rezagada a escala mundial en términos de competitividad, crecimiento y prosperidad de sus ciudadanos. Pide a la Comisión Europea constituida en 2024 que presente propuestas legislativas en tres ámbitos de actuación prioritarios: en primer lugar, en el ámbito de la arquitectura de los mercados, con el fin de desarrollar un sistema regulador competitivo, racionalizado e inteligente que permita canalizar mejor los fondos hacia empresas innovadoras de la Unión; en segundo lugar, en el ámbito de las empresas, con el fin garantizar un mejor acceso a la financiación privada; y, en tercer lugar, en el ámbito de los ciudadanos, con el fin de crear mejores oportunidades para acumular riqueza y mejorar la seguridad financiera, especialmente mejorando la participación minorista. El Eurogrupo establece trece puntos específicos para revitalizar la unión de mercados de capitales.

La Comisión también está trabajando para poner fin a los tratados bilaterales de inversión vigentes dentro de la Unión, muchos de las cuales ya existían antes de las últimas rondas de ampliación de la Unión, al considerar que estos acuerdos entre Estados miembros son un obstáculo al mercado único, ya que chocan y se solapan con el marco legislativo de la Unión. Por ejemplo, los mecanismos de arbitraje incluidos en los tratados bilaterales de inversión excluyen tanto a los órganos jurisdiccionales nacionales como al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por lo que impiden la aplicación del Derecho de la Unión. Estos tratados también pueden dar lugar a que se dé un trato más favorable a los inversores de determinados Estados miembros que hayan celebrado tratados bilaterales de inversión dentro de la Unión. El 24 de octubre de 2019 se alcanzó un acuerdo que allana el camino para poner fin a dichos tratados. El 29 de mayo de 2020, veintitrés Estados miembros firmaron el Acuerdo para la terminación de los tratados bilaterales de inversión entre los Estados miembros de la Unión Europea.

La libre circulación de capitales abarca desde los movimientos de capitales que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, hasta la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Hace más efectivas las demás libertades. El TFUE prevé la prohibición de todas las restricciones

a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países. El principio fue directamente aplicable, es decir, no requirió la adopción de más normativas ni a escala de la UE, ni por los Estados miembros.

La libre circulación de capitales se encuentra regulada en los artículos 63 al 66 TFUE. Se trata de un mecanismo fundamental en la liberalización comercial y de la unión monetaria. De acuerdo con los citados artículos se distinguen dos facetas en la circulación de capitales:

- La libre circulación de pagos. Implica movilidad de capitales en tanto que contrapartida financiera de una prestación consistente en mercancías, trabajos y servicios en libre circulación. Su reconocimiento se halla en el artículo 63.2 TFUE que prohíbe las restricciones de pagos tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países.

- Movimientos de capitales de carácter autónomo (art 63.1 TFUE). Se trata de movimientos que buscan rentabilidad. La jurisprudencia comunitaria ha definido los movimientos de capitales como «operaciones financieras cuya finalidad principal es la colocación o la inversión del montante en cuestión y no la remuneración de una prestación (STJUE de 31 de enero de 1984, asunto Luisi y Carbone, C-286/82 y C-26/83).

Las ventajas de la libre circulación de capitales son, de un lado, el incremento de la productividad vía localización óptima de inversiones, y, de otro, la uniformización de las condiciones de crédito que reforzaría la igualdad de competencia de todos los operadores económicos en la Unión Europea.

El art. 63.1 TFUE señala que "en el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países". El apartado segundo sigue diciendo que "En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países".

El contenido de esta libertad se articula en los siguientes principios:

- Supresión de toda restricción a los movimientos de capitales.

- Supresión de toda discriminación de trato por razón de la nacionalidad, residencia de las partes o del lugar de colocación del capital.

El art. 65 TFUE establece que lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

- aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;
- adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

4. La Unión Económica y Monetaria y los desequilibrios en el mercado interior

La Unión Económica y Monetaria (UEM) es el resultado de la integración económica de la Unión. El euro se introdujo como moneda común de la zona del euro, formada actualmente por veinte Estados miembros. Todos los Estados miembros de la Unión, a excepción de Dinamarca, deben adoptar el euro una vez cumplan los criterios de convergencia. El Eurosistema, que incluye al Comité Ejecutivo del Banco Central Europeo y a los gobernadores de los bancos centrales de la zona del euro, fija una política monetaria común.

La base jurídica de la UEM se encuentra en el artículo 3 del TUE; en los artículos 3, 5, 119 a 144, 219 y 282 a 284 del TFUE. También se halla en los Protocolos anejos a los Tratados: Protocolo núm. 4, sobre los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo; Protocolo núm. 12, sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo; Protocolo núm. 13, sobre los criterios de convergencia; Protocolo núm. 14, sobre el Eurogrupo; y Protocolo núm. 16, que contiene la cláusula de excepción para Dinamarca. Aparte de lo anterior deben mencionarse los Tratados intergubernamentales, entre otros, el Tratado de Estabilidad (TECG), el Pacto por el Euro Plus y el Tratado Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad (Tratado del MEDE).

La UEM está concebida para apoyar el crecimiento económico sostenible y un elevado nivel de empleo mediante la asunción de políticas económicas y monetarias adecuadas. Esto se lleva a cabo fundamentalmente de tres maneras:

1. aplicando una política monetaria cuyo principal objetivo es la estabilidad de los

precios;

2. evitando los posibles efectos colaterales negativos de una financiación pública insostenible, impidiendo la aparición de desequilibrios macroeconómicos en los Estados miembros y permitiendo a los Estados miembros que coordinen entre sí sus políticas económicas hasta cierto punto; y,

3. garantizando el buen funcionamiento del mercado interior.

En la actualidad, el euro forma parte de la vida cotidiana de veinte Estados miembros de la Unión. La moneda única presenta una serie de ventajas, por ejemplo, reduce los costes de las operaciones financieras, facilita los viajes, refuerza el papel de Europa a nivel internacional y contribuye a la realización del mercado interior.

La historia de la UEM comienza en la Cumbre de La Haya de 1969, cuando los jefes de Estado o de Gobierno definieron un nuevo objetivo de la integración europea: la unión económica y monetaria (UEM). Un grupo liderado por el entonces primer ministro de Luxemburgo, Pierre Werner, elaboró un informe que preveía la consecución de una unión económica y monetaria plena en un plazo de diez años. El colapso del sistema de Bretton Woods generó una ola de inestabilidad para las monedas extranjeras que puso seriamente en cuestión las paridades entre las monedas europeas. El proyecto de la UEM se vio frenado abruptamente.

En diciembre de 1989, el Consejo Europeo de Estrasburgo convocó una conferencia intergubernamental para dictaminar los cambios necesarios en el Tratado para lograr la UEM. Su labor dio lugar al Tratado de la Unión Europea, adoptado formalmente en el Consejo Europeo de Maastricht de diciembre de 1991 y en vigor desde el 1 de noviembre de 1993.

El Tratado contemplaba la introducción de la UEM en tres fases (algunas fechas clave se dejaron abiertas para fijarlas en cumbres europeas posteriores en función de los avances efectuados):

- Fase 1 (del 1 de julio de 1990 al 31 de diciembre de 1993): establecimiento de la libre circulación de capitales entre Estados miembros.

- Fase 2 (del 1 de enero de 1994 al 31 de diciembre de 1998): convergencia de las políticas económicas de los Estados miembros y refuerzo de la cooperación entre los bancos centrales nacionales. El establecimiento del Instituto Monetario Europeo (IME) institucionalizó la coordinación de las políticas monetarias.

- Fase 3 (iniciada el 1 de enero de 1999): aplicación de una política monetaria común bajo los auspicios del Eurosistema a partir del primer día e introducción gradual de los billetes y monedas de euros en todos los Estados miembros de la zona del euro. La transición a la tercera fase estuvo supeditada a la consecución de un grado elevado de convergencia sostenible atendiendo a una serie de criterios recogidos en los Tratados. Las normas presupuestarias pasaron a ser vinculantes, y los Estados miembros que no las cumpliesen podían ser sancionados. La política monetaria de la zona del euro se encomendó al Eurosistema, formado por los seis miembros del Comité Ejecutivo del BCE y los gobernadores de los bancos centrales nacionales de la zona del euro.

En principio, al adherirse a los Tratados, todos los Estados miembros de la Unión acordaron adoptar el euro (artículo 3 del TUE y artículo 119 del TFUE). Pero no se ha fijado ningún plazo y algunos Estados miembros todavía no cumplen todos los criterios de convergencia. Esos Estados miembros disfrutan de una excepción temporal. Además, el Reino Unido y Dinamarca notificaron su intención de no participar en la tercera fase de la UEM y, por tanto, de no adoptar el euro. En la actualidad, solo Dinamarca disfruta de una excepción con respecto a su participación en la tercera fase de la UEM, aunque mantiene una opción de poner fin a esa excepción. En el momento de redactar el presente documento han adoptado el euro veinte de los veintisiete Estados miembros.

En el período posterior a la crisis de la deuda soberana europea que se produjo en 2009-2012, los líderes de la Unión se comprometieron a reforzar la UEM, en particular mejorando su marco de gobernanza. Una modificación del Tratado, que afecta al artículo 136 del TFUE, permitió la creación de un mecanismo permanente de ayuda para Estados miembros en dificultades, siempre y cuando el mecanismo se base en un tratado intergubernamental, la estabilidad de la zona del euro en su conjunto se vea amenazada y la ayuda financiera esté vinculada a una condicionalidad estricta. Esto condujo a la creación en octubre de 2012 del Mecanismo intergubernamental Europeo de Estabilidad (MEDE), que sustituyó a varios mecanismos ad hoc. Además, el presidente del BCE, Mario Draghi, anunció en 2012 que «dentro de nuestro mandato, el BCE está dispuesto a hacer todo lo necesario para preservar el euro». Con este fin, el BCE creó el instrumento de operaciones monetarias de compraventa (OMC). Las OMC permiten al BCE comprar los bonos soberanos de un Estado miembro en dificultades, siempre que el Estado firme un memorando de entendimiento con el MEDE, lo que indirectamente supeditará el apoyo del BCE a una estricta condicionalidad, que suele implicar una reducción considerable del gasto público y la obligación de llevar a cabo

reformas estructurales profundas. Para evitar que se repita una crisis de la deuda soberana, se actualizó el Derecho derivado de la UEM. Se instauró el Semestre Europeo, que reforzó el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC), introdujo el procedimiento de desequilibrio macroeconómico y procuró reforzar más la coordinación de la política económica. El marco mejorado de gobernanza económica se completó con tratados intergubernamentales, como el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza (TECG o «Pacto Presupuestario») y el Pacto por el Euro Plus.

La crisis económica provocada por la COVID-19 ha ejercido una presión considerable sobre las finanzas públicas. En marzo de 2020, el Consejo activó la cláusula general de salvaguardia del PEC para conceder a los Estados miembros un plazo limitado dentro del que podrían aumentar su deuda pública más allá de las restricciones de las normas presupuestarias. Esto permitía, entre otras cosas, rebasar temporalmente la ratio deuda/PIB del 60 % sin correr el riesgo de afrontar sanciones de la Unión. No obstante, a los Estados miembros que ya habían presentado una ratio deuda/PIB muy elevada se les exigió que si aumentaban su deuda lo hicieran con suma cautela. Incluso con la cláusula general de salvaguardia activada, la imposición de sanciones seguía siendo posible en el marco del PEC. También en marzo de 2020, el BCE dio comienzo al programa temporal de compras de emergencia contra la pandemia, que incluye la adquisición de grandes importes de deuda soberana en los mercados secundarios. Este programa proporciona liquidez a los mercados y está concebido para evitar la aparición de grandes diferenciales entre los bonos alemanes y los bonos nacionales de una serie de Estados miembros de la Unión muy endeudados. Los importes facilitados son muy elevados, pero el programa está limitado en el tiempo.

Durante el verano de 2021, el BCE llevó a cabo una revisión de la estrategia, la primera desde 2003, que fijó el objetivo de la inflación a medio plazo en el 2 %, pero que permitía que se sobrepasara el objetivo de forma temporal, y que abogaba por que el Eurosistema tuviera en cuenta el cambio climático a la hora de tomar decisiones.

Todos los efectos combinados de una política monetaria extremadamente laxa mantenida durante años, agudizados por la situación económica tras la pandemia, así como las consecuencias de la guerra en Ucrania, principalmente en forma de pronunciadas subidas de los precios de la energía, dieron como resultado un aumento histórico de la inflación en la zona del euro, del que se empezaron a apreciar señales en 2022. Los efectos indirectos se materializaron cuando la drástica pérdida de poder adquisitivo dio lugar a una fuerte demanda de aumentos salariales, lo que puede provocar una espiral precios-salarios. El Eurosistema dio un giro radical a su política monetaria, reduciendo

las compras de activos y aumentando los tipos de interés. En respuesta a los temores de que se registraran diferenciales excesivos para los bonos soberanos de los Estados con un alto nivel de deuda, el BCE anunció en julio de 2022 una «herramienta contra la fragmentación»: el Instrumento para la Protección de la Transmisión.

Tras dos años de subidas recurrentes de los tipos de interés, la inflación en la zona del euro comenzó a descender en 2023. Sin embargo, en el momento de publicación de este Manual, sigue estando por encima del objetivo del 2 %. En el 2024 se han producido recortes de los tipos de interés, aunque el BCE está siguiendo de cerca la posibilidad de que los aumentos salariales produzcan efectos indirectos. Durante el verano de 2022 cobró impulso el debate en el Eurosistema y entre los Estados miembros de la zona del euro sobre posibles cambios en el PEC. Pese a que las considerables discrepancias entre las posiciones de los Estados miembros, se llegó a un consenso para que los Estados con un alto nivel de deuda dispusieran de más tiempo para reducir su ratio deuda/PIB hasta dejarlo por debajo del límite máximo del 60 %. Asimismo, había consenso para simplificar, en la medida de lo posible, los procedimientos de ejecución excesivamente complicados del PEC, si bien se mantendrían los actuales umbrales del 60 % y del 3 % para la deuda y el déficit. La cláusula general de salvaguardia se desactivó a finales de 2023.

En abril de 2023, la Comisión presentó propuestas legislativas para modificar el PEC. La posición acordada entre el Parlamento y el Consejo el 10 de febrero de 2024 señala que los países cuya deuda pública supere el 60 % del PIB o cuyo déficit público sea superior al 3 % del PIB tendrán de cuatro a siete años para que la deuda pública se sitúe en una trayectoria creíble a la baja o se mantenga en niveles prudentes a medio plazo. En abril de 2024, el Parlamento y el Consejo adoptaron formalmente la reforma de las normas presupuestarias. Se acordó una combinación de flexibilidad y la obligación de llevar a cabo reformas estructurales y se espera que se apliquen salvaguardias destinadas a crear reservas presupuestarias y aumentar la resiliencia. Las nuevas normas transfieren competencias importantes de toma de decisiones del Consejo a la Comisión (que, de conformidad con los Tratados, no tiene ninguna en este ámbito), lo que permitiría a la Comisión ejercer una influencia directa sobre la trayectoria de ajuste fiscal de los distintos Estados miembros pertenecientes a la zona del euro. También concederían a la Comisión una influencia de facto sobre las políticas económicas de cada Estado miembro de la zona del euro, al poder vetar reformas e inversiones nacionales.

5. Políticas sectoriales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Las políticas sectoriales sirven para reconocer y abordar problemas específicos, que actúan reforzando la acción de los instrumentos generales, articulándolos entre sí y complementándolos con programas de acciones particulares. Las políticas sectoriales de la UE incluyen, entre otras:

5.1. La política regional y de cohesión de la UE.

El espíritu solidario que impregnó la creación de la actual Unión Europea (UE), tras la Segunda Guerra Mundial, es una seña de identidad del proceso europeo de integración. En este sentido, el objetivo último es la cohesión económica, social y territorial entre los Estados y regiones de la UE. Este objetivo es abordado por la Política Regional Europea (PRE), también denominada Política de Cohesión. La PRE ha ido evolucionando en función, fundamentalmente, de dos variables: las ampliaciones de la UE y las grandes prioridades y retos del proceso europeo de integración. A lo largo de los años se han ido creando distintos tipos de instrumentos financieros, o modificando los existentes, con el objeto de favorecer las reformas estructurales necesarias para lograr una mayor cohesión económica, social y territorial en la Unión. Los primeros fondos estructurales se crearon prácticamente al inicio del proceso de integración con un objetivo claro: encauzar la aplicación de las primeras políticas comunes comunitarias (la Política Agraria Común, la Política Comercial, la Política de Transportes y la Política de Competencia). La financiación de la PRE, o Política de Cohesión, se realiza a través de los Fondos Estructurales y de Inversión (FEI). Aunque sin perder su objetivo primario, se han ido adaptando a los grandes objetivos y retos de la UE. Estos Fondos son:

- Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER)
- El Fondo Social Europeo (FSE)
- El Fondo de Cohesión (FC)

- El Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER)
- Fondo Europeo Marítimo y de Pesca (FEMP)
- Otros Fondos que afectan a la cohesión económica, social y territorial:
    - Fondo de Solidaridad
    - Instrumento de Ayuda de Preadhesión
    - Reserva de Ajuste al Brexit
    - RescEU. Mecanismo de Protección Civil de la UE
    - Mecanismo para una Transición Justa-Fondo de Transición Justa
    - Mecanismo de Recuperación y Resiliencia
    - yuda a la Recuperación para la Cohesión y los Territorios de Europa (REACT-EU).

El Acuerdo de Asociación para el periodo 2021-2027 establece las orientaciones estratégicas en España de la política de cohesión, para ese periodo. Tras Polonia e Italia, España es el tercer beneficiario de los FEI. Este Acuerdo se centra en el FEDER (23.0540 millones euros), el FSE+ (11.153 millones euros), FEMPA (1.120 millones euros) y el Fondo de Transición Justa (869 millones euros)

5.2. La política agrícola común (PAC).

La Política Agrícola Común (PAC) ha sido uno de los pilares fundamentales de la integración europea. Cuando el Tratado de Roma de 1957 instituyó el Mercado Común, la intervención pública de los mercados agrarios era la regla general en los seis países fundadores de la Comunidad Económica Europea (CEE): Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, y República Federal de Alemania. Tal proceder respondía a la especificidad de un sector muy dependiente de las condiciones agronómico-climáticas y, por ende, sujeto a recurrentes desequilibrios entre la oferta y la demanda y a una gran volatilidad de los precios de los productos y sus insumos. En este contexto, la PAC reemplazó las seis políticas nacionales existentes a fin de armonizar los mecanismos de intervención pública a escala comunitaria y permitir la libre circulación de los productos agrarios en el seno del Mercado Común (artículo 38 del TCEE). Las bases jurídicas de la PAC, actualmente desplegadas en los artículos 38 a 44 del TFUE han permanecido inalteradas desde el Tratado de Roma con dos notables excepciones: su naturaleza

competencial y su procedimiento decisorio.

5.3. La política ambiental europea.

La Unión Europea (UE) ha ido incorporando a sus Tratados el objetivo de fomentar un desarrollo económico respetuoso con el medio ambiente. Aunque ese objetivo no se encontraba en los Tratados fundacionales, desde los años 70 la Comunidad se ha ido haciendo eco de las nuevas tendencias centradas en el desarrollo sostenible, tal y como recogió en su día el Informe Brundtland y en la actualidad, se puede decir que los europeos y sus instituciones representan la vanguardia en la actuación medioambiental en muchos terrenos. En un mundo en el que los productos de consumo se han multiplicado y en el que cada vez tienen menor vida útil, la preocupación por el tratamiento de estos residuos (automóviles, neumáticos, electrodomésticos, ordenadores y teléfonos móviles) es otro frente de actuación de los europeos. A estos problemas se han ido añadiendo otros como la destrucción de la capa de ozono, la contaminación por plásticos de los mares y océanos y su acidificación por la elevación de su temperatura, la pérdida cada vez más severa de especies, la pérdida de vitales ecosistemas, la necesidad de un uso eficiente de los recursos y cómo no, el cambio climático. En las últimas décadas, se ha ido ampliando en Europa y también en el mundo, la conciencia del momento crítico en que nos encontramos y la actuación de la Unión Europea ya no se da como reacción ante sucesos concretos sino de una forma global e integral, en una actuación basada en la transversalidad, la sistematicidad y la coherencia de las actuaciones medioambientales, en el principio de estrategia coordinada y cooperación mundial (con la ONU y sus objetivos de desarrollo sostenible (ODS) y con organizaciones internacionales), en la idea de la prevención y de un desarrollo sostenible basado en la investigación y la innovación y con un carácter integrador para todas las personas y todos los pueblos. Ello conlleva una transición energética y un cambio de paradigma que requiere de todos los esfuerzos. Hay que destacar que la UE, a través de su Agencia Europea del Medio Ambiente, ha sido además pionera en advertir sobre el cambio climático y sus consecuencias y está siendo el motor para la obtención de los compromisos mundiales para su mitigación, así como para la puesta en marcha de métodos de adaptación a dichos cambios. Todas estas actuaciones se han enmarcado en la estrategia de crecimiento de la UE, llamada "Europa 2020", que pretendía subsanar los defectos del modelo de crecimiento anterior incorporando elementos para un crecimiento inteligente, sostenible

e integrador. Ahora la UE cuenta con un nuevo instrumento: el Pacto Verde Europeo que es la hoja de ruta diseñada por la Comisión Europea para dotar a la Unión de una economía sostenible, objetivo que exigirá que transformemos los retos climáticos y medioambientales en oportunidades en todos los ámbitos políticos y que logremos una transición justa e integradora para todos. Este pacto que se analizará más adelante tiene como uno de sus esenciales objetivos, el que la economía y la sociedad europeas sean climáticamente neutras de aquí a 2050.

5.4. La protección de los consumidores y la salud pública.

Las medidas europeas para la protección del consumidor están destinadas a proteger la salud y la seguridad y los intereses económicos y legales de los consumidores europeos, dondequiera que vivan, viajen o compren en la Unión Europea. Las disposiciones de la Unión Europea regulan tanto las transacciones físicas como el comercio electrónico, y contienen reglas de aplicabilidad general junto con disposiciones dirigidas a productos específicos, incluidos medicamentos, organismos genéticamente modificados, productos del tabaco, cosméticos, juguetes y explosivos. El objetivo de la Unión Europea es garantizar que todos los consumidores dentro de nuestro territorio, dondequiera que vivan, viajen o compren en la Unión Europea, disfruten de un alto nivel común de protección contra los riesgos y amenazas a su seguridad e intereses económicos, y aumentar la capacidad de los consumidores para defender sus propios intereses. Para ello, la Unión Europea lleva a cabo tres acciones específicas aplicadas en diversos mercados:

Acción 1: protección de la salud y la seguridad de los consumidores

- Acciones de la UE en el ámbito de la salud pública y el tabaco;
- Control de los productos alimenticios;
- Control de los medicamentos;
- Activación de un sistema general de seguridad del producto y vigilancia del mercado;
- Activación de un sistema de seguridad de los productos cosméticos, explosivos

para uso civil y juguetes;

- Activación de sistemas europeos de vigilancia e intercambio de información.

Acción 2: protección de los intereses económicos de los consumidores.

- Puesta en marcha de servicios de la sociedad de la información, comercio y pagos electrónicos y transfronterizos;
- Aplicación del programa "televisión sin fronteras";
- Regulación de los contratos de venta a distancia y contratos negociados fuera de los locales comerciales, venta de bienes y garantías y cláusulas abusivas en los contratos
- Regulación de las prácticas comerciales desleales y publicidad comparativa y engañosa;
- Regulación de la responsabilidad por productos defectuosos e indicación de precio;
- Regulación del crédito al consumo y crédito hipotecario;
- Regulación de los paquetes vacacionales y propiedades de tiempo compartido (multipropiedad);
- Regulación del transporte aéreo;
- Regulación de los mercados de la energía;
- Creación de la Red de centros europeos del consumidor (Red ECC o "*Euroguichets*") y portal "Tu Europa".

Acción 3: protección de los intereses legales de los consumidores.

- Promover procedimientos alternativos de resolución de disputas y resolución de disputas en línea;
- Creación de la Red judicial europea en materia civil y mercantil y obligación de cooperación de las autoridades nacionales;

- Promover acciones representativas para la protección de los intereses colectivos de los consumidores.

5.5. La política de transportes.

El art. 4 de la TFUE contempla la Política de Transportes entre las políticas que son de competencia compartida entre la Unión y los Estados miembros. Dicha política afecta a uno de los sectores determinantes en la economía europea por la influencia que tiene este medio en sí mismo y en los demás sectores económicos. En consecuencia, la Unión desarrolla dicha política en función de su específica importancia económica y por el importante papel del transporte como medio para asegurar la cohesión económica y social, e impedir el aislamiento de los territorios. La Política de Transportes tiene como principales objetivos los siguientes:

- La integración de todos los medios de transporte de la UE a un mercado interior a través de un sistema de transporte individual, competitivo, mejorando la seguridad, la protección y los derechos de pasajeros.
- El desarrollo continuo de programas de innovación que promuevan el desarrollo de una nueva generación de tecnologías que permitan un transporte sostenido integrado a los sistemas de transporte inteligentes y vehículos de bajas emisiones de carbono.
- La construcción de redes transeuropeas que formarán la columna vertebral de un transporte multimodal, sostenible sistema capaz de proporcionar rápido, asequible y fiable soluciones de transporte.
- La defensa de movilidad y transporte de la UE en el mundo, mejorar las relaciones con organizaciones internacionales y socios estratégicos con el fin de eliminar la prohibición a algunas compañías aéreas de volar en el espacio aéreo europeo al estar catalogadas como no seguras y / o que no están suficientemente supervisados por sus autoridades.

La UE promueve las redes de transporte eficientes, seguras, fiables y respetuosas con el medio ambiente, así como la inversión en Redes transeuropeas de transporte, el transporte ferroviario y su reestructuración hacia tecnologías de baja emisión de car-

bono y la implementación del sistema de transporte inteligente lo que contribuirá a la mejora de la competitividad industrial global de la UE.

5.6. La política del mercado único digital.

El Mercado Único Digital, y la nueva configuración del futuro digital de Europa, parten de la experiencia acumulada en la construcción del mercado único físico, pero trasladado al entorno digital del siglo XXI. Este nuevo marco temporal está caracterizado por una revolución tecnológica con notables consecuencias sobre el desarrollo de la Unión Europea. Debemos destacar que las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) han impulsado el aumento de la productividad y el crecimiento en la Unión, gracias a todos los ámbitos que abarcan las propias TIC, donde se incluyen los medios de radiodifusión, todo tipo de procesamiento y transmisión de audio y vídeo y las funciones de control y seguimiento de las redes las tecnologías de la información (TI), esto es, la aplicación de ordenadores en el almacenamiento, recuperación, transmisión y manipulación de datos en cualquier ámbito.

El mercado único digital beneficia a la economía, reduce el impacto ambiental y mejora la calidad de vida mediante el comercio y la administración electrónicos. Los servicios están pasando de ser plataformas fijas a ser plataformas móviles. Esta evolución requiere un marco regulador de la Unión para la informática en la nube, el acceso transfronterizo a contenidos y la conectividad de datos móviles sin fisuras, al tiempo que se garantizan la privacidad y la ciberseguridad. El mercado único digital europeo ha desempeñado un papel esencial en la crisis de la pandemia de la COVID-19. Tanto la Ley de Servicios Digitales como la Ley de Mercados Digitales transformarán de manera significativa el mercado único digital en los próximos años.

La base jurídica se encuentra en el artículo 4, apartado 2, letra a), y artículos 26, 27, 114 y 115 del TFUE.

El mercado único digital tiene como objetivo eliminar las barreras nacionales a las transacciones en línea a partir del concepto de mercado común, concebido para eliminar las barreras comerciales entre los Estados miembros, y que ha dado lugar al mercado interior, que promueve la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. La Estrategia Europa 2020 destacó la Agenda Digital para Europa y señaló la importancia de las tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC) para los objetivos de la Unión para 2020. El mercado único digital ha sido reconocido como

una prioridad y es clave en la Agenda para Europa 2019-2024 de la Comisión.

El mercado único digital tiene el potencial de mejorar el acceso a la información, reducir los costes de transacción, minimizar los efectos sobre el medio ambiente e introducir mejores modelos empresariales. El incremento del comercio electrónico está generando beneficios tangibles para los consumidores (como, por ejemplo, productos nuevos en rápida evolución, precios más bajos, más posibilidades de elección y una mejor calidad de los productos), al mismo tiempo que impulsa el comercio transfronterizo y facilita la comparación de las ofertas de precios entre sí. Además, el incremento de los servicios de la administración electrónica simplifica el cumplimiento en línea y el acceso al empleo y a oportunidades de negocio para las entidades de la Unión.

Habida cuenta de que todavía no se ha explotado plenamente el potencial del mercado interior, el Parlamento, el Consejo y la Comisión han puesto en marcha iniciativas para reactivarlo y colocar al público, los consumidores y las pequeñas y medianas empresas (pymes) en el centro de la política del mercado único. El mercado único digital debe desempeñar un papel destacado en dichos esfuerzos.

En su Comunicación titulada «*Europa 2020 — Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*» (COM (2010)2020), la Comisión presentó siete iniciativas emblemáticas, entre ellas la Agenda Digital, concebidas para convertir «a la UE en una economía inteligente, sostenible e integradora que disfrute de altos niveles de empleo, de productividad y de cohesión social».

El 6 de mayo de 2015, la Comisión adoptó la Estrategia para el Mercado Único Digital, compuesta por tres pilares: la mejora del acceso a los bienes y servicios de la Unión, el fomento de las condiciones para las redes digitales y los servicios innovadores, y el aprovechamiento máximo del potencial de crecimiento de la economía digital. Desde la publicación de la Estrategia, se han presentado una serie de propuestas legislativas para la realización del mercado único digital, que abordan cuestiones como la paquetería transfronteriza, la portabilidad transfronteriza de los servicios de contenidos en línea, los servicios de comunicación audiovisual, los derechos de autor digitales (Directiva (UE) 2019/790), los contratos de compraventa en línea y otras ventas a distancia de bienes y los contratos de suministro de contenidos y servicios digitales (Directiva (UE) 2019/770). Se siguió trabajando en la mejora del mercado único digital mediante, entre otras medidas, la supresión de las tarifas de itinerancia (Reglamento (UE) 2015/2120 y Reglamento (UE) 2022/612)), la prohibición del bloqueo geográfico injustificado (Reglamento (UE) 2018/302), la introducción de una pasarela digital única (Reglamento (UE) 2018/1724), la reducción del coste de las redes de comunicaciones electrónicas de

alta velocidad (Directiva 2014/61/UE), y la introducción de normas para la identificación electrónica y para la ciberseguridad europea (Directiva (UE) 2016/1148).

En 2018, la Comisión presentó su estrategia sobre una inteligencia artificial para Europa (COM(2018)0237) y acordó un plan coordinado con los Estados miembros[3]. En abril de 2019, el Grupo de expertos de alto nivel sobre la inteligencia artificial presentó sus Directrices éticas para una IA fiable, mientras que, en febrero de 2020, la Comisión presentó su Libro Blanco titulado «Inteligencia artificial — Un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza» (COM(2020)0065), sus Comunicaciones tituladas «Configurar el futuro digital de Europa» (COM(2020)0067) y «Una Estrategia Europea de Datos» (COM(2020)0066) y, en marzo de 2021, su Comunicación titulada «Brújula Digital 2030: el enfoque de Europa para el Decenio Digital» (COM(2021)0118). El ambicioso objetivo de establecer el primer marco regulador horizontal para la IA condujo finalmente a la publicación de la propuesta de Ley de Inteligencia Artificial en abril de 2021 (COM(2021)0206).

En la primavera de 2020, la Comisión emitió una Recomendación relativa a un conjunto de instrumentos comunes de la Unión para la utilización de la tecnología y los datos a fin de combatir y superar la crisis de la COVID-19. En su Comunicación titulada «*El momento de Europa: reparar los daños y preparar el futuro para la próxima generación*» (COM(2020)0456), la Comisión anunció que el mercado único digital sería un pilar del Plan de recuperación frente a la COVID-19. La Comunicación se centra en:

1. Invertir en una mejor conectividad;
2. Una presencia industrial y tecnológica más fuerte en puntos estratégicos de la cadena de suministro (por ejemplo, inteligencia artificial, ciberseguridad, redes 5G, infraestructura en la nube;
3. Una economía de datos real y espacios europeos de datos; y,
4. Un entorno empresarial más justo y más sencillo.

Los progresos y desarrollos en los sistemas de comunicaciones, la inteligencia artificial o la tecnología cuántica van a desarrollar la economía desde múltiples puntos de vista en los próximos años y Europa no quiere quedarse atrás en el desarrollo de nuevas tecnologías, su liderazgo va a ser ejercido de forma clara a través de la implementación de un programa sostenido y sostenible por la Comunicación publicada en febrero de 2020 por la Comisión Europea lleva por título: "*Configurar el futuro digital de Europa*" en la cual se identifican tres ejes de actuación clave y decisivos para los próximos

cinco años.

Primer Eje: La tecnología al servicio de las personas

Las tecnologías digitales tienen por objeto beneficiar a los ciudadanos y las empresas de muchas maneras. El eje establece como prioridades: invertir en competencias digitales para todos los europeos, proteger a las personas contra las amenazas cibernéticas, garantizar que la inteligencia artificial se desarrolle de manera respetuosa con los derechos de las personas, acelerar el despliegue de la banda ancha ultrarrápida y ampliar la capacidad de supercomputación de Europa.

Segundo Eje: Una economía digital justa y competitiva

Esta parte del plan de la Comisión de Von der Leyen asume toda una serie de actuaciones dirigidas a facilitar el acceso a la financiación de empresas emergentes, *startups*, pymes, desarrollar una normativa europea de servicios digitales que refuerce la responsabilidad de las plataformas digitales y aclare las normas aplicables a los servicios online que se presten desde cualquier Estado miembro o bien mejorar el acceso a los datos de alto valor, garantizando en todo momento la protección de los datos personales y sensibles, salvaguardando los términos del Reglamento de protección de Datos y la libre competencia digital se ejecute en condiciones justas (*fair play*).

Tercer eje: Una sociedad abierta, democrática y sostenible

El tercer aspecto más importante de la nueva realidad europea digital aspira a enfocar la tecnología y alcanzar una Unión Europea neutra en carbono para el año 2050, mediante una reducción drástica de las emisiones de carbono del sector digital, empoderar a los ciudadanos en el control y protección de sus datos de carácter personal, asumir la organización y articulación de un espacio europeo de datos de salud que impulse la investigación, el diagnóstico y el tratamiento específicos, que con la pandemia del COVID se ha visto como una de las grandes carencias con las que contaba Europa y, en último término, combatir la desinformación digital y fomentar la diversidad y fiabilidad de los contenidos en los medios de comunicación. Estas actuaciones se han traducido en la publicación de una "*Estrategia europea de datos*" y un libro blanco "*Excelencia y confianza en Inteligencia Artificial*", sometidos a consulta pública hasta septiembre de 2020.

Bajo los tres grandes ejes de actuación, la Unión Europea ha trazado el rumbo, par-

tiendo del Mercado único digital a una potencia digital integrada y coherente. Un modelo mundial digital, manteniendo su apoyo a los Estados miembros y, singularmente, con las economías en desarrollo. Se trata de una de las seis prioridades de la Comisión para el periodo 2019-2024.

5.7. La política social y de empleo de la UE.

La UE y sus Estados miembros comparten responsabilidades en cuestiones referidas al empleo y asuntos sociales. En la década de los años setenta se inicia la construcción de un modelo social europeo. El propósito era evitar que los ciudadanos europeos estuviesen a merced de las fuerzas del mercado y que dispusieran de una red de seguridad social. El pleno empleo, el progreso, la inclusión y la protección social, la solidaridad y la cohesión están entre los objetivos prioritarios de la UE. Entre los retos fundamentales a los que se enfrenta la UE figuran el desempleo, los efectos de la globalización y el envejecimiento de la población y sobre ellos, entre otros, se centra su actuación en materia de empleo y asuntos sociales. Uno de los primeros resultados fue la adopción, en 1989, de la Carta Comunitaria de los Derechos Sociales Fundamentales de los Trabajadores en la UE. El desarrollo del modelo social europeo se enfrenta a grandes retos entre los que se destacan el desempleo, los efectos de la globalización y el envejecimiento de la población. Durante los últimos años se han sumado las situaciones generadas por las crisis del siglo XXI. Para hacer realidad el modelo social europeo la UE ha ido poniendo en marcha sucesivas estrategias de actuación y ampliando los objetivos. No obstante, los resultados están ligados a la capacidad de financiación de la UE. Esta es la razón por la que se establecen diferentes instrumentos financieros. Estos instrumentos también han ido evolucionando a la vez que han ido ampliándose los objetivos y prioridades de la Unión Europea. Entre las estrategias mencionadas se ha profundizado en la Estrategia Europea de Empleo (1997), la Estrategia de Lisboa (2000), Europa 2020, el Pilar de los Derechos Sociales (2017) y la Agenda Estratégica (2019-2024). Entre los instrumentos financieros y tras sus revisiones, actualmente están el Fondo Social Europeo Plus (FSE+), el Fondo Europeo de Adaptación a la Globalización (FEAG) y Fondo de Ayuda Europea para las Más Desfavorecidos (FEAD). Por último, no hay que olvidar las actuaciones en materia de salud, seguridad e higiene en el trabajo; protección social; igualdad entre hombres y mujeres; la inclusión social, la lucha contra la pobreza y las relaciones con la sociedad civil.

5.8. La política energética

El mercado europeo de la energía es competitivo, centrado en el cliente, flexible y no discriminatorio. Sus medidas abordan cuestiones de acceso al mercado, transparencia y regulación, protección de los consumidores, interconexión y seguridad del suministro. Refuerzan los derechos de los clientes individuales, las comunidades energéticas y los consumidores vulnerables, aclaran las funciones y responsabilidades de los participantes en el mercado y las autoridades reguladoras, y promocionan el desarrollo de redes transeuropeas de energía.

Su base jurídica se encuentra en los artículos 114 y 194 del TFUE.

En el sector energético, la culminación del mercado interior de la Unión requiere los pasos siguientes: eliminar numerosos obstáculos y barreras comerciales, adaptar las políticas fiscales y de precios a las normas y estándares, y aplicar las normativas en materia de medio ambiente y seguridad. El objetivo de todo ello es garantizar el funcionamiento del mercado, con un acceso justo y una elevada protección de los consumidores, así como unos niveles suficientes de interconexión y de capacidad de generación.

Durante los años noventa, la Unión Europea y sus Estados miembros iniciaron un proceso gradual de apertura a la competencia de sus mercados nacionales de electricidad y gas natural monopolísticos. Esta iniciativa se desarrolló a través de varios paquetes legislativos. El quinto paquete energético, conocido como «Objetivo 55» y adoptado en 2024, ajusta los objetivos energéticos de la Unión a sus nuevas ambiciones climáticas de cero emisiones netas y amplía el paquete de medidas sobre el gas al hidrógeno. Tras la invasión rusa de Ucrania en 2022, el plan REPowerEU lo modificó para eliminar gradualmente las importaciones rusas de energía fósil, diversificar las fuentes de energía, introducir medidas de ahorro energético y acelerar la transición hacia las energías renovables. La reforma de la configuración del mercado de la electricidad introdujo nuevas normas para los contratos a largo plazo y una mayor protección de los consumidores vulnerables.

En 2023, el Consejo prorrogó los tres Reglamentos relacionados con el gas y el Reglamento de autorización hasta 2024 y 2025, respectivamente. Ese mismo año, la Comisión recomendó que no se prorrogaran las medidas del Reglamento (UE) 2022/1854.

La Agencia de Cooperación de los Reguladores de la Energía (ACER) de la Unión se creó en 2009 y entró en funcionamiento en marzo de 2011. La ACER es responsable de promover la cooperación entre las autoridades reguladoras nacionales de la energía a escala regional y europea, especialmente en las zonas transfronterizas. Además, su-

pervisa el desarrollo de la red y de los mercados interiores de la electricidad y el gas. La ACER tiene, asimismo, autoridad para investigar casos de abusos del mercado y coordinar la aplicación de las penalizaciones oportunas con los países de la Unión. La ACER también elabora códigos de red, presenta propuestas finales a la Comisión y tiene responsabilidades en el proceso de revisión de las zonas de oferta del mercado de la electricidad.

La seguridad energética en la Unión se basa en varias medidas que afectan a los sectores del petróleo, el gas y la electricidad.

Entre ellas se incluyen medidas de coordinación, preparación frente a los riesgos en el sector de la electricidad [Reglamento (UE) 2019/941], compras conjuntas voluntarias de gas [Reglamento (UE) 2022/2576], niveles mínimos de almacenamiento de gas al 90 % de la capacidad [Reglamento (UE) 2017/1938] y un objetivo de interconexión eléctrica de la UE de al menos el 15 % de aquí a 2030 [Reglamento (UE) 2018/1999].

La Directiva 2009/119/CE obliga a los países de la Unión a mantener un nivel mínimo de reservas de petróleo equivalente a la mayor de las cantidades correspondientes bien a 90 días de importaciones netas diarias medias, bien a 61 días de consumo interno diario medio. También se utilizan estrategias como la diversificación de las fuentes y las rutas de suministro. Existen disposiciones especiales para hacer frente a los accidentes en instalaciones de petróleo y de gas mar adentro (Directiva 2013/30/UE).

La RTE-E es una política centrada en conectar las infraestructuras energéticas de los países de la Unión (véase la ficha 3.5.1 sobre las redes transeuropeas). Como parte de la política, se han identificado once corredores prioritarios: tres para la electricidad, cinco para las redes marítimas y tres para el hidrógeno. Asimismo, existen tres áreas temáticas prioritarias: despliegue de redes de electricidad inteligentes, redes inteligentes de gas y una red transfronteriza de dióxido de carbono.

El Reglamento (UE) 2022/869 sobre RTE-E establece orientaciones para las redes transeuropeas de energía, identificando los proyectos de interés común (PIC) en los países de la Unión, los proyectos de interés mutuo (PIM) entre la Unión y terceros países, y los proyectos prioritarios en las redes transeuropeas de energía. Este Reglamento dejó de brindar apoyo a nuevos proyectos de gas natural y petróleo y estableció criterios obligatorios de sostenibilidad para todos los proyectos.

Los nuevos PIC en el ámbito de la energía y de los proyectos transfronterizos de energía renovable se financian con cargo al Mecanismo «Conectar Europa» 2021-2027 para la Energía (MCE-E), un instrumento de financiación con un presupuesto a siete años de 5.840 millones EUR que se consignan a través de subvenciones gestionadas

por la Agencia Ejecutiva de Clima, Infraestructuras y Medio Ambiente. La Comisión establece la lista de PIC por medio de un acto delegado, que entra en vigor únicamente si, en un plazo de dos meses a partir de su notificación al Parlamento Europeo y al Consejo, ninguna de estas instituciones formula objeciones.

5.9. La política comercial.

La Unión Europea es el mayor bloque comercial del mundo. Es la primera exportadora mundial de productos manufacturados y servicios, y el mayor mercado de importación para más de 100 países. El libre comercio entre sus miembros es uno de los principios fundacionales de la UE. Además, la UE está comprometida con la liberalización del comercio mundial.

El comercio mundial se basa en las normas establecidas por la Organización Mundial del Comercio (OMC). Sus normas contribuyen a garantizar que los acuerdos y obligaciones comerciales entre los países sean abiertos y justos.

La política comercial de la UE tiene su objetivo exclusivamente en el territorio de la UE. La Comisión, en nombre de la UE, negocia los acuerdos según las normas de la OMC y colabora estrechamente con los gobiernos nacionales y el Parlamento Europeo. El objetivo es mantener actualizado el sistema mundial y permitirle adaptarse a los cambios que se producen en todo el planeta.

Este sistema simplificado resulta muy beneficioso para los consumidores e inversores tanto europeos como internacionales: tienen un espacio en el que las personas, los bienes, los servicios y los capitales circulan libremente.

La UE negocia acuerdos a través de su red mundial de relaciones comerciales, teniendo un enorme número de socios, sobre todo, a través de los acuerdos de libre comercio (ALC). Estas asociaciones fomentan el crecimiento y el empleo para los europeos abriendo nuevos mercados con el resto del mundo. Por ejemplo, las operaciones en los mercados transatlánticos representan unos 2.000 millones de Euros al día.

Con los países más pobres del mundo, la política de la UE se basa en combinar comercio y desarrollo. Reducir los derechos de exportación, apoyar a las pequeñas empresas exportadoras y asesorar para mejorar la gobernanza son solo algunas de las formas en las que comercio y desarrollo pueden juntos contribuir a que los intercambios se traduzcan en crecimiento para los más necesitados.

En cuanto a la política comercial común se habla de una unión aduanera, un armo-

nioso desarrollo comercial mundial y la supresión de restricciones y de barreras arancelarias. No obstante, la creciente y actual guerra de aranceles iniciada por los Estados Unidos de Norteamérica con China y la UE, hace temer el desarrollo armónico del comercio internacional en un futuro.

La base jurídica se encuentra en el artículo 207 del TFUE en virtud del cual la política comercial común es competencia exclusiva de la Unión.

La UE, China y los Estados Unidos son las mayores economías del mundo, aportando, respectivamente, alrededor del 17,5 %, el 17 % y el 25,7 % del producto interior bruto (PIB) mundial en 2023. Gracias a su PIB de alrededor de 17 billones EUR y a la apertura de su mercado, la Unión ha desempeñado un papel central en la configuración del sistema comercial internacional, entre otras cosas apoyando a la OMC. La apertura económica ha traído consigo importantes ventajas para la Unión, dado que más de 30 millones de empleos en ella dependen del comercio exterior y se espera que el crecimiento económico mundial se genere principalmente fuera de Europa. Los nuevos agentes económicos y la innovación tecnológica, en particular la digitalización, han transformado la estructura y los patrones del comercio internacional. En la actualidad, la economía mundial está altamente integrada, y las cadenas internacionales de suministro han sustituido en gran medida al comercio tradicional de productos acabados.

Aunque la crisis financiera mundial de 2009 afectó negativamente al rendimiento económico de la Unión, esta ha sido capaz de mantener una posición relativamente fuerte en el comercio de bienes, reforzando al mismo tiempo su liderazgo en el comercio de servicios. La pandemia de COVID-19 ralentizó el crecimiento económico y abrió el debate sobre el regreso de las industrias a Europa (lo que se conoce como «relocalización»).

El comercio internacional fue uno de los primeros sectores respecto de los que los Estados miembros acordaron ceder su soberanía. En consecuencia, otorgaron a la Comisión el mandato de tratar las cuestiones comerciales en su nombre, también en las negociaciones de los acuerdos comerciales internacionales. En otras palabras, la Unión, actuando como una entidad única, negocia acuerdos comerciales tanto bilaterales como multilaterales en nombre de todos sus Estados miembros. Como demuestra su historial en el sistema de solución de diferencias de la OMC, la Unión ha sido capaz de defender sus intereses en los conflictos comerciales de alcance internacional. La Unión también ha utilizado herramientas comerciales internacionales para promover sus valores y políticas y ha intentado extender sus prácticas reguladoras al resto del mundo, defendiendo un sistema de comercio internacional abierto y justo.

Cuando se estancaron en la OMC las negociaciones multilaterales sobre el Programa de Doha para el Desarrollo en la primera década del siglo XXI, la Unión se vio obligada a buscar vías alternativas para garantizar un mejor acceso a los mercados de terceros países. Con este fin se introdujo una nueva generación de acuerdos de libre comercio (ALC) de alcance amplio que van más allá de las reducciones arancelarias y del comercio de bienes. El primero de dichos ALC de nueva generación se celebró con Corea del Sur y, tras su ratificación por el Parlamento, entró oficialmente en vigor en diciembre de 2015. Prueba de esta nueva política son el Acuerdo Comercial Multipartes entre la Unión y Perú, Colombia y, más tarde, Ecuador (desde 2016), en vigor desde 2013, el Acuerdo de Asociación con los países de Centroamérica (Honduras, Nicaragua, Panamá, Costa Rica, El Salvador y Guatemala), cuyo pilar comercial se ha venido aplicando de forma provisional desde 2013, el Acuerdo Económico y Comercial Global (AECG) UE-Canadá, que se aplica provisionalmente desde septiembre de 2017, el ALC UE-Singapur, en vigor desde finales de 2019, y el ALC UE-Vietnam, en vigor desde mediados de 2020. El 1 de febrero de 2019 entró en vigor un Acuerdo de Asociación Económica con Japón. El 13 de diciembre de 2023, la Unión y Chile firmaron el Acuerdo Marco Avanzado UE-Chile modernizado, aprobado por el Parlamento Europeo el 29 de febrero de 2024. La aprobación del Acuerdo de Libre Comercio UE-Nueva Zelanda por parte del Parlamento Europeo tuvo lugar el 22 de noviembre de 2023.

Desde que las negociaciones con los Estados Unidos sobre la Asociación Transatlántica de Comercio e Inversión (ATCI) se suspendieron en 2016, la Unión se ha centrado en la negociación con los Estados Unidos de acuerdos en ámbitos específicos, como los aranceles aplicados a bienes industriales o la evaluación de la conformidad. Las negociaciones de un acuerdo comercial con los miembros fundadores del Mercosur concluyeron en 2019, y fue ratificado en diciembre de 2024. La Unión también ha iniciado negociaciones con miras a la celebración de ALC con Indonesia, Túnez, Filipinas y Australia. Las negociaciones con la India se reanudaron en 2021 y con Tailandia, en 2023; con Malasia se reanudarán tan pronto como las condiciones sean favorables.

En febrero de 2021, la Comisión presentó su «Revisión de la política comercial», titulada «*Una política comercial abierta, sostenible y activa*», cuyo objetivo es fijar el rumbo de la política comercial hasta 2030. Se trata de la sucesora de la estrategia «Comercio para todos» de 2015 y refleja los cambios geopolíticos que se han producido desde entonces, introduciendo términos como «firmeza» y «resiliencia» en el vocabulario comercial, además de los conocidos conceptos de «equidad» y «sostenibilidad». Su objetivo es que la política comercial responda a los retos actuales y facilite las tran-

siciones ecológica y digital a través de una «autonomía estratégica abierta».

Europa es el mayor exportador del mundo de bienes y servicios manufacturados. En 2023, los Estados Unidos fueron el principal destino de los bienes de la Unión, con una cuota del 19,7 % del total de las exportaciones, seguido del Reino Unido (13 %) en segundo lugar, superando así a China (8,8 %). Otros socios importantes en el comercio de bienes en 2022 fueron, en orden descendente, Suiza (7 %) y Turquía (4 %).

Por lo que se refiere al comercio de servicios, en 2022, los Estados Unidos fueron el principal socio comercial de la Unión, seguidos del Reino Unido y Suiza.

La política de defensa de la competencia se justifica económicamente por la necesidad del funcionamiento de los mercados competitivos. Una economía competitiva permite una asignación de los recursos productivos que sea eficiente. En otras palabras, una estructura de mercado competitiva permite alcanzar una situación tal que ningún consumidor ni productor pueda mejorar su situación sin perjudicar a alguien. En este sentido, la política de la competencia persigue la promoción y el mantenimiento de la competencia en los mercados como un medio para conseguir la eficiencia económica.

Pero debemos tener presente que la política de competencia surgió en Estados Unidos a finales del siglo XIX y principios del XX como una reacción política destinada a limitar el desarrollo de los poderes económicos (fundamentados en la introducción de restricciones al juego de la libre competencia) y a frenar la creación de monopolios, que controlaban determinados sectores clave como el petróleo.

Por otro lado, el modelo de competencia perfecta es una construcción teórica que no se encuentra en mercados reales de bienes y servicios, donde problemas de información imperfecta, extemalidades en producción y consumo, existencia de rendimientos crecientes o cualquier otra imperfección o fallo del mercado impiden que se cumplan los supuestos y postulados del modelo teórico. Al promover el comportamiento competitivo de los mercados, la política de competencia no persigue la corrección de aquellas imperfecciones del mercado. Lo que se persigue es corregir comportamientos de agentes económicos que impiden el proceso de la competencia. En la UE, la defensa de la competencia constituye un instrumento más para alcanzar la integración económica. Sobre este tema volveremos más adelante.

5.10. La política fiscal.

Como ya se ha indicado, la soberanía fiscal está en manos de los Estados miembros,

y la Unión dispone solo de competencias limitadas. Dado que la política fiscal de la Unión está orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de los impuestos indirectos se abordó antes que la de los directos. La lucha contra las perjudiciales evasión y elusión de impuestos se ha convertido en una prioridad política.

La política fiscal de la UE se encuentra condicionada por la regla de la unanimidad, ya que todos los Estados Miembros deben adoptar por unanimidad las medidas fiscales que vayan a ser aprobadas. La Comisión Europea lleva a cabo la función catalizadora de presentar los proyectos de normas, que serán aprobadas por el Consejo y por el Parlamento Europeo posteriormente.

La estrategia de la Unión Europea en materia de política fiscal se explica en la Comunicación de la Comisión titulada «*Política fiscal en la Unión Europea — Prioridades para los próximos años*», citada anteriormente. La facultad para introducir, eliminar o ajustar impuestos sigue en manos de los Estados miembros. Siempre que cumpla las normas de la Unión, cada Estado miembro es libre de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado. En este marco, las principales prioridades de la política fiscal de la Unión son la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos, así como el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude. Una mayor coordinación de las políticas fiscales garantiza que las políticas de los Estados miembros apoyan objetivos políticos más amplios de la Unión, tal como se define en la Estrategia Europa 2020 para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador y en el Acta del Mercado Único.

La Comisión, en su informe anual de actividades sobre fiscalidad, presenta los logros de la Unión y las cuestiones que aún son necesarias abordar en este ámbito. A raíz de las revelaciones de la prensa sobre el gran alcance del fenómeno, la lucha contra el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva ha constituido una prioridad política de las legislaturas anteriores (2014-2019 y 2019 - 2024). Por otra parte, se ha seguido trabajando en la reforma del marco del impuesto sobre sociedades para que la fiscalidad de las empresas en la Unión sea más justa y se adapte mejor a una economía digital moderna en el mercado interior; y, la elaboración de un régimen del IVA adaptado al entorno digital ha surgido como otra prioridad política.

En resumen, la facultad para establecer impuestos pertenece exclusivamente a los EEMM, siempre dentro de las normas de la Unión. Por lo tanto, los objetivos de la política fiscal de la Unión se centran en otros aspectos relativos a la libre competencia y a la lucha contra el fraude fiscal, como son:

- La eliminación de obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza.
- La lucha contra la competencia fiscal perjudicial y la evasión de impuestos.
- El fomento de una mayor cooperación entre administraciones tributarias para garantizar el control y combatir el fraude.
- La coordinación de las políticas fiscales de los EEMM para que se pueda contribuir a objetivos políticos más amplios.

Desde su creación, la Unión Europea ha ido tomando una serie de medidas destinadas a alcanzar estos objetivos. En la anterior legislatura de la Comisión (2019-2024) se puso el foco en evitar el fraude fiscal y en desarrollar una planificación fiscal agresiva. Destacan medidas de transparencia fiscal, planes de acción sobre la fiscalidad de las empresas, iniciativas para luchar contra la elusión fiscal, entre otras.

En la legislatura 2024 – 2029, el Comisario Hoekstra ha anunciado cuáles serán sus prioridades en materia fiscal. Uno de los aspectos más relevantes es la conexión entre fiscalidad y medio ambiente, que anticipa un cambio de rumbo en el diseño de los sistemas fiscales europeos. Obsérvese que el reparto de competencias propuesto para la nueva Comisión Europea sitúa los asuntos relacionados con la fiscalidad bajo la competencia del Comisario para el Clima, lo que refleja un enfoque innovador y alineado con los objetivos de sostenibilidad. Según el Comisario, los sistemas fiscales deben adaptarse a las transformaciones económicas y sociales, facilitar la transición climática y convertirse en herramientas clave para garantizar la equidad.

El enfoque de agrupar las responsabilidades en materia de clima y fiscalidad es una propuesta innovadora de la Comisión Europea. Esta orientación parece marcar un alejamiento del impuesto sobre sociedades como tema central, para poner el acento en la fiscalidad como impulsora de objetivos medioambientales. Entre las prioridades mencionadas por Hoekstra figura la revisión de la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía, una medida clave para fomentar el uso de combustibles sostenibles y reducir la dependencia de combustibles fósiles importados. La nueva directiva, que promueve un mayor gravamen de los productos más contaminantes, permitirá a los Estados miembros implementar incentivos fiscales del uso de las energías renovables en todos los sectores económicos.

También fue subrayado específicamente la necesidad de tomar medidas en los sectores de la aviación y marítimo, que actualmente gozan de una exención en la fiscalidad sobre el combustible. A este respecto, el Comisario calificó de «lo más absurdo: la falta

de fiscalidad sobre el queroseno», e insistió en la necesidad de aplicar el principio de «quien contamina, paga«. Asimismo, mostró interés por explorar cómo hacer más sostenible el sistema del IVA, incluyendo una posible revisión de los tipos cero aplicados al transporte internacional.

En cuanto a la fiscalidad basada en el comportamiento, desempeñará un papel importante a la hora de incentivar el consumo y los productos «verdes». Sin embargo, no se comprometió a adoptar instrumentos políticos específicos en esta fase, afirmando que puede tratarse de «medidas de soft law, como recomendaciones, o la introducción de mínimos para los impuestos medioambientales no relacionados con la energía».

El papel de la fiscalidad en el apoyo a los objetivos de la transición ecológica fue destacado. El Comisario Hoekstra considera que la descarbonización de las economías y el tratamiento de la economía digital y de plataformas constituyen un reto mundial. Reconoció los desafíos que implica avanzar en propuestas fiscales debido a la soberanía de los Estados miembros y la regla de unanimidad para la aprobación de reglamentos y directivas. No obstante, manifestó su intención de avanzar en expedientes pendientes, como Unshell y BEFIT. Contrario a algunos de sus predecesores, Hoekstra no aboga por reformar la regla de unanimidad, argumentando que esta preserva la soberanía nacional en cuestiones fiscales.

Por otro lado, reafirmó su compromiso con la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión fiscales, destacando que, aunque no se prevén propuestas legislativas concretas en este ámbito, se promoverá el intercambio de buenas prácticas y el desarrollo de metodologías rigurosas para detectar lagunas fiscales. Además, siguiendo las recomendaciones del informe Letta, Hoekstra explorará incentivos para movilizar inversiones hacia empresas innovadoras y en expansión, como parte de su compromiso con los objetivos climáticos y económicos de la UE.

Adicionalmente, el plan de ruta del Comisario para el Clima incorpora algunas iniciativas para abordar los desafíos de la fiscalidad digital en un contexto de sostenibilidad. La tributación de grandes plataformas tecnológicas, que generan un considerable impacto energético, podría convertirse en un área de innovación fiscal, vinculando la economía digital con los objetivos climáticos. Asimismo, se anticipa que la fiscalidad desempeñe un papel esencial en la armonización de políticas entre los Estados miembros, un aspecto clave para evitar desajustes en el mercado único y fomentar una competitividad verde coherente en toda la UE.

La agenda de Hoekstra representa una oportunidad transformadora para la política fiscal y climática de la Unión Europea. Al vincular de manera innovadora la fiscali-

dad con los objetivos ambientales, la Comisión Europea no solo redefine el papel de los impuestos como herramientas económicas, sino que los convierte en instrumentos esenciales para combatir el cambio climático, impulsar la sostenibilidad y fomentar la equidad. Este enfoque promete consolidar a la UE como líder global en la transición ecológica, estableciendo estándares ambiciosos que podrían servir de referencia a nivel internacional.

Sin embargo, los retos son significativos. La necesidad de armonizar las políticas entre Estados miembros y preservar la competitividad exige medidas innovadoras y colaboración política sin precedentes. La capacidad de transformar la teoría en acción determinará si estas iniciativas pueden superar las barreras de soberanía fiscal y el statu quo normativo.

La plasmación de la política fiscal en distintas iniciativas será objeto de estudio de los próximos apartados.

5.11. La política económica de la UE.

La política económica de la UE entronca con la gobernanza económica, que hace referencia al sistema de instituciones y procedimientos establecido para lograr los objetivos económicos de la Unión, es decir, para fomentar el progreso económico y social de la Unión Europea y sus ciudadanos. El sistema de coordinación económica y fiscal anterior resultó inadecuado ante la crisis financiera, fiscal y económica que comenzó en 2008. Las mejoras que se han introducido en el ámbito de la gobernanza económica de la Unión incluyen el refuerzo de la coordinación y la vigilancia de las políticas presupuestarias y macroeconómicas, así como el establecimiento de un marco para la gestión de las crisis financieras.

La base jurídica se encuentra en el artículo 3 del TUE; artículos 2 a 5, 119 a 144 y 282 a 284 del TFUE; Protocolos anejos al TFUE: Protocolo n.º 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, Protocolo n.º 13 sobre los criterios de convergencia y Protocolo n.º 14 sobre el Eurogrupo.

En el preámbulo del TUE se afirma que los Estados miembros están «*resueltos a lograr el refuerzo y la convergencia de sus economías y a crear una unión económica y monetaria*».

El artículo 3 del TUE dispone que la Unión «*obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los*

precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social».

Los artículos 2, 5 y 119 del TFUE constituyen la base de la coordinación económica: en ellos se exige a los Estados miembros que consideren sus políticas económicas como una cuestión de interés común y que las coordinen estrechamente. Los ámbitos y las formas de coordinación se especifican en el artículo 121, en el que se describen los procedimientos relativos a las recomendaciones políticas, tanto generales (orientaciones generales de las políticas económicas) como específicas por país, y en el artículo 126, en el que se establece el procedimiento que debe seguirse en caso de déficit público excesivo (2.6.6).

En los artículos 136 a 138 se establecen disposiciones específicas para aquellos Estados miembros cuya moneda es el euro, y se les exige que refuercen su coordinación y la vigilancia de la disciplina presupuestaria y de las políticas económicas.

Asimismo, en el título IX sobre el empleo se exige que las políticas de este ámbito estén coordinadas y mantengan la coherencia con las políticas económicas definidas en las orientaciones generales (artículo 146).

La crisis financiera, presupuestaria y económica que se inició en 2008 reveló que los desequilibrios financieros, presupuestarios y macroeconómicos están estrechamente interrelacionados, no solo dentro de las fronteras nacionales, sino también en el marco de la Unión, y en mayor medida en el caso de los países de la zona del euro. El sistema de gobernanza económica reforzada, que se creó en 2011 y que sigue en evolución, cubre, por tanto, varios ámbitos económicos, entre ellos, las políticas presupuestarias, las cuestiones macroeconómicas, la gestión de crisis, la supervisión macrofinanciera y las inversiones.

Hasta 2011, la coordinación de la política económica se basaba principalmente en el consenso, sin unas normas de obligado cumplimiento, salvo en el marco de la política presupuestaria definida en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (2.6.6). El ámbito de aplicación de la coordinación económica era amplio y podían emplearse distintas modalidades de cooperación, dependiendo de en qué medida resultara vinculante el acuerdo de cooperación. Dos ejemplos de esta cooperación son los siguientes:

- coordinación como herramienta de gestión de crisis, por ejemplo, la instauración del Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera en mayo de 2010;
- delegación de una política, en virtud de la cual podía cederse completamente la competencia sobre una política a una única institución; algunos ejemplos de ello son la política monetaria (2.6.3) y la política de competencia (2.6.12), delegadas al Banco

Central Europeo y a la Comisión, respectivamente.

La crisis financiera y económica de 2008 a 2012 desveló problemas fundamentales y tendencias insostenibles en muchos países europeos, y dejó claro que las economías de la Unión son estrictamente interdependientes. Se consideró necesaria una mayor coordinación de las políticas económicas en la Unión a fin de abordar estos problemas e impulsar el crecimiento y la creación de empleo en el futuro. Con este objetivo se revisó y reforzó el sistema de organismos y procedimientos de coordinación económica de la Unión: desde 2011 se ha adoptado una serie de actos legislativos y se han creado nuevas instituciones.

1. Vigilancia económica y presupuestaria reforzadas y su coordinación en el Semestre Europeo

   Una gobernanza reforzada incluye los siguientes elementos: un nuevo método de trabajo sincronizado —el Semestre Europeo— para debatir y coordinar las prioridades económicas y presupuestarias; una vigilancia más estrecha por parte de la Unión de las políticas presupuestarias en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento; nuevas herramientas para abordar los desequilibrios macroeconómicos y nuevos instrumentos para ocuparse de los Estados miembros con dificultades financieras.

   El Semestre Europeo es un ciclo anual durante el que se coordinan las políticas presupuestarias, macroeconómicas y estructurales de los Estados miembros para permitirles tener en cuenta las consideraciones de la Unión en una fase temprana de sus decisiones presupuestarias nacionales, así como en relación con otros aspectos de la formulación de sus políticas económicas. El objetivo es garantizar que todas las políticas sean analizadas y evaluadas conjuntamente, y que se incluyan ámbitos políticos que anteriormente no quedaban cubiertos sistemáticamente por la vigilancia económica (por ejemplo, los desequilibrios macroeconómicos y los problemas financieros). Las principales etapas del Semestre Europeo son las siguientes:

   - a finales de otoño, la Comisión presenta la Estrategia Anual de Crecimiento Sostenible, en la que establece las prioridades de la Unión para el año siguiente en cuanto a las políticas económicas, presupuestarias y laborales y a otras reformas necesarias para impulsar el crecimiento y el empleo. La Comisión propone recomendaciones específicas para la zona del euro en su conjunto, que a continuación son debatidas por el Consejo

de la Unión Europea («Consejo») y aprobadas por el Consejo Europeo de primavera. La Comisión publica además el Informe sobre el Mecanismo de Alerta, en el que se señalan los países con posibles desequilibrios macroeconómicos;

- en mayo, la Comisión evalúa los avances en relación con indicadores fiscales clave, lo que incluye la corrección de posibles desequilibrios macroeconómicos. Sobre la base de estas evaluaciones, la Comisión propone recomendaciones específicas para cada país, que son objeto de debate en las distintas formaciones del Consejo;
- entre junio y julio, el Consejo Europeo aprueba las recomendaciones específicas para cada país, que el Consejo adopta oficialmente en julio, momento en el que se cierra el ciclo anual del Semestre Europeo en el ámbito de la Unión.

El primer Semestre Europeo se puso en práctica en 2011. El diálogo en el ámbito de la Unión sobre política presupuestaria, desequilibrios macroeconómicos, problemas del sector financiero y reformas estructurales que impulsen el crecimiento se celebra de forma conjunta durante el Semestre Europeo y antes de que los Gobiernos elaboren sus proyectos de planes presupuestarios para el ejercicio siguiente y los presenten para su debate en los Parlamentos nacionales. Antes de finalizar los presupuestos, los Estados miembros de la zona del euro presentan sus proyectos de planes presupuestarios a la Comisión, que se pronuncia al respecto, y al Eurogrupo, encargado de evaluarlos.

2. Con objeto de sanear el sector financiero, la Unión ha promovido una unión bancaria con nuevas normas e instituciones, incluidos el Mecanismo Único de Supervisión, el Mecanismo Único de Resolución y las Autoridades Europeas de Supervisión, a fin de evitar crisis y asegurarse de que se regula y supervisa correctamente la actividad de los agentes financieros.

3. Como consecuencia de las crisis económicas y financieras, varios Estados miembros se enfrentaron a graves dificultades en cuanto a su estabilidad financiera o a la sostenibilidad de sus finanzas públicas y, por tanto, solicitaron ayuda financiera. La Unión respondió estableciendo diversos mecanismos, como el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera, la Facilidad Europea de Estabilización Financiera (FEEF) y el Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE), y adoptando legislación que establece disposiciones relativas a

las condiciones macroeconómicas asociadas a los préstamos concedidos a los Estados miembros afectados (Reglamento (UE) n.º 472/2013). La FEEF y el MEDE fueron creados mediante tratados ad hoc, al margen de los Tratados de la Unión Europea, y están dirigidos por un consejo compuesto por los ministros de Economía y Hacienda de los Estados miembros de la zona del euro.

La reforma de la gobernanza económica de 2024: de conformidad con la legislación, la Comisión inició en febrero de 2020 una revisión del actual marco de gobernanza, que incluyó un debate público sobre la medida en que las distintas herramientas de supervisión introducidas o modificadas por las reformas de 2011 y 2013 han sido eficaces para alcanzar sus objetivos principales, a saber:

- garantizar la sostenibilidad de las finanzas públicas y del crecimiento y evitar los desequilibrios macroeconómicos;
- proporcionar un marco integrado de supervisión que facilite una coordinación más estrecha de las políticas económicas, especialmente en la zona del euro; así como
- propiciar la convergencia de los resultados económicos de los Estados miembros.

En octubre de 2021, la Comisión reactivó la revisión del marco mediante una consulta pública sobre posibles vías de reforma. En noviembre de 2022, la Comisión presentó una Comunicación en la que establecía los principios de orientación para la reforma antes de presentar sus propuestas legislativas el 26 de abril de 2023. Tras las negociaciones entre los colegisladores, el marco reformado entró en vigor a finales de abril de 2024.

La reforma adoptada tiene por objeto mejorar la responsabilidad nacional, simplificar las normas para tener en cuenta los diversos retos presupuestarios y combinar la reducción de la deuda con medidas que fomenten el crecimiento. El marco de la reforma busca lograr un equilibrio entre garantizar la sostenibilidad de la deuda y promover un crecimiento sostenible e integrador a través de la inversión y las reformas. Introduce planes estructurales nacionales de política fiscal a medio plazo en los que se esbozan objetivos de reducción de la deuda, reformas e inversiones prioritarias. Un enfoque basado en el riesgo distingue la supervisión en función de las situaciones presupuestarias, con salvaguardias para situar la deuda en una senda descendente o mantener los déficits

por debajo del 3 % del PIB. Los planes, con un énfasis especial en las transiciones ecológica y digital y en la resiliencia, facilitan reformas e inversiones cruciales para una reducción creíble de la deuda. El marco, al tiempo que ofrece más flexibilidad en la concepción de los planes, mejora su aplicación al exigir informes anuales de situación y modificar los procedimientos y sanciones por déficit excesivo para aumentar su aplicabilidad. Conforme a las nuevas normas, los Estados miembros tendrán que presentar a la Comisión su primera ronda de planes estructurales nacionales de política fiscal a medio plazo a más tardar el 20 de septiembre de 2024. La Comisión dispone a partir de entonces de un período prorrogable de seis semanas para evaluarlos. Los Estados miembros deberán presentar rondas posteriores de planes a más tardar el 30 de abril del último año del plan en vigor.

Asimismo, están en curso los debates sobre el futuro de la unión bancaria. En abril de 2023, la Comisión presentó propuestas para reformar el actual marco de gestión de crisis bancarias y garantía de depósitos en Europa a fin de abordar las deficiencias con respecto a las quiebras de bancos medianos y pequeños y mejorar la protección de los depositantes. El debate sobre la posible creación de un sistema europeo de garantía de depósitos —el llamado tercer pilar de la unión bancaria— sigue actualmente estancado en el Consejo, mientras que la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo (ECON) adoptó su posición en abril de 2024.

A finales de 2021 se acordó una reforma del Tratado del MEDE, que debería ampliar su conjunto de instrumentos y establecer un mecanismo de protección presupuestaria para el Fondo Único de Resolución, pero a día de hoy cuando se redactan estas líneas, aún no ha entrado en vigor a la espera de su ratificación por Italia.

El Consejo Europeo establece unas prioridades políticas coordinadas y publica unas orientaciones al máximo nivel. El Consejo adopta recomendaciones y decisiones, a partir de propuestas de la Comisión. Esta es responsable de elaborar proyectos de recomendaciones y decisiones, y de evaluar su aplicación. Los Estados miembros se encargan de presentar informes nacionales, intercambiar información y poner en práctica las recomendaciones y las decisiones adoptadas por el Consejo. El Eurogrupo (compuesto por los ministros de Economía y Hacienda de los Estados miembros que han adoptado el euro) debate temas relacionados con la unión económica y monetaria (UEM) y gestiona el MEDE. El Banco Central Europeo participa en los debates del Eurogrupo sobre cuestiones relativas a la política monetaria o los tipos de cambio. El Comité Económico y Financiero emite dictámenes y prepara el trabajo del Consejo, al igual que el Comité de Política Económica y el Grupo de Trabajo del Eurogrupo.

Con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Parlamento se convierte en colegislador por lo que respecta a la adopción de normas relativas al procedimiento de supervisión multilateral (artículo 121, apartado 6, del TFUE). El Parlamento Europeo también actúa como autoridad de control de la aplicación del marco. El artículo 121, apartado 5, del TFUE encomienda al presidente del Consejo y a la Comisión que informen al Parlamento sobre los resultados de la supervisión multilateral. Reconoce explícitamente que la comisión competente del Parlamento puede invitar al presidente del Consejo a un intercambio de puntos de vista una vez que el Consejo haya hecho públicas las recomendaciones.

Mediante los actos legislativos relativos a la gobernanza económica se ha establecido el diálogo económico. A fin de reforzar el diálogo entre las instituciones de la Unión, en particular entre el Parlamento, el Consejo y la Comisión, así como para garantizar una mayor transparencia y responsabilidad, las comisiones competentes del Parlamento podrán invitar al presidente del Consejo, a la Comisión, al presidente del Consejo Europeo o al presidente del Eurogrupo a que comparezcan para debatir sus respectivas decisiones o presentar sus actividades en el contexto del Semestre Europeo. En el marco de este diálogo, el Parlamento puede ofrecer también a un Estado miembro la oportunidad de participar en un intercambio de puntos de vista cuando dicho Estado miembro sea objeto de una decisión del Consejo dentro del procedimiento de déficit excesivo o del procedimiento de desequilibrio excesivo, cuando sus políticas no cumplan las directrices formuladas por el Consejo o puedan poner en peligro el correcto funcionamiento de la UEM, o cuando haya sido sancionado con arreglo al marco.

El marco revisado ha introducido cambios, entre ellos un nuevo diálogo económico, por el que se invita a los presidentes de las instituciones (Consejo, Comisión y, en su caso, Consejo Europeo y Eurogrupo) a intervenir en el Pleno, y el refuerzo de las obligaciones de información del presidente del Eurogrupo al Parlamento. La reforma también ha introducido nuevos requisitos de información que otorgan al Parlamento el derecho a recibir —sin demora y en pie de igualdad con el Consejo— información elaborada por la Comisión en el contexto del componente preventivo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

El Parlamento se ha pronunciado sobre la posible evolución de la UEM en varias resoluciones: la Resolución sobre la revisión del marco legislativo macroeconómico; la Resolución sobre la capacidad presupuestaria de la zona del euro; la Resolución sobre posibles modificaciones y ajustes de la actual configuración institucional de la UE y la Resolución sobre la mejora del funcionamiento de la construcción de la Unión aprove-

chando el potencial del Tratado de Lisboa.

6. La articulación de las relaciones entre la UE y los Estados Miembros

Antes de definir como se vertebran las relaciones entre la UE y los Estados Miembros, es preciso definir al Derecho de la UE como un ordenamiento jurídico autónomo, es decir, su proceso de creación, sus efectos jurídicos y su sistema de impugnación son independientes de los Ordenamientos de sus Estados Miembros, o de otros Ordenamientos jurídicos como el internacional. Ahora bien, la autonomía no impide convivir con el Derecho de los Estados miembros.

El origen del Derecho de la UE se encuentra en el principio de atribución de ejercicio de competencias a la UE. De acuerdo con este principio, la UE sólo puede actuar cuando existe una delegación previa de ejercicio de competencias. Desde el punto de vista de la creación del Derecho, la UE sólo podrá adoptar una normativa comunitaria cuando exista esa delegación previa, una habilitación para que tal norma pueda ser aprobada.

Otra de las características del Derecho de la UE es que es un Derecho complementario del de los Estados miembros. No tiene vocación de sustituir al Derecho de los Estados miembros, sino que colabora con ellos y los complementa en aquellas áreas en las que a la UE se le han otorgado competencias para actuar. La forma en la que interactúan estos Derechos se estructura a través de una serie de principios: primacía, subsidiariedad y proporcionalidad.

La Unión Europea tiene personalidad jurídica y, en consecuencia, cuenta con un ordenamiento jurídico propio, distinto del Derecho internacional. Además, el Derecho de la Unión tiene un efecto directo o indirecto sobre la legislación de sus Estados miembros, por lo que, una vez que entra en vigor, pasa a formar parte del sistema ju-

rídico de cada Estado miembro. La Unión Europea constituye en sí misma una fuente de Derecho. El ordenamiento jurídico se divide normalmente en Derecho primario (los Tratados y los principios generales del Derecho), Derecho derivado (basado en los Tratados) y Derecho subsidiario.

En cuanto a las fuentes y la jerarquía del Derecho de la Unión son las siguientes:

- Tratado de la Unión Europea (TUE), Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y sus protocolos (hay 37 protocolos, 2 anexos y 65 declaraciones, anejos a los Tratados para precisar su contenido, sin formar parte del texto jurídico propiamente dicho);
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea;
- El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom) sigue en vigor como un tratado independiente;
- Acuerdos internacionales;
- Principios generales del Derecho de la Unión;
- Derecho derivado.

La Unión Europea es una Unión basada en el Estado de Derecho que ha establecido un sistema completo de vías de recurso y de procedimientos destinado a encomendar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) el control de legalidad de los actos de las instituciones de la UE (artículo 263 del TFUE). Los Tratados, así como los principios generales, se encuentran en la cima de la jerarquía de las normas, y constituyen el Derecho primario. Desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009, se atribuye el mismo valor a la Carta de los Derechos Fundamentales. Los acuerdos internacionales celebrados por la Unión Europea se sitúan por debajo del Derecho primario. El Derecho derivado tiene un rango inferior: solo es válido en la medida en que respeta los actos y acuerdos de rango superior. La doctrina de la primacía del Derecho de la Unión es un pilar fundamental del ordenamiento jurídico de la Unión y tiene por objeto garantizar la unidad y la coherencia del Derecho de la Unión. El TJUE insiste formalmente en que el Derecho de la Unión tiene primacía absoluta sobre los ordenamientos nacionales de los Estados miembros, y los tribunales nacionales deben tenerlo en cuenta en sus resoluciones. El Tribunal de Justicia siempre ha invocado la máxima autoridad para determinar la relación entre el Derecho de la Unión y el Derecho nacional. En los asuntos de referencia *Van Gend & Loos / Nederlandse*

administratie der belastingen y Costa / ENEL, el Tribunal desarrolló las doctrinas fundamentales de la primacía del Derecho de la Unión. El TJUE confirmó estas doctrinas en asuntos posteriores. En particular, en el asunto *Internationale Handelsgesellschaft*, alegó que el Derecho de la Unión goza de primacía incluso con respecto a los derechos fundamentales garantizados en las constituciones nacionales.

Es importante señalar que las relaciones entre el Derecho de la Unión y los derechos nacionales, o los ordenamientos internos de los Estados miembros se caracterizan por:

1. *La primacía del Derecho de la UE sobre las normas internas de los Estados*: el Derecho de la Unión prevale sobre todos los Derechos nacionales de los Estados Miembros. La jurisprudencia sobre esta cuestión se estableció con la sentencia del Tribunal de Justicia en la sentencia "*Costa v. Enel*". En caso de conflicto entre el Derecho de la UE con la norma nacional, se debe tener en cuenta la necesaria colaboración de las instituciones nacionales en la ejecución de dicho Derecho de la UE, que se rige por:

    - Deber de colaboración de los Estados Miembros en la aplicación del Derecho de la UE, con carácter activo, cuyo cumplimiento se puede exigir ante el TJUE;
    - Los Estados Miembros gozan de autonomía institucional y de procedimiento, puesto que son los competentes para la trasposición de la Directiva. La aplicación del Derecho y el procedimiento aplicable serán los propios del Derecho interno.
    - La ejecución se realiza por el Estado en el ejercicio de competencias originarias propias, no se trata de competencias delegadas por la UE.

2. *El principio de efecto directo*: la aplicabilidad directa del Derecho de la Unión implica que este último confiere derechos e impone obligaciones directas a las instituciones de la UE (efecto directo horizontal) y también a los Estados miembros (efecto directo vertical). Las normas de la UE que tienen efecto directo son: los Tratados constitutivos de la Unión, que forman parte del Derecho originario (o Derecho primario) y los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones, que reentren en el Derecho derivado (o secundario).

Desde el punto de vista de la estructura formal, el Derecho de la UE se conforma básicamente por dos tipos de normas: las normas o actos de Derecho originario y las de Derecho derivado. Antes del Tratado de Lisboa, los pilares intergubernamentales

mantenían su propio sistema de creación de normas. Tras el Tratado de Lisboa, sólo la PESC conserva algunas especialidades.

6.1. Derecho originario.

El *Derecho originario* es la fuente primaria del Derecho de la UE. Se compone de las normas fundamentales de la UE, esencialmente los Tratados constitutivos de las comunidades, junto con las normas convencionales que los han modificado a lo largo del tiempo, más los Tratados de adhesión, que firman los miembros que se han ido incorporando.

Este conjunto de normas poseen una dimensión constitucional, es decir, determinan competencias, estructuran las instituciones, distribuyen poderes, etcétera. Son las normas que fijan la estructura y funcionamiento básico de la Unión, por lo que cuentan con supremacía frente a las normas de Derecho derivado, que deberán respetar siempre el contenido y los límites que se establezcan en las normas de Derecho originario.

Desde el punto de vista de su contenido, algunas de estas normas son plenas o de aplicación directa, esto es, crean derechos u obligaciones directamente aplicables a sus destinatarios; mientras que otras simplemente habilitan a las instituciones para crear normas o adoptar actos, de contenido normativo o no normativo, dependiendo de los casos. Por lo que respecta a la fiscalización de su cumplimiento o de su legalidad, al ser normas de Derecho de la UE se sitúan dentro del control jurisdiccional que ejerce el TJUE.

El principio de subsidiariedad: El principio de subsidiariedad es fundamental para el funcionamiento de la Unión Europea, específicamente para la toma de decisiones europea. En especial, permite determinar cuándo la UE es competente para legislar, y contribuye a que las decisiones sean adoptadas lo más cerca posible de los ciudadanos. El principio de subsidiariedad se consagra en el artículo 5 del TUE. Figura al lado de otros dos principios también considerados esenciales en la toma de decisiones europea: los principios de atribución y de proporcionalidad. Además, el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad define la aplicación del principio de subsidiariedad. El Tratado de Lisboa, asimismo, ha reforzado considerablemente el principio de subsidiariedad estableciendo varios mecanismos de control con el fin de comprobar su correcta aplicación. El principio de subsidiariedad pretende determinar el nivel de intervención más pertinente en los ámbitos de las competencias

compartidas entre la UE y los Estados miembros de la UE. Asimismo, el principio de subsidiariedad trata de acercar a la UE y a sus ciudadanos, asegurando que se adoptan acciones a nivel local cuando es necesario. Sin embargo, el principio de subsidiariedad no significa que una acción siempre deba adoptarse al nivel más próximo a los ciudadanos. El artículo 5 del TUE delimita las competencias entre el nivel de la UE y el de los países de la UE. En primer lugar, hace referencia al principio de atribución según el cual la UE solo dispone de las competencias que le atribuyen los tratados. La subsidiariedad y la proporcionalidad determinan la medida en que la UE puede ejercer las competencias que le confieren los Tratados. En virtud del principio de proporcionalidad, los medios aplicados por la UE para alcanzar los objetivos fijados por los tratados no pueden ir más allá de lo necesario.

Las relaciones entre la UE y sus Estados Miembros se articulan por medio de los Tratados de la UE (el TUE, el TFUE y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea), que son acuerdos vinculantes entre la Unión Europea y sus Estados miembros en los que se recogen los principios que informan las relaciones existentes entre la UE y sus miembros.

6.2. Características de las relaciones entre el Derecho de la UE y los Derechos nacionales.

El Derecho comunitario es un conjunto de normas que regula el funcionamiento de la Unión Europea, y para ello cuenta con recursos humanos, materiales, financieros e instrumentos normativos. La forma correcta de denominarlo es Derecho de la Unión Europea, ya que, a través del Tratado de Lisboa se une la Unión Europea y la Comunidad Europea, para formar lo que hoy conocemos como Unión Europea, la cual se fundamenta en:

- El Tratado de la Unión Europea.
- El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de dos sentencias, Asunto Vand Gend & Loos, y Asunto Costa/Enel, llega a una serie de conclusiones, que permiten determinar los rasgos esenciales de la naturaleza jurídica de la Unión Europea:

- Estructura institucional.

- Transferencia de competencias a las instituciones de la Unión.
- Un ordenamiento jurídico propio, independiente de los ordenamientos de los Estados miembros.
- La aplicabilidad directa del Derecho de la Unión, a través de las cuales se disponen de pleno efecto las disposiciones de la Unión.
- La primacía del Derecho de la Unión, según el cual no puede ser modificado, ni derogado por la legislación nacional, prevaleciendo el Derecho de la Unión en caso de conflicto.

A pesar de que la Unión cuenta con un ordenamiento jurídico autónomo, no quiere decir que sea independiente del resto de ordenamientos de los Estados miembros, sino todo lo contrario. Ambos ordenamientos, se complementan para alcanzar el fin que propone la Unión, que es conseguir los objetivos marcados entre ambos, por lo que se necesita la cooperación de los Estados miembros.

La interacción entre el Derecho de la UE y el de los Estados miembros se realiza a través de una serie de principios:

- Principio de cooperación leal: la Unión y los Estados se respetarán y asistirán mutuamente (Art. 4.3 TUE)
- El principio de democracia: La UE es una democracia representativa, en la que los ciudadanos de los distintos Estados van a estar representados por el Parlamento Europeo, directamente, y por el Consejo Europeo, indirectamente. Con este sistema democrático se quiere proclamar la igualdad de los ciudadanos.
- El principio del respeto a los derechos humanos: elemento básico en las relaciones entre Unión, Estado y ciudadanos. Este respeto a los derechos humanos, se concreta en la Carta Europea de los Derechos Fundamentales, que contiene la formulación jurídica mínima de esos valores y permitirá examinar el comportamiento de cada Estado miembro, así como, el de las instituciones y organismos de la UE. Se dispone de medios para evitar cualquier vulneración de los derechos, mediante sanciones. Tanto este principio, como el democrático, es una exigencia para permanecer en la UE, dada su dimensión interna.
- El principio de igualdad reconoce la igualdad de derechos y obligaciones entre los Estados miembros de la Unión Europea, recogido en el artículo 4.2 TUE.

- El principio del respeto a la identidad nacional de los Estados miembros y a sus funciones esenciales trata del respeto a las funciones esenciales del Estado para garantizar su integridad territorial y seguridad nacional. Los Estados miembros deciden libremente sobre su constitución nacional, su forma de Estado, su lengua, cultura, a la vez que continúan con el cumplimiento de sus obligaciones con la Unión.

- El principio de solidaridad pretende una organización europea de forma coherente y solidaria, las relaciones entre los Estados miembros y sus pueblos. Los Estados deben cumplir con sus obligaciones, y hacer frente a las situaciones que se puedan producir.

- El principio de transparencia y proximidad, con el que se pretende alcanzar una mayor democratización, y acercarse al interés del ciudadano.

Según el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea, la delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución de competencias.

La Unión es una organización internacional formada por Estados democráticos, que dotan de competencias, de forma voluntaria, a la Unión por medio de Tratados. De esta forma se consiguen alcanzar los objetivos comunes. Los Estados comparten parte de su soberanía con la Unión, delegando sobre las instituciones comunes algunos poderes decisorios, con el fin de tomar decisiones de interés común. Las instituciones de la Unión Europea, solo ejercerán aquellas competencias conferidas por los Tratados, pero tendrán que ser concretas y con un determinado fin.

A través de este principio, la Unión actuará dentro de los límites de las competencias delegadas por los Estados. Mediante el principio de subsidiariedad, la Unión actuará en aquellos casos en los que el objetivo no pueda alcanzarse únicamente por la actuación de los Estados miembros. Según el principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la Unión no excederán de lo necesario para lograr los objetivos de los Tratados.

Dentro de las actuaciones de la Unión, las competencias de la misma podrán ser:

- Competencias exclusivas de la Unión, en este caso los Estados miembros solo podrán actuar si la Unión se lo permite.

- Competencias compartidas, a través de las cuales la Unión y los Estados miembros podrán colaborar conjuntamente, aunque en algunos casos prime el interés de la Unión sobre el de los Estados.

- Por último, se da el caso de la competencia de apoyo o complementación, en los casos en los que el ejercicio de la Unión será complementario, es decir, un apoyo a los Estados miembros en materias de educación, cultura o turismo.

En lo que se refiere a la fiscalidad, la Unión Europea no tiene una actuación directa, en el establecimiento y cobro de impuestos, ya que será cada Estado el que decida cómo, cuándo y cuánto pagarán sus contribuyentes. Las decisiones fiscales de la Unión requieren unanimidad de todos los Estados miembros. Aparece así previsto en los artículos 110 al 113 del TFUE, y en el artículo 325 del TFUE, respecto a la lucha contra el fraude.

6.3. El Derecho derivado: tipos de normas dictadas por la UE.

En cuanto a las normas dictadas por la UE, que conforman el Derecho derivado, y que suponen una forma de relacionarse el Derecho de la UE con el de los Derechos nacionales, son las siguientes:

- El *reglamento* tiene alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable; sus destinatarios (personas, Estados miembros e instituciones de la Unión) deben acatarlo íntegramente. El reglamento se aplica directamente en todos los Estados miembros desde su entrada en vigor (en la fecha que el propio reglamento fije o, en su defecto, el vigésimo día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea), sin que sea necesario un acto nacional de transposición. El reglamento garantiza la aplicación uniforme del Derecho de la Unión en todos los Estados miembros. Excluye, a su vez, la posibilidad de aplicar normas nacionales incompatibles con las disposiciones sustantivas que contiene. Los reglamentos tienen la particularidad de imponer el mismo Derecho en toda la UE y de ser validos de manera íntegra y uniforme en todos sus Estados Miembros. Son obligatorios en los medios y en los fines así que todos los países miembros sean sujetos al mismo acto.

- Las *directivas* combinan la necesaria unidad del Derecho de la Unión con el mantenimiento de la variedad de las peculiaridades nacionales, o sea, la directiva solo es obligatoria para los Estados Miembros respecto el objetivo que

> esta propone (es decir los fines), dejando a su elección la forma y los medios para alcanzar los objetivos establecidos por la Unión en el marco del ordenamiento jurídico nacional. De esta manera, los Estados miembros pueden tener en cuenta sus propias peculiaridades nacionales. La directiva es obligatoria para los Estados miembros destinatarios (uno, varios o todos ellos) en cuanto al resultado que debe conseguirse, si bien deja en manos de las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios. El legislador nacional debe adoptar un acto de transposición —también denominando «medida nacional de ejecución»— para transponer la directiva en el Derecho interno y adaptar la legislación nacional a tenor de los objetivos definidos en la directiva. Ese acto de transposición confiere derechos e impone obligaciones a los ciudadanos. Los Estados miembros gozan de facultades discrecionales en la transposición de las directivas al Derecho nacional, lo que les permite tener en cuenta las particularidades nacionales. La transposición debe efectuarse en el plazo establecido por la directiva. Al transponer las directivas, los Estados miembros deben garantizar la eficacia del Derecho de la Unión, de conformidad con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4, apartado 3, del TUE.

En principio, las directivas no son directamente aplicables. Sin embargo, el TJUE ha considerado que, de forma excepcional, determinadas disposiciones de una directiva pueden tener efectos directos en un Estado miembro sin que sea necesario que este último haya adoptado un acto de transposición previo, siempre que: a) la directiva no haya sido transpuesta o lo haya sido de forma incorrecta; b) las disposiciones de la directiva sean incondicionales y suficientemente claras y precisas; y c) las disposiciones de la directiva confieran derechos a los individuos.

Si se reúnen estas condiciones, un particular puede hacer valer las disposiciones de la directiva ante cualquier autoridad pública. Incluso en el caso de que la disposición no confiera ningún derecho al particular y que, en consecuencia, solo se cumplan las dos primeras condiciones, las autoridades del Estado miembro tienen la obligación de tener en cuenta la directiva no transpuesta. La jurisprudencia al respecto se justifica fundamentalmente en los principios de eficacia, sanción de conductas contrarias al Tratado y tutela judicial. En cambio, un particular no puede invocar el efecto directo de una directiva no transpuesta directamente frente a otro particular (el llamado «efecto horizontal»: asunto *Faccini Dori / Recreb Srl*, C-91/92, apartado 25).

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto *Francovich*, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90), un particular tiene derecho a reclamar

la reparación de un perjuicio sufrido a un Estado miembro que no respete el Derecho de la Unión. Cuando se trate de una directiva no transpuesta o transpuesta de forma insuficiente, dicho recurso es posible a condición de que:

a. la directiva implique la atribución de derechos en favor de particulares;

b. el contenido de los derechos pueda determinarse sobre la base de las disposiciones de la directiva; y

c. exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación de transposición y el daño sufrido por las personas afectadas. El Estado miembro incurre en responsabilidad sin que sea necesario demostrar la existencia de una falta que le sea imputable.

La decisión, la recomendación y el dictamen: la decisión es obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios (Estados miembros, personas físicas o personas jurídicas), solo será obligatoria para estos. La decisión regula situaciones concretas relativas a destinatarios específicos. Un particular únicamente puede hacer valer los derechos conferidos por una decisión destinada a un Estado miembro si este último ha adoptado un acto de transposición. Las decisiones pueden ser directamente aplicables en las mismas condiciones que las directivas.

La recomendación y el dictamen no crean derechos ni obligaciones para los destinatarios, pero pueden ofrecer orientaciones en relación con la interpretación y el contenido del Derecho de la Unión.

Las normas jurídicas emanan de las instituciones que cuentan con una potestad normativa plena. Son:

- El Parlamento Europeo: comparte con el Consejo el poder legislativo y ejerce el control democrático de todas las instituciones de la UE, en especial de la Comisión. Por último, forma con el Consejo, la autoridad presupuestaria de la UE, con lo que puede influir en el gasto de la UE.

- El Consejo: adopta legislación europea, en la mayoría de los ámbitos con el Parlamento Europeo. Coordina las políticas de los Estados miembros, desarrolla la política exterior y de seguridad común de la UE, celebra acuerdos internacionales entre la Unión y uno o varios Estados, y comparte con el Parlamento el poder presupuestario.

- La Comisión Europea: tiene cuatro funciones principales, entre las que se en-

cuentran proponer legislación al Parlamento y al Consejo, gestionar y aplicar las políticas europeas y el presupuesto, velar por el cumplimiento de la legislación de la Unión Europea, y por último, representar a la Unión en todo el mundo.

En cuanto a las disposiciones relativas a las competencias, los procedimientos y la aplicación y ejecución de los actos jurídicos:

a. Competencia legislativa, derecho de iniciativa y procedimientos legislativos: el Parlamento, el Consejo y la Comisión participan en la adopción de la legislación de la Unión en diferente grado dependiendo de la base jurídica aplicable. El Parlamento puede solicitar a la Comisión que presente propuestas legislativas a él mismo o al Consejo.

b. Aplicación de la legislación de la Unión: de conformidad con el Derecho primario de la Unión Europea, esta solo tiene competencias de ejecución limitadas, ya que la aplicación del Derecho de la Unión compete generalmente a los Estados miembros. Por otra parte, en el artículo 291, apartado 1, del TFUE, se señala que «*los Estados miembros adoptarán todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión*». Cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión, la Comisión ejercerá competencias de ejecución (artículo 291, apartado 2, del TFUE).

c. Elección del tipo de acto jurídico: en muchos casos, los Tratados determinan el tipo de acto jurídico que ha de adoptarse. Sin embargo, son muchas las disposiciones que no prescriben un tipo de acto concreto. Cuando así sea, con arreglo al artículo 296.1 del TFUE, las instituciones habrán de decidir en cada caso el tipo de acto que debe adoptarse «*conforme a los procedimientos aplicables y al principio de proporcionalidad*».

En lo que se refiere a los *principios generales del Derecho de la Unión y derechos fundamentales*: en los Tratados apenas se hace referencia a los principios generales del Derecho de la Unión Europea. Estos principios han sido desarrollados fundamentalmente por la jurisprudencia del TJUE (seguridad jurídica, equilibrio institucional, confianza legítima, etc.). Por otra parte, el reconocimiento de los derechos fundamentales como principios generales del Derecho de la Unión también tiene su origen en la jurisprudencia del Tribunal. Los principios están ahora consagrados en el artículo 6, apartado 3, del TUE, que hace referencia a los derechos fundamentales que garantiza

el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y a los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En cuanto al *asesoramiento independiente y mejora de la legislación*, en 2004, el Parlamento creó cinco departamentos temáticos que proporcionan conocimientos especializados independientes, análisis y asesoramiento político de alto nivel a petición de las comisiones y otros órganos parlamentarios. Esta investigación independiente —que conecta a los diputados al Parlamento Europeo, el mundo académico y la ciudadanía— debe acompañar a todas las iniciativas legislativas, desde su planificación hasta la evaluación de su aplicación. Debe contribuir a la alta calidad de la legislación y su interpretación, como una parte indispensable de trabajo preparatorio.

Una legislación óptima de la Unión puede suponer unas ganancias potenciales de más de 2,2 billones euros anuales. Diversos estudios elaborados para el Parlamento Europeo por los departamentos temáticos apuntan a que podrían lograrse ganancias anuales de 386 000 millones EUR para la libre circulación de mercancías, 189 000 millones EUR para la unión aduanera, 289 000 millones EUR para la libre circulación de servicios y 177 000 millones EUR para el mercado único digital.

El Acuerdo Interinstitucional sobre la Mejora de la Legislación abarca la programación anual y plurianual y todos los aspectos del ciclo político. También establece los diversos compromisos de las instituciones para elaborar una legislación de la Unión de alta calidad que sea eficiente, eficaz, sencilla y clara, y que evite el exceso de reglamentación y las cargas innecesarias para los particulares, las autoridades públicas y las empresas, especialmente las pequeñas y medianas empresas.

Sin embargo, investigaciones reciente encargadas por el Parlamento Europeo indican que la participación de la investigación independiente debe:

1. Mejorarse en la fase de formulación y planificación de las estrategias de la Unión, entre otras cosas reduciendo los retrasos en la introducción de reformas legislativas;

2. Aplicarse por igual a todas las iniciativas legislativas (p. ej., las excepciones para los expedientes urgentes rebajan la calidad de la legislación de la Unión en ámbitos importantes); y,

3. Aplicarse por igual a las evaluaciones de los efectos de la legislación de la Unión, que actualmente carecen de evaluaciones cruciales de los efectos cuan-

tificados debido a la falta de recopilación de datos.

7. Las relaciones entre el Derecho de la UE con el de terceros países

En cuanto a sus relaciones con terceros países, se rigen por los principios recogidos en el art. 21.1 TUE: "*La acción de la Unión en la escena internacional se basará en los principios que han inspirado su creación, desarrollo y ampliación y que pretende fomentar en el resto del mundo: la democracia, el Estado de Derecho, la universalidad e indivisibilidad de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, el respeto de la dignidad humana, los principios de igualdad y solidaridad y el respeto de los principios de la Carta de las Naciones Unidas y del Derecho internacional*".

En lo que se refiere a las relaciones entre la UE con terceros países, debe advertirse que los Tratados internacionales concluidos por la UE tienen efecto directo a partir de la entrada en vigor del mismo. Para comprender como se articulan las relaciones entre la Unión y sus miembros es importante mencionar las competencias de la UE hablando del principio de actuación, que establece que la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que permiten a la Unión de concluir con uno o más países terceros u organizaciones internacionales, acuerdos que van a instituir una asociación caracterizada por derechos y obligaciones reciprocas.

Los acuerdos internacionales celebrados por la Unión de conformidad con los artículos 216 y 217 del TFUE suponen la celebración, en el marco de sus competencias, de acuerdos con terceros países u organizaciones internacionales (artículo 216, apartado 1, del TFUE). Estos acuerdos vinculan a la Unión y a los Estados miembros y son parte integrante del Derecho de la Unión (artículo 216, apartado 2, del TFUE). De conformidad con el artículo 217 del TFUE, la Unión también puede celebrar acuerdos por los que se establezca una asociación que entrañe derechos y obligaciones recíprocos, ac-

ciones comunes y procedimientos especiales. El Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la Unión Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica, por una parte, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por otra, se celebró de acuerdo con esta disposición. El 28 de abril de 2021, el Parlamento dio su aprobación de conformidad con el artículo 218, apartado 6, letra a), del TFUE.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el Derecho internacional prevalece sobre el Derecho de la Unión (derivado): «*Debe recordarse también que, en virtud del artículo 216 TFUE, apartado 2, cuando la Unión celebra acuerdos internacionales, las instituciones de la Unión están vinculadas por tales acuerdos y, en consecuencia, estos disfrutan de primacía sobre los actos de la Unión*».

Por poner algunos ejemplos nos vamos a centrar en dos de ellos: el recientemente firmado entre la UE y Mercosur, y el existente entre la UE y el Espacio Económico Europeo (EFTA por sus siglas en inglés):

7.1. Relaciones entre la UE y el MERCOSUR.

El Acuerdo de libre comercio Mercosur-Unión Europea es una iniciativa de tratado de libre comercio entre la Unión Europea y los países del Mercosur. Ambos bloques llegaron a un acuerdo de principio en 2019. El acuerdo se anunció el 28 de junio en la cumbre del G20 de Osaka de 2019 después de veinte años de negociaciones. Sin embargo, ha sido el pasado día 6 de diciembre de 2024 cuando se llegó a un Acuerdo final de Asociación entre las partes que ha sido firmado por ellas, estando pendiente de ratificación, en especial por los países integrantes de la UE y por lo tanto en espera todavía de su entrada en vigor. Si se ratifica, representaría el mayor acuerdo comercial alcanzado tanto por la UE como por los países del Mercosur en términos de ciudadanos involucrados. El acuerdo comercial es parte de un Acuerdo de Asociación más amplio entre los dos bloques. Además del comercio, el acuerdo de asociación también se ocuparía de la cooperación y el diálogo político. Como es sabido, el Mercosur es un área de libre comercio que actualmente incluye Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay. La historia y el desarrollo de las relaciones entre la Unión Europea y el Mercosur se remontan al año 1999, pero fue visto abruptamente interrumpida por la crisis que afectó a Argentina en 2001 y que llevó a una larga suspensión total del diálogo hasta 2010. La firma del Tratado vuelve a demostrar el gran interés por los acuerdos de liberalización comercial que existe entre los países partidarios de mantener un sistema económico abierto y

basado en reglas estables y predecibles en un contexto de amenazas a la cooperación y crecientes guerras comerciales. También pone de manifiesto que la UE es quien más claramente está liderando esta defensa de las instituciones de cooperación económica, tanto a nivel multilateral (con la propuesta de reforma de la OMC) como preferencial. Este acuerdo UE-Mercosur se suma a los recientemente alcanzados con Japón, Singapur, Canadá, Australia y Vietnam, a los cuales hay que añadir el previamente negociado con Corea y los más de 15 actualmente en fase de negociación.

7.2. La UE y el Espacio Económico Europeo.

La Asociación Europea de Libre Comercio (*European Free Trade Association*, EFTA, por sus siglas en inglés) es una organización intergubernamental para la promoción del libre comercio y la integración económica en beneficio de sus Estados miembros. Fue fundada por siete países: Austria, Dinamarca, Noruega, Portugal, Suecia, Suiza y Reino Unido, que firmaron en 1960 la Convención EFTA. A estos se unieron más tarde: Finlandia (1961), Islandia (1970) y Liechtenstein (1991). Reino Unido, Dinamarca Portugal, Austria, Finlandia y Suecia abandonaron progresivamente la Asociación para integrarse en el proyecto comunitario (la Comunidad Europea o la Unión Europea, según el momento de la integración de estos países). Actualmente, como se ha indicado, la EFTA está constituida por cuatro Estados: Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza. Los 4 países aplican el acervo del Acuerdo Schengen.

En 1992, la Comunidad Europea y los siete países que entonces conformaban la EFTA firmaron el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), que entró en vigor en 1994. Suiza, sin embargo, votó en contra de la firma en un referéndum y no forma parte del EEE. Los diez nuevos Estados miembros de la UE que se adhirieron a la UE, el 1 de mayo de 2004, pasaron automáticamente a formar parte del EEE, al igual que Bulgaria y Rumanía, en 2007, y Croacia, en 2013. En la actualidad el EEE está formado por la UE, Noruega, Islandia y Liechtenstein.

El Acuerdo del EEE amplía a los miembros de la EFTA los derechos y las obligaciones del mercado interior de la UE. El EEE incorpora las cuatro libertades del mercado interior (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales) y las políticas conexas (competencia, transportes, energía y cooperación económica y monetaria). Además, el Acuerdo incluye políticas horizontales estrictamente vinculadas a las cuatro libertades: las políticas sociales (como la salud y la seguridad en el trabajo,

el Derecho del trabajo y la igualdad de trato entre hombres y mujeres); las políticas de protección de los consumidores, medio ambiente, estadística y Derecho de sociedades; y varias políticas de acompañamiento, como las relacionadas con la investigación y el desarrollo tecnológico.

No incluye, sin embargo, disposiciones vinculantes en determinadas políticas de la UE, esto es, en materia de la unión aduanera, la política comercial común, política agrícola común, la política pesquera común, política exterior y de seguridad, justicia y asuntos interiores, y la unión económica y monetaria.

8. Las instituciones básicas de la UE y su papel en relación con la fiscalidad

8.1. Los principios que rigen en las instituciones

El marco institucional de la Unión Europea es único, y su sistema de toma de decisiones está en constante evolución. Las siete instituciones europeas, los ocho órganos de la UE y más de treinta agencias descentralizadas se extienden por toda la Unión. Todos ellos trabajan conjuntamente para abordar los intereses comunes de la Unión y de los ciudadanos europeos.

El sistema institucional de la UE se regula en los artículos 13 a 19 TUE y se desarrolla en los artículos 223 a 287 TFUE. Dentro de estos órganos debe diferenciarse entre las instituciones, que son los órganos principales, de los órganos consultivos, y otros órganos, que no desarrollan labores consultivas, pero sí gestionan ciertas competencias dentro del organigrama competencial de la Unión Europea como el Defensor del Pueblo, o la OLAF (Oficina Europa de Lucha contra el Fraude), y las agencias, organismos con personalidad propia y con vocación de desarrollar labores técnicas o científicas (Agencia Europea para la Salud, Agencia de los Derechos Fundamentales, Agencia Europea de Defensa, etc.).

Actualmente las instituciones son siete: el Consejo Europeo, el Consejo de la UE, el Parlamento, la Comisión, el Tribunal de Justicia, el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas (art. 13 del TUE). Las instituciones representan intereses concretos: representación de la Unión, intereses nacionales e intereses de los ciudadanos. Se trata de un reparto funcional de intereses, que se situaría a medio camino entre el reparto

de poder de los Estados democráticos y el reparto competencial típico de las organizaciones internacionales. Así, el Parlamento de la Unión representa los intereses de los ciudadanos, la Comisión defiende los intereses generales de la Unión, el Consejo, junto con el Consejo Europeo, los intereses propios de los Estados miembros (defensa de los intereses nacionales de los gobiernos), el Tribunal de Justicia defiende el respeto al Derecho de la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas se encarga de supervisar el cumplimiento de las normas financieras, mientras que el Banco Central asume la estabilidad económica.

Los tres principios básicos por los que se regula el funcionamiento del sistema institucional son:

- el principio de atribución de competencias;
- el principio de equilibrio institucional; y,
- el principio de cooperación leal.

Estos tres principios rigen también las relaciones que mantienen los Estados miembros con la Unión, además de las relaciones de las instituciones comunitarias entre sí.

La UE es una organización internacional, sin potestades originales, sino que los Estados tienen que cederle los poderes y las competencias necesarios para que pueda cumplir con sus funciones. En otras palabras, los Estados deben atribuirle competencias. Así se establece en el artículo 5 del TUE: "*La delimitación de competencias de la Unión se rige por el principio de atribución*".

El artículo 13.2 del TUE recoge la aplicación al sistema institucional de este principio al establecer que «*cada institución actuará dentro de los límites que le confieren los tratados, con arreglo a los procedimientos, condiciones y fines establecidos en ellos*». En este caso, la atribución se refiere al funcionamiento de cada una de las instituciones. De acuerdo con este precepto, las instituciones solo pueden llevar a cabo los actos que autorizan los Tratados. Es claro que tal autorización abarca las competencias que expresamente le son atribuidas y aquellas otras que se consideran necesarias para el logro de las competencias que tienen atribuidas.

El principio de equilibrio institucional implica que cada una de las instituciones deberá respetar la competencia de las demás en sus actuaciones, de forma que entre ellas no se interfieran y no invadan unas las competencias de las otras. Desde la perspectiva de funcionamiento interno de cada una de las instituciones, este principio supone que cada institución debe ejercer las competencias que le han sido atribuidas por los trata-

dos, con los límites y condiciones que estos establezcan.

El principio de cooperación leal rige tanto en las relaciones entre los Estados miembros y la Unión (art. 4 del TUE) como en las relaciones interinstitucionales (art. 13.2 del TUE). En las relaciones entre instituciones, en origen fue un principio deducido por la jurisprudencia comunitaria sobre la base del artículo 295 del TFUE. De acuerdo con este principio, las instituciones deberán colaborar entre ellas y coordinar sus actuaciones en el ejercicio de sus funciones.

8.2. Las Instituciones de la UE.

Las competencias, las responsabilidades y los procedimientos de las instituciones de la UE están establecidos en los tratados fundacionales de la Unión: el TUE y el TFUE.

Las cuatro instituciones principales de la UE, con sus distintas funciones, colaboran estrechamente para establecer la agenda e iniciar y coordinar la actividad legislativa de la Unión.

Por lo general, el Consejo Europeo no legisla. Sin embargo, puede acordar modificaciones en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Su principal función es determinar la orientación política de la UE. En la mayoría de los casos, son el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea quienes elaboran las políticas y las leyes que se aplican en toda la Unión. El proceso que siguen para ello se denomina procedimiento legislativo ordinario.

En principio, la Comisión propone las nuevas leyes, y el Parlamento y el Consejo de la Unión Europea las adoptan. A continuación, los Estados miembros las aplican, y la Comisión vela por su correcta aplicación. Las instituciones son los órganos principales de la UE sobre los que recae la gestión y organización de las competencias. Los Tratados consideran siete instituciones, identificándose como órganos principales: el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión, el Parlamento, el Tribunal de Justicia, el Tribunal de Cuentas y el Banco Central Europeo. Pasemos a su análisis:

8.2.1. El Consejo.

Se regula en los artículos 235 y 236 del TFUE. El Consejo Europeo está compuesto por los jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, junto con su propio

presidente y el presidente de la Comisión. Igualmente puede participar en sus actividades el Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad. Su función es principalmente política, impulsa el desarrollo de la Unión y define las líneas políticas generales de la misma, careciendo de función legislativa alguna. Para cumplir con su función el Consejo Europeo se reunirá dos veces por semestre en Bruselas, donde está su sede, salvo que excepcionalmente se establezca otro lugar. El presidente lo nombran los miembros del Consejo Europeo, por mayoría cualificada y su mandato será de dos años y medio, renovable una sola vez.

8.2.2. El Consejo de la UE.

Es la institución que representa a los Estados miembros y, por tanto, la que expresa los intereses particulares de cada uno de ellos. En él reside el poder legislativo de la Unión, aunque compartido con el Parlamento europeo, al igual que comparte con el Consejo Europeo el poder de decisión política. El Consejo está formado por un representante de cada Estado miembro, con rango ministerial y capacidad para comprometer al Gobierno de dicho Estado y ejercer su derecho de voto. Según el asunto a tratar, acudirá a las reuniones el ministro del ramo de cada Estado. De acuerdo con los tratados, existirán dos formaciones del Consejo: el Consejo de Asuntos Generales y el Consejo de Asuntos Exteriores. La lista de formaciones posibles la completará el Consejo Europeo, en la que se encuentra el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN). El Consejo de Asuntos Económicos y Financieros se encarga de la política de la UE en tres ámbitos principales: política económica, cuestiones fiscales y reglamentación de los servicios financieros. Está formado por los Ministros de Economía y Hacienda de todos los Estados miembros. Ahora éste se centra en la modernización de las normas tributarias aplicables a la economía digital (Tributación mínima global y Plan Vida en el IVA, en la propuesta para la introducción de una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BEFIT), en la lucha contra la evasión y fraude fiscal y procura lograr avances en varias propuestas de modernización de la transparencia en temas fiscales (DAC) y de la Directiva de la energía, aparte de implementar los acuerdos incluidos en el Pacto Verde Europeo.

8.2.3. La Comisión Europea.

Es la institución que se encarga de representar los intereses de la Unión. La Comisión vela por el cumplimiento de los objetivos de la UE y es garante del desarrollo de los mismos. La naturaleza de sus funciones es política y ejecutiva. La normativa reguladora de la Comisión se encuentra en los artículos 244 a 250 del TFUE.

La Comisión se compone de tantos comisarios como Estados miembros, incluidos su presidente y el Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad, que será uno de sus vicepresidentes. Para poder ser elegido miembro de la Comisión el TUE exige que se sea nacional de los Estados miembros, que se cuente con competencia general y compromiso europeo, y que se ofrezca plena garantía de su independencia. Los Estados miembros respetarán esta independencia y no intentarán influir en ellos. La independencia se articula a través de los principios de autoorganización y colegialidad.

Ejerce las competencias de iniciativa legislativa; de control o de poder de vigilancia del cumplimiento de las disposiciones de los Tratados y del Derecho derivado; de relaciones exteriores; y, de ejecución del presupuesto y la gestión de los programas.

Una de sus funciones más importantes en relación con la fiscalidad es el aseguramiento de que no existan obstáculos para la actividad económica dentro del mercado único, y lucha contra la discriminación fiscal que se pueden dar entre varios sujetos que participan en el tráfico. Suele presentar propuestas y recomendaciones en materia fiscal con el fin de asegurar el funcionamiento correcto del mercado anterior, intentando que las políticas fiscales nacionales sean justas, eficaces y favorezcan el crecimiento. La Dirección General de Fiscalidad de la Comisión Europea se denomina TAXUD.

8.2.4. El Parlamento europeo.

Representa en los tratados el interés de los ciudadanos de la Unión. El procedimiento electoral se rige por las disposiciones internas de cada uno de los Estados miembros. En la actualidad esta institución se regula en los artículos 223 a 234 del TFUE. Cada Estado miembro tiene atribuido un número de escaños, de un total de 751. El número total de eurodiputados ha ido incrementándose paulatinamente, a medida que se han ido haciendo efectivas cada una de las seis ampliaciones que ha experimentado la Unión, para acoger a los representantes de los ciudadanos de los nuevos Estados miembros.

El Parlamento europeo funciona tanto en pleno como en comisiones. Las comisiones, cuya existencia está prevista en el reglamento interno, pueden ser permanentes,

especiales o de investigación.

Desde el punto de vista fiscal, son conocidos los trabajos de las Comisiones TAXE 1, 2 y 3 sobre fraude fiscal. El parlamento en cuanto en materia fiscal no tiene ninguna potestad sino que tiene una función de naturaleza consultiva. Las principales competencias que tiene atribuidas el Parlamento europeo son la presupuestaria, la legislativa y la de control. Ejerce otras competencias que le son atribuidas a lo largo de los tratados, como la elección de la Comisión, la del Defensor del Pueblo Europeo, o la participación en la firma de acuerdos internacionales, salvo que se trate de acuerdos en el ámbito de política exterior y seguridad común (PESC).

8.2.5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Garantiza que la legislación de la UE se interprete y aplique de la misma manera en cada uno de los Estados miembros, y que los países miembros y las instituciones europeas cumplan la legislación de la UE. Sus miembros son: en el Tribunal de Justicia: un juez por cada país de la UE y once abogados generales; y el Tribunal General: dos jueces de cada país de la UE. Sus funciones son las siguientes:

- Interpretar la legislación (*decisiones prejudiciales*). Los tribunales nacionales deben garantizar que la legislación europea se aplique correctamente, pero a veces los tribunales de distintos países interpretan las normas de distintas maneras. Si un tribunal nacional tiene dudas sobre la interpretación o validez de una ley de la UE, puede pedir una clarificación al Tribunal de Justicia europeo. El mismo mecanismo puede utilizarse para determinar si una ley o práctica nacional es compatible con la legislación de la UE.

- Aplicar la legislación (*procedimientos de infracción*). Este tipo de acción se emprende contra una administración nacional por incumplir la legislación de la UE. Puede entablarla tanto la Comisión Europea como otro país miembro. Si se comprueba que un país ha incumplido las normas, tendrá que poner remedio o afrontar nuevas acciones y una posible multa.

- Anular actos jurídicos de la UE (*recursos de anulación*). Si se considera que un acto jurídico de la UE vulnera los tratados de la UE o los derechos fundamentales, los gobiernos de los países miembros, el Consejo de la UE o, en algunos casos, el Parlamento Europeo pueden solicitar al Tribunal que lo anule. También

los particulares pueden solicitar al Tribunal que anule un acto jurídico de la UE que les afecte directamente.

- Garantizar que la UE actúe (*recursos por omisión*). En determinadas circunstancias, el Parlamento, el Consejo y la Comisión deben tomar decisiones. Si no lo hacen, los gobiernos nacionales, otras instituciones europeas o, en determinadas circunstancias, los particulares o empresas pueden recurrir al Tribunal.
- Sancionar a las instituciones europeas (*acciones por daños y perjuicios*). Puede recurrir al Tribunal cualquier persona o empresa que se considere perjudicada en sus intereses por acción u omisión de la UE o de su personal.

El TJUE consta de dos órganos:

- El Tribunal de Justicia: resuelve las cuestiones prejudiciales planteadas por los tribunales nacionales, ciertos recursos de anulación y los recursos de casación.
- El Tribunal General: resuelve los recursos de anulación que interponen los particulares, las empresas y, en algunos casos, los gobiernos nacionales. Esto significa que, en la práctica, este tribunal se ocupa sobre todo de la legislación sobre competencia, ayudas estatales, comercio, agricultura y marcas comerciales.
- Los gobiernos nacionales designan a cada juez y abogado general por un período renovable de seis años. En cada uno de los tribunales, los jueces eligen a su presidente para un mandato renovable de tres años.
- En el Tribunal de Justicia, a cada asunto se le asigna un juez («el juez ponente») y un abogado general. Los asuntos se instruyen en dos fases:
- Fase escrita: Las partes presentan al Tribunal alegaciones escritas; también pueden formular observaciones las administraciones nacionales, las instituciones europeas y, en algunos casos, los particulares. El juez ponente resume todas las alegaciones y observaciones, que a continuación se debaten en la reunión general del Tribunal, donde se decide: cuántos jueces se ocuparán del asunto: tres, cinco o quince jueces —todo el Tribunal—, en función de la importancia y complejidad del asunto (esto último ocurre en muy raras ocasiones: en la mayoría son cinco); si debe celebrarse una vista (fase oral) y si es necesario un dictamen oficial del abogado general.
- Fase oral: la vista pública. Los abogados de ambas partes plantean sus argumen-

tos ante los jueces y el abogado general, quienes pueden formular preguntas. Si el Tribunal decide solicitar un dictamen al abogado general, este lo emite unas semanas después de la vista.

A continuación, los jueces deliberan y dan su veredicto.

En el Tribunal General, el procedimiento es parecido, salvo que en la mayoría de los asuntos hay tres jueces y no hay abogado general.

El TJUE ha llevado a cabo una extraordinaria labor de armonización negativa en el ámbito de la fiscalidad en la UE, que ha resultado de gran importancia ante la ausencia de una armonización positiva debida a la regla de la unanimidad en el ámbito fiscal.

De acuerdo con el artículo 256.3 del TFUE, en diciembre de 2017, comenzó la transferencia de competencias del Tribunal de Justicia hacia el Tribunal General de la UE, sobre cuestiones prejudiciales de determinadas materias. En cuanto a las materias, el TGUE, que hasta enero de 2025 era competente para conocer en primera instancia de determinados recursos directos interpuestos por los particulares, personas físicas o jurídicas, recursos de los Estados miembros contra la Comisión y el Consejo y recursos de indemnización por daños, entre otros, pasará también a conocer, a partir del 1 de octubre, de las peticiones de decisión prejudicial, hasta entonces reservadas al TJUE, en seis materias específicas, entre ellas:

- El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- Los Impuestos Especiales;
- El Código Aduanero;
- La clasificación arancelaria de las mercancías en la nomenclatura combinada.

Además de estas cuatro materias, el TGUE resolverá también las cuestiones prejudiciales planteadas respecto de la compensación y asistencia a pasajeros en casos de denegación de embarque o de retraso o cancelación de los servicios de transporte, así como del régimen de comercio de derechos de emisión y gases de efectos invernadero.

Sin perjuicio de lo anterior, el TJUE deberá seguir pronunciándose sobre aquellas peticiones de decisión prejudicial que, aun estando relacionadas con estas seis materias específicas, puedan afectar a otras materias, en particular, los tratados, el Derecho internacional, los principios generales o los derechos fundamentales de la Unión.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 256.3 del TFUE, las resoluciones dictadas por el TGUE en materia de imposición indirecta podrán ser reexaminadas por

el TJUE tan solo con carácter excepcional, en las condiciones y dentro de los límites fijados en el Estatuto, en caso de riesgo grave de vulneración de la unidad o coherencia del Derecho de la Unión.

La sobrecarga de asuntos que se tramitan ante el TJUE, tal y como acreditan las estadísticas de 2023, no solo por el elevado número de peticiones de decisión prejudicial, sino por la complejidad y lo delicado de un creciente número de casos que se someten a este órgano, han propiciado esta transferencia de competencias, con el fin de que el TJUE pueda seguir cumpliendo su función de salvaguardia y refuerzo de la unidad del Derecho de la Unión, manteniendo la calidad de sus resoluciones. Se trata, en definitiva, de centrar las prerrogativas del TJUE en aquellas que son más propias del orden constitucional, que no en otras de jurisdicción ordinaria, como las que a menudo se vienen planteando en el ámbito de estos impuestos.

Esta transferencia parcial de competencias sobre cuestiones prejudiciales en ciertas materias al TGUE ha precisado de la reforma del Protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea operada mediante el Reglamento (UE, Euratom) 2024/2019 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de abril de 2024, publicado en el DOUE el pasado 12 de agosto de 2024, así como de sendas adaptaciones en los Reglamentos de Procedimiento del TJUE y del TGUE, publicadas también en el DOUE de ese mismo día.

8.2.6. El Tribunal de Cuentas de la UE.

La función del Tribunal de Cuentas de la UE consiste en comprobar que los fondos de la UE se perciben y se utilizan correctamente, contribuyendo a mejorar la gestión financiera de la UE. En su calidad de auditor externo independiente de la UE, el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), situado en Luxemburgo, tiene como misión garantizar el control externo de las finanzas públicas de la UE, fiscalizando las cuentas de las instituciones y órganos comunitarios.

Se encuentra regulado en los artículos 285 a 287 del TFUE. El Tribunal cuenta con autonomía organizativa, desempeña sus funciones fiscalizadoras y consultivas de forma independiente y autónoma, aprobando su propio reglamento interno, decidiendo libremente sobre la organización de su trabajo, la programación de sus actividades de control, el momento y la forma de realizar observaciones, así como la publicidad que desea dar a sus informes especiales y dictámenes. Para el ejercicio de sus funciones de

control se constituye en grupos de fiscalización.

Las competencias principales del Tribunal de Cuentas son examinar y controlar la totalidad de los ingresos y gastos de la Unión y de cualquier organismo creado por esta, siempre que dicho examen no se excluya expresamente, así como elaborar anualmente un informe que es enviado a las instituciones de la Unión y publicado en el DOUE.

Las funciones del Tribunal de Cuentas de la UE son:

- Audita los ingresos y los gastos de la UE para verificar que la percepción, uso, rentabilidad y contabilidad de los fondos son los correctos.
- Supervisa a cualquier persona u organización que maneje fondos de la UE, en particular mediante controles puntuales en las instituciones de la UE (especialmente en la Comisión), los Estados miembros y los países que reciben ayuda de la UE.
- Elabora conclusiones y recomendaciones dirigidas a la Comisión Europea y los Gobiernos nacionales en sus informes de auditoría.
- Informa de sus sospechas de fraude, corrupción u otras actividades ilegales a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).
- Elabora un informe anual para el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE, que el Parlamento examina antes de aprobar la gestión del presupuesto de la UE por parte de la Comisión.
- Facilita dictámenes periciales a los responsables políticos de la UE sobre cómo mejorar la gestión financiera y la rendición de cuentas a los ciudadanos.
- Además, publica dictámenes sobre la legislación preparatoria que incidirá en la gestión financiera de la UE, así como documentos de posición, estudios y publicaciones específicas sobre cuestiones relacionadas con las finanzas públicas de la UE.

La labor de fiscalización del Tribunal se centra esencialmente en la Comisión Europea, puesto que es la responsable principal de la ejecución del presupuesto de la UE. Sin embargo, también colabora estrechamente con las autoridades nacionales, ya que la Comisión gestiona junto con ellas la mayor parte de los fondos de la UE (cerca del 80 %).

Los miembros del Tribunal son nombrados por el Consejo, previa consulta al Parla-

mento Europeo, para un mandato renovable de seis años. Eligen a uno de los miembros como presidente por un período de tres años (también renovable).

El TCE lleva a cabo tres tipos de auditorías:

- auditorías financieras, en las que comprueba si las cuentas reflejan fielmente la situación financiera, los resultados y los flujos de tesorería de un determinado ejercicio;
- auditorías de conformidad, en las que comprueba si las transacciones financieras se ajustan a la normativa;
- auditorías de resultados, en las que comprueba si la financiación de la UE ha alcanzado sus objetivos con el menor número de recursos posible y de la manera más económica.

El Tribunal de Cuentas se divide en grupos de auditoría, que se denominan «salas», cuya tarea es elaborar informes y dictámenes que pasan a ser oficiales cuando los aprueban los miembros del Tribunal.

8.2.7. Banco Central Europeo (BCE)

La función del Banco Central Europeo consiste en gestionar el euro, mantener la estabilidad de los precios y dirigir la política económica y monetaria de la UE. Su sede se encuentra en Frankfurt (Alemania).

Su base jurídica se encuentra en los artículos 282 a 284 del TFUE.

El Banco Central Europeo (BCE) gestiona el euro y formula y aplica la política económica y monetaria de la UE. Su principal objetivo es mantener la estabilidad de los precios y contribuir de este modo al crecimiento económico y la creación de empleo.

Las funciones del Banco Central Europeo son las siguientes:

- Establece los tipos de interés a los que presta a los bancos comerciales de la zona del euro, controlando así la oferta monetaria y la inflación.
- Gestiona las reservas de divisas de la eurozona y la compra o la venta de divisas para equilibrar los tipos de cambio.
- Garantiza que las instituciones y los mercados financieros sean objeto de una buena supervisión por parte de las autoridades nacionales, y que los sistemas de

pago funcionen bien.

- Vela por la seguridad y solidez del sistema bancario europeo.
- Autoriza la producción de billetes en euros por parte de los países de la zona del euro.
- Vigila las tendencias de los precios y evalúa los riesgos para la estabilidad de los precios.

El BCE trabaja con los bancos centrales nacionales de todos los países de la UE. Juntos forman el Sistema Europeo de Bancos Centrales. Dirige la cooperación entre los bancos centrales de la zona del euro, el denominado «*Eurosistema*».

8.2.8. Órganos consultivos.

Aunque existe un número importante de órganos consultivos y de Agencias en el sistema institucional de la Unión Europea, nos vamos a centrar en el análisis de los dos Comités que tienen mayor influencia en la fiscalidad. Son los siguientes:

El Comité Económico y Social (CES) es uno de los órganos de asistencia del Parlamento europeo, de la Comisión y del Consejo, que tiene atribuidas funciones de carácter consultivo. Representa a las organizaciones de trabajadores y empresarios y otros grupos de interés

Está compuesto por representantes de las organizaciones de trabajadores y empresarios y otros grupos de interés. Emite dictámenes sobre cuestiones de la UE para la Comisión Europea, el Consejo de la UE y el Parlamento Europeo, y actúa como puente entre las instituciones de la Unión con capacidad decisoria y los ciudadanos europeos.

Sus tres tareas principales son:

- velar por que la política y la legislación de la UE se adapten a las condiciones económicas y sociales, en busca de un consenso que sirva al bien común;
- promover una UE participativa, dando voz a las organizaciones de trabajadores y empresarios y otros grupos de interés y garantizando el diálogo con ellos;
- promover los valores de la integración europea e impulsar la causa de la democracia participativa y las organizaciones de la sociedad civil.

Se encuentra regulado en los artículos 300 a 304 del TFUE.

El Comité Europeo de las Regiones (CDR) es un organismo consultivo de la UE compuesto por representantes elegidos a escala local y regional, procedentes de todos los veintisiete Estados miembros de la UE. A través del CDR, los representantes pueden dar a conocer su opinión sobre la legislación de la UE que repercute directamente en las regiones y ciudades.

La Comisión Europea, el Consejo de la UE y el Parlamento Europeo deben consultar al CDR al elaborar actos legislativos sobre asuntos relacionados con la administración local y regional, como la sanidad, la educación, el empleo, la política social, la cohesión económica y social, el transporte, la energía y el cambio climático. De lo contrario, el CDR puede llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

Cuando el CDR recibe una propuesta legislativa, redacta y adopta un dictamen y lo hace llegar a las instituciones pertinentes de la UE. El CDR también emite dictámenes por iniciativa propia.

Los miembros del CDR son representantes elegidos que están al servicio de las autoridades locales o regionales. Cada país designa a sus miembros y el Consejo de la UE los designa por un período renovable de cinco años. El número de miembros de un país depende de su población. Los miembros de cada país constituyen la delegación nacional, que refleja el equilibrio político, geográfico, regional y local del país correspondiente. Los miembros también pueden optar por formar parte de un grupo político en el seno del CDR.

9. Las instituciones básicas de la UE y su papel en relación con la El procedimiento presupuestario en la Unión Europe.

El papel del Parlamento Europeo en el procedimiento presupuestario se ha ampliado progresivamente hasta que en 2009, el Tratado de Lisboa situó al Parlamento en igualdad con el Consejo en relación con el conjunto del presupuesto de la Unión.

La base jurídica del procedimiento presupuestario se encuentra en:

- Artículo 314 del TFUE y artículo 106 bis del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom).
- Artículos 39 a 55 del Reglamento Financiero, (Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión, por el que se modifican los Reglamentos (UE).
- Acuerdo Interinstitucional entre el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera.

El procedimiento presupuestario en la UE supone la conexión de los ingresos con los gastos y determina la eficacia de la dirección política de la UE. El ejercicio de competencias presupuestarias consiste en determinar el importe general y la distribución de los gastos anuales de la Unión y los ingresos necesarios para hacerles frente, así como en controlar la ejecución del presupuesto. El procedimiento presupuestario propiamen-

te dicho engloba la preparación y aprobación del presupuesto sobre los ingresos de la Unión, sobre los gastos, sobre el marco financiero plurianual (MFP), sobre la ejecución del presupuesto y sobre el control presupuestario).

El Parlamento y el Consejo forman conjuntamente la autoridad presupuestaria. Hasta 1970, únicamente el Consejo gozaba de competencias presupuestarias y el Parlamento desempeñaba un papel meramente consultivo. Los Tratados de 22 de abril de 1970 y de 22 de julio de 1975 aumentaron las competencias presupuestarias del Parlamento. El Tratado de Lisboa introdujo un procedimiento presupuestario más simple y transparente (codecisión presupuestaria). El principal cambio radica en la eliminación de la distinción entre gastos obligatorios y gastos no obligatorios. Esto permite que todos los gastos se traten de igual manera a través del mismo procedimiento, que también se ha simplificado en la medida en que cada institución realiza una única lectura sobre la base del proyecto de presupuesto presentado por la Comisión.

En el artículo 314 del TFUE se establecen las fases y los plazos que se aplican durante el procedimiento presupuestario. No obstante, la práctica vigente es que las instituciones acuerdan un calendario «pragmático» cada año, antes del comienzo del procedimiento presupuestario.

Primera etapa: presentación del proyecto de presupuesto por la Comisión. El Parlamento y el Consejo establecen orientaciones sobre las prioridades presupuestarias. La Comisión elabora el proyecto de presupuesto y lo presenta al Consejo y al Parlamento (a más tardar el 1 de septiembre, de conformidad con el artículo 314, apartado 2, del TFUE, pero, según el calendario pragmático, a finales de abril o principios de mayo). El proyecto de presupuesto podrá ser modificado en una etapa posterior por la Comisión para tener en cuenta nuevos elementos, pero nunca después de la convocatoria del Comité de Conciliación.

Segunda etapa: adopción de la posición del Consejo sobre el proyecto de presupuesto. El Consejo adopta su posición sobre el proyecto de presupuesto y la transmite al Parlamento (de conformidad con el artículo 314, apartado 3, del TFUE, debe presentarse a más tardar el 1 de octubre, pero, con arreglo al calendario pragmático, se envía a finales de julio). El Consejo informará cumplidamente al Parlamento de las razones que le llevaron a adoptar su posición.

Tercera etapa: lectura del Parlamento. El Parlamento dispone de un plazo de 42 días para responder. En dicho plazo, puede aprobar la posición del Consejo o no pronunciarse, y en ambos casos el presupuesto se considerará adoptado. Pero el Parlamento también puede proponer enmiendas si las aprueban una mayoría de sus diputados, y en

tal caso el proyecto enmendado será devuelto al Consejo y a la Comisión. El presidente del Parlamento, de acuerdo con el presidente del Consejo, convocará entonces sin demora al Comité de Conciliación.

Cuarta etapa: reunión del Comité de Conciliación y adopción del presupuesto. Desde la fecha en que se convoca al Comité de Conciliación (compuesto por el mismo número de representantes del Consejo y del Parlamento), este cuenta con 21 días para alcanzar un acuerdo sobre un texto conjunto. Para ello, ha de adoptar una decisión por mayoría cualificada de los miembros del Consejo o sus representantes y por mayoría de los miembros que representen al Parlamento. La Comisión participa en los trabajos del Comité de Conciliación y toma todas las iniciativas necesarias para propiciar un acercamiento entre las posiciones del Parlamento y del Consejo.

Si, en un plazo de 21 días, el Comité de Conciliación no alcanza un acuerdo sobre un texto conjunto, la Comisión deberá presentar un nuevo proyecto de presupuesto. En cambio, si el Comité de Conciliación alcanza un acuerdo sobre un texto conjunto en dicho plazo, el Parlamento y el Consejo dispondrán cada uno de 14 días a partir de la fecha de dicho acuerdo para aprobar el texto conjunto. El siguiente cuadro resume las diferentes posibilidades que pueden darse al término del plazo de 14 días.

10. Las especialidades del Derecho tributario de la UE

En el ámbito del Derecho de la UE nos encontramos con los distintos campos de incidencia en materia tributaria:

- Armonización fiscal europea, que intenta aproximar las legislaciones tributarias de los distintos Estados Miembros en determinadas materias;
- Recursos comunitarios de naturaleza tributaria, como fuente de financiación de la UE;
- Cooperación en la aplicación de los tributos acordada en el seno de las instituciones comunitarias para los Estados miembros, dirigida a la gobernanza, cooperación y transparencia fiscal. Este tercer campo de incidencia del Derecho tributario de la UE tiene su ámbito de incidencia fundamentalmente a la Administraciones tributarias en la aplicación de los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados miembros, tanto a los impuestos armonizados como a los que no lo están, y también respecto a los tributos propios comunitarios.

El Derecho tributario de la UE forma parte de los ordenamientos de los Estados miembros. Por ejemplo, en el caso español, la Ley 58/2003, General Tributaria, al enumerar las fuentes del Ordenamiento tributario establece en su artículo 7 que las tributos se "*regirán por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria*" y sigue diciendo "*por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria*". Se viene así a reconocer el carácter de fuente

del Derecho tributario español al Derecho europeo originario, es decir, el que surge de los Tratados, y también al derivado, el que surge de la aprobación de normas por parte de las instituciones comunitarias.

Los principios generales del Derecho de la Unión Europea han sido formulados, por la jurisprudencia del TJUE. La página web de la jurisprudencia del Tribunal recoge bajo la rúbrica de principios generales del Derecho, incluida a su vez dentro del epígrafe de las fuentes del Derecho de la UE, principios de muy diversa naturaleza, entre los que figuran el de igualdad y no discriminación, el de seguridad jurídica, los derechos de defensa y garantías procesales, junto con principios de orden penal como el estado de necesidad, la legítima defensa, la fuerza mayor y la aplicación retroactiva de la ley penal. Se trata de principios comunes de los Estados miembros en los que el Tribunal se basa para llenar las lagunas del Derecho de la UE y que pasan a incorporarse éste. Como se puede observar, no hay ningún principio general propiamente del Derecho tributario, aunque se puede derivar alguno del principio de no discriminación y de igualdad. A partir de esto se observa como los principios surgidos en el Derecho de la UE han sido recogidos en los preceptos de la LGT, por lo que nos encontramos con los siguientes principios comunitarios con incidencia tributaria:

A. El principio de proporcionalidad: el TJUE articuló dicho principio en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto;

B. El principio de no discriminación: el Tratado prohíbe "toda discriminación por razón de la nacionalidad";

C. La claridad y transparencia en la determinación de derechos y deberes;

D. La confianza legítima; y,

E. La equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos

También cabe hacer referencia a un capítulo del TFUE titulado "disposiciones fiscales", que se refiere a las "*normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones*". Algunas de estas disposiciones con incidencia fiscal son las siguientes:

A. Las exacciones de efecto equivalente a los Derechos de aduana. El TFUE considera fundamental para la consecución de un verdadero mercado interior la libre circulación de mercancías, que requiere constituir en el espacio integrado una

unión aduanera.

B. Las prohibiciones de tributos internos discriminatorios y protectores. El artículo 110 TFUE prohíbe tanto la discriminación tributaria de productos similares como el proteccionismo fiscal de productos concurrentes.

C. La ayuda de estado incompatible con el mercado común. Con arreglo al artículo 107 TFUE, cualquier ayuda (incluida fiscal) concedida por un Estado miembro que falsee o amenace falsear a competencia, será incompatible con el mercado común.

11. Definición de armonización fiscal.

Podemos definir la armonización fiscal como el proceso de acercamiento de los sistemas fiscales nacionales, necesario para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria, que impiden la consecución de los objetivos de la UE y, en particular, que dificultan la realización del mercado interior común.

En este sentido, la Comisión Europea fijó en 1991 el alcance que debía tener el proceso armonizador: la armonización fiscal perseguida por las Comunidades -entendida como una aproximación de las legislaciones y no su unificación– debe llevar a la creación de un espacio comunitario sin fronteras interiores, en el que puedan libremente circular personas, mercancías, servicios y capitales (…) La política fiscal comunitaria no pretende recaudar impuestos comunitarios. Su verdadero objetivo es crear un Mercado interior operativo.

La armonización fiscal tiene su fundamento en el propio Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, que en el Artículo 99 encargó a la Comisión la adopción de las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento del mercado interior.

Este precepto encuentra su continuidad actualmente en el artículo 113 del TFUE, que establece que el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria

para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

Los enfoques teóricos caracterizan el proceso de armonización fiscal como un mecanismo de ajuste de los diversos sistemas tributarios nacionales con el fin de alcanzar unos objetivos o fines económicos comunes. Así planteada, la armonización tendrá un contenido instrumental respecto a determinados fines, vinculados al correcto funcionamiento del mercado único, el cual será dinámico, en la medida que también lo son los fines y objetivos del proceso. Siendo, finalmente, un proceso gradual en el tiempo pues los sistemas fiscales, por su carácter estructural, tratan de adecuarse a las nuevas realidades económicas que la unión económica y monetaria va generando.

Sin embargo, un sector de la doctrina considera que la armonización fiscal no es un instrumento para conseguir un determinado fin (un sistema fiscal neutral) sino que presenta valores propios. Desde esta perspectiva, se propone otro concepto por el cual en lugar de maximizar sólo una función económica de bienestar social se va a incluir también como variable el acercamiento hacia la unidad política europea. En esta línea, se considera que en un mercado único, precisamente por no ser una unión política, la armonización juega un papel intrínsecamente político y no meramente instrumental. Así, la armonización implica un cierto grado de consenso acerca de las reglas de juego fiscal, asegurando un reparto equitativo de las ganancias del mercado único a través de una división justa de los ingresos fiscales y una suavización de los incentivos a la planificación fiscal. Si bien, en ausencia de una verdadera política fiscal comunitaria, la resistencia de los Estados a perder una parte de su soberanía marcará el techo de la armonización de los sistemas fiscales. Pero esta discrecionalidad de los Estados se verá restringida por las decisiones ya adoptadas para crear un mercado único que impedirá una política fiscal autónoma en sus ámbitos tradicionales.

En los últimos años un sector de la doctrina analiza la armonización fiscal, paradójicamente, como una salvaguarda de la política fiscal de los Estados miembros. Esta perspectiva doctrinal parte de la idea que si se hubiera obtenido un mayor grado de armonización fiscal institucional no se habría tenido que renunciar al poder tributario a favor de las fuerzas del mercado, en un ámbito que debería seguir siendo prerrogativa exclusiva de los poderes públicos. Así, como resultado de la competencia fiscal, en ocasiones los Estados miembros ostentan mayor poder de facto sobre impuestos armonizados que sobre los que no lo están. Por otra parte, refuerza esta idea el proceso de armonización negativa o impropia que resulta de la interpretación del Tribunal de Luxemburgo, en el sentido que dicha armonización no trata de desarrollar un mandato

comunitario que obligue a evolucionar en un determinado sentido, sino que trata de reducir progresivamente el crecimiento de las políticas fiscales autónomas que puedan influir en cualquier política común y afectar al mismo tiempo a la prohibición de discriminación fiscal. Desde esta perspectiva, la falta de armonización provoca que únicamente el Tribunal de Luxemburgo analice las normas fiscales nacionales desde los principios de eficiencia y no discriminación sin atender a la equidad que debe informar un sistema tributario.

En resumen, por armonización fiscal se entiende aquel proceso de aproximación o convergencia de los sistemas fiscales vigentes en un grupo de países, en este caso, estados miembros de la Unión Europea. La regulación sobre disposiciones fiscales se recoge en los artículos 110 a 113 TFUE. El art. 113 TFUE prevé la adopción de las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

Como ya hemos adelantado, la situación actual entre la armonización directa e indirecta presenta diferencias. El Tratado de la UE (o Tratado de Maastrich -1992) prevé:

- la armonización de los impuestos indirectos en la medida en que sea necesaria "para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior". Ello implica que los avances en este campo han sido considerables y condicionan cuestiones relevantes de los impuestos.

- Sin embargo, respecto de en la imposición directa, los avances han sido mucho más limitados, debido a dos cuestiones que se entrelazan entre sí: la ausencia de un mandato legal expreso, y la reticencia de los Estados miembros a perder soberanía fiscal. Cabe recordar además que la armonización fiscal se encuentra sujeta a la regla de la unanimidad, lo que ha limitado los avances en la armonización de la imposición directa, así como la mejora y actualización de la armonización de la imposición indirecta. La regla de la unanimidad comporta la exigencia de que los 27 Estados miembros estén de acuerdo, no bastando por tanto otro tipo de mayorías para su aprobación. Se contempla una excepción a la regla de unanimidad en las normas aduaneras.

De cara al futuro, se pueden determinar algunos campos en los que se puede avanzar en la armonización fiscal y que ya han sido comentados. No obstante, debe ponerse

en valor la introducción del elemento ambiental en la imposición en general y, desde luego, en de los productos energéticos. En este último campo, además, se ha ido fomentando la utilización de la fiscalidad como un instrumento más de la política ambiental a medida que se ha ido desarrollando una mayor concienciación sobre el impacto que la generación y el uso de la energía tiene sobre el medio ambiente. En consecuencia, el objetivo de la armonización de la imposición energética debe ser doble: en primer lugar, fomentar el consumo de los productos más favorables con el medio ambiente; y en segundo lugar, potenciar un uso más eficiente de la energía.

11.1. Tipos de armonización en la imposición.

La Unión Europea no tiene competencias para imponer y recaudar impuestos, ya que dicho ejercicio corresponde a los países de la UE. La política fiscal de la UE se centra principalmente en el buen funcionamiento del mercado único, es decir, en garantizar que no se introduzcan trabas fiscales en la actividad económica transfronteriza y en evitar distorsiones de la competencia. Asimismo, trata de garantizar que los ciudadanos y las empresas no tengan dificultades con cuestiones de doble imposición, distorsión de la competencia, reclamaciones de devolución de impuestos y obtención de información sobre normas fiscales en relación con otros países de la UE.

Los esfuerzos de armonización de la UE se han centrado principalmente en la legislación de la fiscalidad aplicable a bienes y servicios (impuestos indirectos, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA) e impuestos especiales que gravan productos energéticos, electricidad, alcohol y labores del tabaco) en lugar de la fiscalidad aplicable a ingresos y beneficios (impuestos directos). No obstante, se ha logrado avanzar en el desarrollo de medidas para luchar contra la evasión fiscal y en la cooperación administrativa entre las Administraciones fiscales.

Los artículos 110 a 113 TFUE recogen disposiciones concretas sobre fiscalidad. Se necesita el acuerdo unánime de todos los países de la UE en el Consejo para adoptar legislación armonizada sobre fiscalidad, factor que ha tendido a actuar como un freno para la adopción de normas comunes. En consecuencia, se recomendó una mayor cooperación entre los países a través de la cooperación reforzada en la toma de decisiones fiscales, abandonando en un futuro la unanimidad. Además, se están utilizando cada vez más los planteamientos no vinculantes, como las recomendaciones, para conseguir la coordinación necesaria en el ámbito fiscal.

La cooperación reforzada es un procedimiento que permite que un mínimo de nueve países de la UE establezcan una integración o cooperación avanzada en un ámbito de las estructuras europeas sin la participación de los demás países de la UE. De este modo, pueden progresar según ritmos u objetivos diferentes a los establecidos para aquellos que no participan en la cooperación reforzada. Este procedimiento está diseñado para superar la parálisis, cuando una propuesta es bloqueada por un único país o por un pequeño grupo de países que no desean participar en la iniciativa. Sin embargo, no permite una ampliación de las competencias más allá de las recogidas en los tratados europeos. La autorización para proceder con la cooperación reforzada la concede el Consejo, a propuesta de la Comisión y después de obtener el consentimiento del Parlamento Europeo.

La Comisión Europea no considera que la armonización generalizada de los regímenes fiscales de los países de la UE sea necesaria en tanto en cuanto no se obstaculice el establecimiento y el funcionamiento del mercado único. En este sentido, los países deberían poder elegir el régimen que consideren más adecuado para sí mismos.

A continuación vamos a analizar las distintas iniciativas de armonización que se han llevado a cabo en la Unión Europea.

11.1.1. La armonización de la fiscalidad indirecta

La armonización fiscal ha avanzado sobre todo en lo que se refiere a los impuestos indirectos. Esto es lógico si se tiene en cuenta que cuando se constituyó la Comunidad Económica Europea, uno de los objetivos perseguidos fue crear un mercado común. Los impuestos indirectos y muy especialmente los impuestos sobre el volumen de ventas, que se exigían en aquellos momentos en los Estados miembros, dificultaban la consecución de este objetivo. Una vez alcanzado este mercado común, el siguiente hito importante en el proceso de integración europea fue la consecución de un mercado interior único. Nuevamente los impuestos indirectos, estrechamente ligados al comercio, suponían un obstáculo para el logro de dicho objetivo que obligó a la adopción de nuevas medidas en el ámbito fiscal por parte de las autoridades comunitarias. Así, se observa que los avances producidos en relación con el proceso de aproximación fiscal de los impuestos indirectos en la UE han estado vinculados con el cumplimiento de los objetivos establecidos en los Tratados constitutivos. Así, en la armonización de la fiscalidad indirecta se observa que a medida que se han ido produciendo logros, se han

fijado nuevos objetivos en el proceso de integración económica.

Entre los impuestos indirectos figuran el IVA y los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y la energía. El sistema común del IVA se aplica en general a los bienes y servicios que se compran y se venden para su utilización o consumo en la Unión. Los impuestos especiales se perciben sobre la venta o el uso de productos específicos. Para facilitar el buen funcionamiento del mercado interior, la Unión orienta sus acciones legislativas a la coordinación y armonización de las normas que regulan el IVA, así como a la armonización de los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y la energía con vistas a garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.

Veamos a continuación los esfuerzos en la armonización de la fiscalidad indirecta.

a) Impuesto sobre el Valor Añadido

La evolución del proceso de armonización del IVA, desde sus inicios con la firma del Tratado de Roma hasta el momento presente, se encuentra íntimamente relacionada con la del proceso de integración económica y monetaria que ha tenido y sigue teniendo lugar en Europa. Las importantes diferencias existentes entre los regímenes del IVA vigentes en cada uno de los Estados miembros generaban distorsiones en los flujos comerciales intracomunitarios, que dificultaban en el pasado, y suponen también un obstáculo en el presente, para el logro de las metas comunitarias. Las autoridades comunitarias, siguiendo las recomendaciones del Informe Neumark, decidieron eliminarlos y sustituirlos, en el año 1967, por un impuesto plurifásico no acumulativo: el IVA.

Posteriormente, una Decisión del Consejo Europeo del año 1970, relativa al sistema de recursos propios que debía financiar el presupuesto comunitario, tuvo también una repercusión directa sobre el proceso de armonización del IVA. En este sentido uno de estos recursos propios estaba constituido por una parte del IVA recaudado en cada Estado, cantidad que se determinaría aplicando un porcentaje común para todos los países sobre una base calculada siguiendo unas disposiciones homogéneas en todos los Estados miembros. Como la Segunda Directiva IVA dejaba bastante libertad a los Estados miembros en relación con los principales elementos del Impuesto, se hizo necesario, para que el sistema de recursos propios que financia el presupuesto comunitario funcionase adecuadamente, homogeneizar las normas de determinación de la base imponible, lo que se llevó a cabo mediante la aprobación de la Sexta Directiva IVA. Así, hasta finales de los años ochenta la armonización se redujo a la definición de una base uniforme sobre la que aplicar el IVA. De este modo se aseguraba que el Impuesto se aplicara a las mismas transacciones en todos los Estados miembros, logrando así allanar el camino

para las medidas posteriores hacia la armonización.

Una vez conseguido ya el mercado común, se procedió a la supresión de las barreras fiscales y la necesidad de actuar en el ámbito del IVA, introdujo la obligación jurídica de conseguir ese mercado interior antes del 1 de enero de 1993. El logro de este objetivo comunitario implicaba, desde el punto de vista de la fiscalidad, la eliminación de las fronteras existentes entre los Estados miembros y con ello de los "ajustes fiscales en frontera", que era preciso efectuar para el correcto funcionamiento del IVA, y la aplicación del principio de imposición en origen a los intercambios en los que participasen distintos Estados miembros, para que las operaciones interiores recibiesen el mismo tratamiento fiscal que las operaciones intracomunitarias. Ahora bien, para que todo esto fuera posible era necesario, previamente, conseguir una mayor aproximación de los tipos impositivos aplicados en el ámbito comunitario y diseñar un sistema de compensación financiera.

Llegada la fecha fijada y no habiéndose acordado un sistema unánime, la UE, sin renunciar a la implantación en un futuro del principio de gravamen en origen, optó por una solución de compromiso, introducir el régimen transitorio actualmente en vigor, según el cual las transacciones entre los Estados miembros se gravarían de acuerdo con el principio de imposición en destino tal y como se concibió en esos momentos.

Con el objetivo de unificar y dar una mayor transparencia a la normativa comunitaria del IVA, pues la Directiva básica del mismo era del año 1977 y desde entonces se habían introducido numerosos cambios parciales en la normativa, en 2006 se aprobó una nueva Directiva que recoge el sistema común del IVA aplicable en la Unión Europea. Se produce a partir de entonces un giro en los objetivos de la Unión Europea respecto al IVA. Así, se abandona definitivamente la idea de la aplicación del principio de imposición en origen y se opta por mantener el principio de gravamen en destino; eso sí, introduciendo las modificaciones normativas necesarias para eliminar los numerosos obstáculos que los operadores intracomunitarios denunciaban encontrarse a la hora de llevar a cabo su actividad. Por ello, a partir de este momento se aprueban diferentes Directivas tendentes a simplificar y facilitar el funcionamiento del Impuesto.

En diciembre de 2010, se presentó el Libro Verde de la Comisión sobre el futuro del IVA, que pone sobre la mesa la necesidad de continuar con la modernización del IVA, mejorar la coherencia interna con el mercado interior y su eficacia como fuente de ingresos, eliminar las diferencias en la Unión Europea, y ofrecer la posibilidad de una aplicación más uniforme de las normas.

Por su parte, el Reglamento nº 282/2011, concede fuerza de Ley a diversos plan-

teamientos comunes relativos a determinados elementos de la legislación sobre el IVA, asegurando la transparencia y la seguridad jurídica a los empresarios y las administraciones, mientras que el 15 de marzo de 2011 se aprueba la Regulación para clarificar las normas de aplicación del IVA.

Para evitar la evasión fiscal y reforzar el funcionamiento de los sistemas de fiscalidad indirecta en la Unión Europea nace, en 1998, el programa Fiscalis, ampliado posteriormente. Este programa se acompañó de la aplicación informática VIES. Además, en 2013 se aprobaron dos Directivas para luchar contra el fraude en el IVA.

Por otro lado, quienes apuntan la importancia de lograr una mayor armonización en el IVA señalan que la simplificación del impuesto será esencial. En este sentido consideran que las numerosas exenciones que actualmente existen no solo complican la aplicación del impuesto, sino que generan distorsiones. Además, proponen una revisión de los tipos impositivos reducidos y el desarrollo de un mecanismo de "ventanilla única" que simplifique la carga administrativa derivada de operar en diferentes Estados.

La base jurídica de la armonización fiscal del IVA se encuentra en el artículo 113 del TFUE.

La armonización del IVA se realizó en varias etapas con objeto de aumentar la transparencia en el comercio interior de la Unión. En 1970 se decidió financiar el presupuesto de la Comunidad Económica Europea a partir de los recursos propios de la Comunidad. Estos recursos debían incluir pagos basados en una proporción del IVA obtenidos mediante la aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente. En 2007, la Directiva sobre el IVA (2006/112/CE) codificó finalmente todas las modificaciones en un único acto jurídico. A partir del año 2000, la Comisión se dedicó a las medidas destinadas a mejorar las disposiciones transitorias en vigor. La principal norma europea en materia de IVA es en la actualidad la Directiva 2006/112/CE (Directiva sobre el IVA), a la que siguieron, en 2008, las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE. Desde entonces, el IVA sobre los servicios entre profesionales se aplica, en principio, en el país en el que se prestaron los servicios.

La Directiva 2006/112/CE (Directiva sobre el IVA) aprobó el tipo normal del IVA que deben aplicar todos los Estados miembros a los bienes y servicios, siendo al menos del 15 %. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos de al menos el 5 % a determinados bienes o servicios enumerados en el anexo III de la Directiva. También se aplican en determinadas condiciones una serie de excepciones a estas normas (por ejemplo, tipos más bajos para otros bienes o servicios). Teniendo en cuenta la necesidad de modernizar y actualizar la lista de bienes y servicios que pueden benefi-

ciarse de tipos reducidos, la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo modifica en particular la aplicación de tipos reducidos para objetivos políticos específicos.

De conformidad con el artículo 397 de la Directiva sobre el IVA, el Consejo, por unanimidad y previa propuesta de la Comisión, puede adoptar las medidas necesarias para la aplicación de la Directiva. Sobre esta base, algunas de las directrices acordadas por el Comité del IVA se han transformado en medidas de aplicación vinculantes.

La Comisión Europea lanzó en diciembre de 2022 una propuesta de modificación normativa en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), conocida con paquete "ViDA" (*VAT in de Digital Age*), que pretendía adaptar el impuesto a la economía digital en tres ámbitos específicos: la digitalización en la gestión del impuesto (*e-invoicing and digital reporting*); medidas para la llamada economía de las plataformas (*platform Economy*) y el registro único de IVA (*Single VAT registration*). Pues bien, este plan ViDA ha sido aprobado en noviembre de 2024. Incluye una serie de medidas que verán la luz como una modificación de la Directiva de IVA (2006/112/CE), del Reglamento de Cooperación administrativa (EU 904/2010) y del Reglamento de Ejecución de la Directiva IVA (282/2011).

Así nos encontramos con la primera de las medidas consistente en la factura electrónica y presentación de declaraciones por medios electrónicos o *e-invoicing and digital reporting* Como primer objetivo, el paquete ViDA pretende adaptar la gestión del impuesto a las nuevas tecnologías y regular estándares comunes frente a las distintas iniciativas tomadas por la mayor parte de Estados Miembros. A partir de 2025, los Estados miembros no necesitarán solicitar una derogación de la Directiva para imponer la utilización de facturas electrónicas, al modificarse esta previsión. Tampoco será necesario que el cliente muestre al proveedor del bien o servicio que emite la factura su consentimiento expreso para su utilización. La facturación electrónica (entendiendo como tal la factura estructurada realizada bajo el estándar europeo previsto en la Directiva 2014/55/UE y otros formatos similares aceptados) será obligatoria para operaciones intracomunitarias a partir de 2030. A partir de 2030 se sustituye el actual sistema de informe de operaciones intracomunitarias (el actual 349) por un nuevo sistema que, basado en la emisión de facturas electrónicas, proporcionará los datos sobre la operación y su pago en tiempo casi real (10 días) a una base de datos centralizada. La información de cada contribuyente será transmitida a su administración nacional que, a su vez, compartirá los datos a la nueva Central VIES Database, un nuevo sistema de control de tráfico intracomunitario que viene a sustituir al actual VIES. Los sistemas nacionales de reporte (como nuestro actual Suministro Inmediato de Información en el IVA, "SII-

IVA") habrán de converger con este sistema, permitiendo la interoperabilidad, en 2035.

La segunda de las medidas consiste en la adaptación del impuesto a los modelos de negocio de plataformas o *Platform economy*. La problemática, en este ámbito, se encuentra muy centrada en los sectores de alojamiento y transporte. La irrupción en el mercado de las plataformas que facilitan estas operaciones y su creciente relevancia ha puesto de manifiesto un defecto en la recaudación de IVA de este tipo de servicios cuando son prestados por particulares o pequeños negocios. Para corregir esta situación se introduce una nueva regla que desplaza a la plataforma que facilita la operación la obligación de repercutir e ingresar el IVA correspondiente. Este nuevo sistema podrá implantarse por los Estados Miembros desde julio de 2028 de manera voluntaria y deberá estar operativo en 2030. Supondrá que la plataforma deviene responsable de la repercusión e ingreso del impuesto, liberando al proveedor subyacente de la obligación de registrarse pero impidiéndole deducir el IVA soportado. Por el contrario, si el proveedor subyacente facilita un NIF IVA y manifiesta que se encargará de la repercusión e ingreso del impuesto, aplicará el régimen general. Esta previsión aplicará a servicios de arrendamientos de alojamiento de corta duración (30 días como máximo, con condiciones a definir por los Estados Miembros, que siguen teniendo la facultad para considerar estas operaciones como exentas o no) y a servicios de transporte, no siendo compatible con el Régimen Especial de Agencias de Viajes. Finalmente, se aclara que el lugar de realización de los servicios de facilitación será el lugar de localización de la transacción subyacente, aclarando así esta cuestión.

La tercera de las medidas consiste en un registro único de IVA o *Single VAT Registration*. Este tercer bloque de medidas pretende simplificar las obligaciones formales de aquellos contribuyentes que operen en distintos Estados Miembros. Para ello, a partir de 2028: se regula la extensión de la ventanilla única ("*One-Stop Shop*" o "OSS") a entregas interiores B2C (es decir, entregas a consumidores finales), a bienes objeto de instalación y montaje, entregas de electricidad, calor y gas y a ventas a bordo de aviones, barcos y trenes. Adicionalmente, se habilitará un módulo para declarar las transferencias de bienes propios, lo que determina la desaparición de las reglas de almacenes en consigna ("*call-off stocks*"), que habían probado ser poco efectivas, estableciendo un período transitorio que finalizará en junio 2029. Finalmente, se prevé la aplicación generalizada del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en operaciones entre empresarios (B2B) cuando el proveedor no esté establecido (ofreciendo cierta flexibilidad para los estados miembros, particularmente cuando el destinatario tampoco esté establecido), mecanismo que en España ya se encuentra previsto en el artículo 84 Ley

37/1992 del IVA para dichas operaciones.

Según el informe de la Comisión «*VAT Gap Report 2023*» (Informe sobre el déficit recaudatorio en materia de IVA de 2023), los Estados miembros perdieron 61 000 millones EUR en ingresos en concepto de IVA en 2021 o, en términos relativos, el 5,3 % de la deuda tributaria total del IVA, ingresos fiscales que se recaudarían en caso de pleno cumplimiento. Esta pérdida de ingresos se conoce como la brecha en el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA o simplemente la brecha del IVA. En comparación con 2020, la brecha en el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA disminuyó en 39 000 millones EUR. Sin embargo, existe cierta incertidumbre en torno a estas estimaciones, debido al tratamiento ligeramente incoherente de los aplazamientos y a la menor calidad de las estadísticas nacionales como consecuencia de la situación económica un tanto turbulenta de los últimos años. Las estimaciones sugieren que una cuarta parte de los ingresos perdidos pueden atribuirse directamente al fraude del IVA relacionado con el comercio interior de la Unión (este fraude es en gran medida posible porque las normas del IVA creadas hace unos treinta años para el comercio transfronterizo no se han adaptado a la actividad empresarial en la era digital). Además, el régimen del IVA en la Unión puede seguir siendo una carga para las empresas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas, las empresas en expansión y otras empresas que lleven a cabo operaciones transfronterizas.

El IVA se implanta en España por la Ley 30/1985. 2 de agosto, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en las leyes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes y servicios. El IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas y demás normas comunitarias que desarrollan el impuesto. Sin embargo, estas disposiciones no se aplican en la totalidad del territorio de cada Estado miembro, lo que hace que el territorio IVA no coincida exactamente con el territorio de la Unión Europea. En el caso de España quedan excluidos del territorio IVA, Canarias, Ceuta y Melilla.

Las normas reguladoras del Concierto con el País Vasco y del Convenio Económico con Navarra reconocen a tales territorios la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario; sin embargo, dado el carácter armonizador del IVA, esta potestad se ha visto limitada en el sentido de que las legislaciones forales deben adaptarse a las normas establecidas en cada momento por el Estado.

Para asegurar la neutralidad del IVA, la normativa permite a los empresarios y profesionales deducir las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones, con lo que se grava sólo el valor añadido generado; de esta forma, el impuesto finalmente sólo lo soportan los consumidores finales o aquellos empresarios que no lo han podido deducir por realizar actividades exentas de IVA.

La estructura del IVA está armonizada en toda la UE.

La normativa básica es la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Esta Directiva se centra en la armonización de las normativas internas de los países de la UE y establece una estructura común de IVA, una base imponible uniforme y unos tipos mínimos que determinarán los países de la UE.

Entre las actividades gravadas por el IVA cabe destacar las siguientes:

- las entregas de bienes realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo en el territorio de un país de la UE.
- la prestación de servicios: el IVA se aplica en el país de la UE de establecimiento del destinatario del servicio.
- las adquisiciones intracomunitarias: las operaciones entre comerciantes residentes en distintos países de la UE no se consideran importaciones-exportaciones, sino operaciones intracomunitarias. Las adquisiciones y entregas intracomunitarias entre comerciantes identificados a efectos del IVA se gravan en el país de la UE al que se envían los bienes.
- las importaciones: suelen verse gravadas cuando se efectúan los trámites de despacho de aduana para la puesta en circulación de las mercancías. No obstante, cuando los bienes son importados a un país de la UE pero su uso y consumo está previsto en otro, se les puede aplicar un acuerdo suspensivo del IVA. En el marco de este acuerdo, el IVA gravará en el país de la UE de destino y no en el país de la UE de entrada en la Unión Europea.

El tratamiento del IVA a las importaciones es similar al de los derechos de aduana.

Los sujetos pasivos deben cumplimentar y presentar ante la aduana el Documento Administrativo Único, en el que indican el valor de los bienes, su lugar de origen, destinatario, destino, precio, peso, etc.

Posteriormente, la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta, supuso la reforma parcial del IVA, los Impuestos Especiales y el Régimen económico-fiscal de Canarias. Estas mismas

normas fueron modificadas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, nuevamente para incorporar al derecho español varias Directivas de la UE y para recoger los efectos de distintas Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE en materia de la aplicación del IVA.

b) Impuestos Especiales

El proceso de armonización fiscal de los Impuestos Especiales es muy diferente del seguido por el Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso la situación de partida se caracterizaba por la existencia de múltiples impuestos diferentes en cada Estado miembro. Por ello los primeros pasos de las autoridades comunitarias se encaminaron a determinar qué impuestos debían mantenerse en todos los Estados y cuáles debían suprimirse. Una vez se decidió que los impuestos que debían mantenerse son los actuales impuestos de fabricación (sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, sobre las labores del tabaco y sobre los hidrocarburos), el siguiente paso fue armonizar sus estructuras y posteriormente los tipos impositivos. Aunque a lo largo de la década de los 70 y 80 se presentaron numerosas propuestas, e incluso se aprobaron dos Directivas (relativas a las labores del tabaco, una en 1972 y otra en 1978), éstas no tienen gran trascendencia de cara a este proceso de aproximación fiscal.

El proceso de armonización de los Impuestos Especiales se enfrentó con tres obstáculos que recomiendan una transición gradual y relativamente larga:

- En primer lugar, las prioridades sociales, pues es difícil instaurar bruscamente gravámenes sobre productos que desde siempre han estado exentos en ciertos países.
- En segundo lugar, las estructuras de consumo, pues una modificación demasiado rápida de los gravámenes podría entrañar cambios notables en los hábitos de consumo, generando dificultades para ciertas producciones tradicionales.
- Finalmente, los ingresos fiscales, pues una armonización brusca afectaría a la recaudación.

No obstante, es realmente en 1992 y con vistas a la consecución del Mercado Interior Único, cuando se aprueba la Directiva que regula prácticamente el régimen que tenemos actualmente. En ella no solo se concretan los únicos impuestos que pueden mantenerse sino que, además, se homogeneiza su estructura. De forma similar a lo que ocurrió en el IVA, no fue posible llegar a un acuerdo sobre los tipos impositivos, por

lo que se optó por fijar unos tipos mínimos, dejando libertad a los Estados para que, respetando este límite, estableciesen sus tipos de gravamen.

Por otro lado, y de forma parecida a lo que ocurre en el IVA, la tributación de estos productos es en destino. No obstante, el régimen de tributación de los Impuestos Especiales tiene la consideración de definitivo.

La armonización alcanzada puede sintetizarse en:

- En todos los Estados miembros deben existir Impuestos Especiales que graven el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco.
- Los Estados miembros pueden mantener o introducir en cualquier momento otros Impuestos Especiales distintos de los señalados a condición de que no den lugar a controles de ninguna clase en los intercambios comunitarios de productos objeto de los mismos.
- La estructura básica de las accisas obligatorias ha de ser la misma en todos los Estados miembros.
- Se establecen tipos impositivos mínimos para cada uno de los productos objeto de los Impuestos Especiales obligatorios y se prevén revisiones periódicas de los mismos.
- En el caso de que un particular adquiera productos objeto de accisas en un Estado miembro y los transporte él mismo con destino a otro Estado miembro, para satisfacer sus propias necesidades y sin finalidad comercial alguna, el impuesto especial será percibido por el Estado miembro en el que se adquieren los bienes.

Como se ha podido observar, la armonización no supone la creación de un modelo nuevo de imposición, ni la unificación de los sistemas fiscales nacionales, sino que en el ámbito comunitario la armonización tiene un verdadero carácter instrumental para alcanzar los fines explicitados en los Tratados. (Informe Neumark, 1962).

La base jurídica de la armonización en los Impuestos especiales se encuentra también en el artículo 113 del TFUE y, en materia de fiscalidad de la energía, artículo 192 del TFUE, para perseguir los objetivos del artículo 191 del TFUE.

Los tipos tributarios y la estructura de los impuestos especiales varían entre los Estados miembros y repercuten sobre la competencia. La existencia de discrepancias importantes en los impuestos que gravan un producto concreto puede generar movi-

mientos de bienes por razones fiscales, pérdidas de ingresos y fraude. Desde el inicio de la década de 1970 se han intentado armonizar tanto la estructura como los tipos tributarios, aunque se han hecho pocos progresos.

La Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, que deroga y sustituye a la Directiva 2008/118/CE del Consejo a partir del 13 de febrero de 2023, establece las disposiciones comunes aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales con arreglo al Derecho de la Unión. La Directiva incluye una serie de medidas para racionalizar y simplificar los procesos en lo que respecta a la interacción entre la exportación y la importación de productos sujetos a impuestos especiales, las interacciones entre empresas y las situaciones excepcionales. Ha digitalizado la supervisión de la circulación de productos entre Estados miembros una vez que ya se han pagado impuestos especiales en el Estado miembro de expedición (impuestos pagados). Como ya era el caso de las mercancías en régimen suspensivo, desde el 13 de febrero de 2023 estos movimientos se realizan mediante el intercambio de mensajes electrónicos a través del sistema informatizado para la circulación y el control de los impuestos especiales. Las disposiciones restantes relativas a la adaptación a los procedimientos aduaneros entraron en vigor en febrero de 2024.

La Directiva también tiene por objeto mejorar la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el mercado único, garantizando al mismo tiempo que los Estados miembros recauden el impuesto correcto, y armonizar los procedimientos aduaneros y de impuestos especiales de la Unión.

En lo que se refiere a la imposición sobre el alcohol, la cuestión fundamental ha sido el grado de competencia de los diferentes productos entre sí. La Comisión (COM(79)0261) y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto 170/78, Rec. 1985) han considerado tradicionalmente que todas las bebidas alcohólicas son más o menos intercambiables y compiten entre sí. Hasta 1992 no se adoptó la Directiva 92/83/CEE por la que se definen los productos a los que se aplican impuestos especiales y el método para fijarlos. A continuación se adoptó otra Directiva importante (Directiva 92/84/CEE), que establece los tipos mínimos que deben aplicarse a cada categoría de bebida alcohólica, así como tipos reducidos para determinadas regiones de Grecia, Italia y Portugal. Esto significa que los Estados miembros tienen libertad para aplicar tipos del impuesto especial superiores a estos niveles mínimos de imposición, en función de sus propias necesidades nacionales. El 29 de julio de 2020, el Consejo adoptó una serie de nuevas normas (Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo) por las que se modifica la Directiva 92/83/CEE, que llevan aplicándose desde el 1 de enero de 2022. Las nuevas

normas se elaboraron a raíz de una evaluación de la Directiva 92/83/CEE realizada por la Comisión.

En lo que concierne a la imposición sobre las labores del tabaco, su estructura básica se ha establecido en una Directiva consolidada (Directiva 2011/64/UE). En contra de lo propuesto inicialmente por la Comisión, se fijaron únicamente tipos mínimos. Hay varias categorías de productos del tabaco sujetas a imposición. Los impuestos sobre los cigarrillos están compuestos de un tipo proporcional (*ad valorem*) y de un impuesto especial específico. Otros productos de tabaco se gravan con un impuesto especial *ad valorem* o específico o mediante el denominado «impuesto especial mixto». El 19 de octubre de 2020, la Comisión anunció una revisión de la Directiva 2011/64/UE sobre las normas en materia de impuestos especiales aplicables al tabaco (Directiva sobre la fiscalidad del tabaco). Las normas actuales se están revisando para verificar si siguen siendo adecuadas para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y un elevado nivel de protección de la salud. Esto es especialmente importante en el contexto del Plan Europeo de Lucha contra el Cáncer, ya que la fiscalidad desempeña un papel fundamental para reducir el consumo de tabaco y, en particular, para disuadir a los jóvenes de fumar. El 8 de enero de 2021 se publicó una evaluación de impacto inicial. La Comisión considera que los tipos mínimos establecidos por la Directiva sobre la fiscalidad del tabaco han perdido su efecto, ya que un gran número de Estados miembros gravan la mayoría de los productos del tabaco por encima de estos tipos mínimos. Varios tipos nuevos de productos del tabaco tampoco están plenamente cubiertos por la actual Directiva. Además, la Comisión observa que la situación actual da lugar a un abuso de las compras transfronterizas. Se esperaba que la propuesta se presentara en 2023; sin embargo, por razones que se desconocen, la Comisión decidió retirarla de su programa de trabajo, por lo que la propuesta sigue en suspenso.

En lo que respecta a la imposición sobre los productos de la energía (hidrocarburos, gas, electricidad, energías alternativas, combustible de aviación), su estructura básica en la Comunidad se estableció en 1992. Como en el caso del alcohol y el tabaco, se fijaron solamente los tipos mínimos, a diferencia de lo inicialmente previsto (armonización total). Las propuestas de la Comisión de 1997 se aprobaron con amplias modificaciones (Directiva 2003/96/CE, con exenciones en las Directivas 2004/74/CE y 2004/75/CE). El combustible para aeronaves, distinto del utilizado para la navegación aérea de recreo privada, está exento de impuestos especiales. Esta exención está incluida en el artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo (Directiva sobre fiscalidad de la energía, DFE). Sin embargo, los Estados miembros pueden gravar

el combustible de aviación para los vuelos nacionales y, mediante acuerdos bilaterales, también pueden gravar el combustible para los vuelos interiores de la Unión. En tales casos, los Estados miembros pueden aplicar un nivel impositivo inferior al nivel mínimo fijado en la DFE.

En el marco de la imposición sobre los hidrocarburos debe mencionarse el Pacto Verde Europeo. Se trata de un paquete de iniciativas políticas cuyo objetivo es situar a la Unión en el camino hacia una transición ecológica, con el objetivo último de alcanzar la neutralidad climática de aquí a 2050. Fue lanzado por la Comisión en diciembre de 2019 y el Consejo Europeo tomó conocimiento de él en su reunión de diciembre. El paquete «Objetivo 55» tiene por objeto transponer las ambiciones del Pacto Verde en el Derecho. Incluye un conjunto de propuestas para adaptar el Derecho de la Unión a sus objetivos climáticos, incluida la DFE. Esta propuesta tiene por objeto garantizar una mayor coherencia con otras políticas de la Unión y contribuir a alcanzar los objetivos energéticos y climáticos de la Unión a medio y largo plazo, al reflejar con mayor precisión el impacto climático de las distintas fuentes de energía y animar a los consumidores y a las empresas a cambiar su comportamiento.

Los Impuestos especiales, cuyo origen se remonta a las regalías fiscales (convertidas más tarde en los monopolios fiscales, es otra de las áreas donde de antiguo ha existido una mayor intervención de la UE.

La norma comunitaria más importante del sector es la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, modificada por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010.

En España se rigen por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre y el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. Estos impuestos solamente los pagan las personas que compran o consumen determinados bienes:

- Alcohol y bebidas alcohólicas: Directiva consolidada (2011/64/CE).
- Hidrocarburos: Directiva 92/12/CEE y Directiva 95/60/CE, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno.
- Tabaco: Directiva 2011/64/UE, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco
- Matriculación de medios de transporte.
- Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de

imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Su razón de ser, aparte de su gran capacidad recaudatoria, reside en la consideración de que el consumo de esos bienes genera costes sociales. Pensemos en los costes sanitarios por abuso del alcohol o del tabaco y en la contaminación atmosférica de los coches y del uso de los hidrocarburos en general.

Como ya hemos apuntado, se grava la fabricación, la importación y la entrega de los productos en otro Estado miembro distinto del de fabricación. Los impuestos deben ser repercutidos obligatoriamente por los sujetos pasivos, en general los fabricantes, a los consumidores.

- Impuesto especial sobre la cerveza y el vino y las bebidas fermentadas.

En el caso de la cerveza el gravamen dependerá del grado plato alcohólico volumétrico:

Si es inferior a 1,2%: 0€

Si está comprendido entre 1,2% y 2,8%: 2,75€ por hectolitro.

Entre 2,8% y 11%: 7,48€ por hectolitro.

Entre 11% y 15%: 9,96€ por hectolitro.

Entre 15% y 19%: 16,56€ por hectolitro.

Si es superior a 19%: 0,91€ por hectolitro y grado.

Por su parte, al vino y las bebidas fermentadas se le aplica un tipo del 0%, por lo que no hay gravamen.

- Impuesto sobre productos intermedios

Este impuesto se aplica a los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido entre 1,2% y 22% que no sean vino o cerveza.

Si es inferior al 15%: 38,48€ por hectolitro.

Si es superior: 64,13€ por hectolitro.

Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas

En este caso el precio del impuesto es de 839,15€ € por hectolitro de alcohol puro en la península y de 653,34€ en Canarias, donde el gravamen es menor.

- Impuesto sobre hidrocarburos

Este impuesto especial se aplica a hidrocarburos como la gasolina, el gas, el biodiesel, el bioetanol o el queroseno, entre otros. El gravamen depende del tipo que sea. Además, en este caso, se aplica un tipo estatal – que incluye el tipo general y el especial

– y un tipo que aplica cada comunidad autónoma. Por ejemplo, por las gasolinas con plomo hay que pagar, estatalmente, 457€ por cada 1000 litros y por el gas natural de uso general 1,15€ por cada gigajulio.

- Impuesto sobre labores de tabaco

Dentro de este se incluye cualquier tipo de tabaco que se fume, quedando exento por ejemplo el tabaco de mascar. Los cigarros y cigarritos (puros) tienen un gravamen del 15,8%; los cigarrillos del 51%; y la picadura de liar del 41,5%.

- Impuesto sobre determinados medios de transporte

Es el conocido como impuesto de matriculación. El tipo de gravamen depende de la potencia y la contaminación que emita cada vehículo. Por ejemplo, aquellos con emisiones de CO2 inferiores a 120 gramos por kilómetro están exentos; mientras que los que tienen emisiones de CO2 superiores a 200 gramos por kilómetro tienen un gravamen del 13,75%.

- Impuesto especial sobre el carbón

El gravamen de este impuesto depende del uso que se le dé al carbón:
El destinado a fines profesionales: 0,15€ por gigajulio.
Aquel destinado a otros usos: 0,65€ por gigajulio.

- Impuesto especial sobre la electricidad

Grava el suministro de energía eléctrica destinada al consumo. El tipo exigido es del 5,11% pero las cuotas no pueden ser inferiores a 0,50€ MWh en usos industriales, ni a 1€ MW

11.1.2. La armonización de la fiscalidad directa

El TUE no contempla competencias legislativas explícitas en el ámbito de la imposición directa. La legislación relativa a la fiscalidad de las sociedades suele regirse por el artículo 115 del TFUE, que autoriza a la Unión a adoptar directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el mercado interior, por unanimidad y con arreglo al procedimiento de consulta.

El artículo 65 del TFUE (libre circulación de capitales) permite a los Estados miembros distinguir entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o al lugar donde estén invertido su capital. No obstante, en 1995, el TJUE resolvió (asunto C-279/93), que el artículo 45 del TFUE era directamente aplicable en materia de fiscalidad y seguridad social. Dicho artículo establece que la libre circulación de trabajadores «*supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad […], con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo*». En virtud de los artículos 110 a 113 del TFUE, los Estados miembros deben entablar negociaciones sobre la supresión de la doble imposición dentro de la Unión. El artículo 55 del TFUE prohíbe la discriminación entre los nacionales de los Estados miembros en lo que respecta a la participación en el capital de las sociedades. Sin embargo, la mayoría de los acuerdos en el ámbito de la imposición directa quedan fuera del Derecho de la Unión. Una densa red de convenios bilaterales en los que participan Estados miembros y terceros países regula la imposición de los flujos de ingresos transfronterizos.

Dos objetivos específicos son la prevención de la evasión fiscal y la eliminación de la doble imposición. En general, se considera justificable la existencia de cierto grado de armonización en la fiscalidad de las sociedades a fin de evitar distorsiones de la competencia (particularmente en lo relativo a decisiones de inversión) y la «competencia fiscal», así como de limitar las posibilidades de manipulación contable.

En cuanto a los resultados que se han alcanzado hasta la fecha se pueden identificar los siguientes:

A. La fiscalidad de las empresas: medidas para eliminar los obstáculos fiscales en el mercado único

Las propuestas de armonización del impuesto sobre sociedades se vienen debatiendo desde hace varias décadas (Informe Neumark de 1962, informe Van den Tempel de 1970, propuesta de Directiva de 1975 sobre la aproximación de los tipos impositivos entre el 45 % y el 55 %). En 1980, la Comisión, consciente de que este intento de armonización estaba probablemente condenado al fracaso (COM(80)0139), decidió centrarse en la adopción de medidas para la realización del mercado interior: a través de las Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas de 1990 (SEC(90)0601), se adoptaron tres propuestas: la Directiva 90/434/CEE sobre fusiones (actual Directiva 2009/133/CE), la Directiva 90/435/CEE sobre sociedades matrices y filiales (actual

Directiva 2011/96/UE) y el Convenio sobre el procedimiento arbitral (90/436/CEE). La Directiva propuesta en 1991 relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes es una muestra de la tenaz lucha entablada frecuentemente con los Estados miembros: a pesar de haber sido revisada y haber recibido un dictamen favorable del Parlamento, la Comisión la retiró ante la falta de acuerdo en el Consejo. En 1998, como parte del «paquete Monti», se presentó una nueva versión, adoptada como Directiva 2003/49/CE.

En 1996, la Comisión presentó un nuevo enfoque en materia de fiscalidad. En el ámbito del impuesto sobre sociedades, su principal resultado fue el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, adoptado en forma de Resolución del Consejo en 1998. El Consejo también creó el Grupo «Código de Conducta» encargado de examinar los casos de imposición societaria injustificada. En 2001, la Comisión preparó un estudio analítico de la fiscalidad de las sociedades en la Comunidad Europea (SEC(2001)1681). En la Comunicación complementaria de la Comisión (COM(2001)0582) se señalaba que los principales problemas a los que se enfrentaban las empresas estriban en que se encuentran en un mercado interior en el que se aplican normativas nacionales distintas. En 2011, la Comisión presentó una propuesta relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). En el marco de la BICCIS, las empresas se beneficiarían de un sistema de ventanilla única a la que dirigirse para solicitar devoluciones de impuestos. Además, podrían consolidar todas las pérdidas y ganancias producidas en la Unión. Los Estados miembros seguirían siendo plenamente responsables de fijar sus impuestos de sociedades. En abril de 2012, el Parlamento Europeo adoptó su posición respecto a la propuesta, pero no se alcanzó ningún acuerdo en el Consejo. La Comisión presentó, en junio de 2015, una estrategia para la reactivación en 2016 de la propuesta BICCIS al objeto de relanzar las negociaciones en el seno del Consejo. La Comisión optó por un proceso en dos fases, separando la base común y los elementos de consolidación, con dos propuestas legislativas conectadas entre sí: una relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS) y otra relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). Aunque se exigía la introducción obligatoria de la BICCIS, se disponía que esto se haría de forma gradual. Esta propuesta renovada, que encajaría con la labor llevada a cabo por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), podría asimismo combatir la elusión fiscal al acabar con ciertas zonas grises existentes entre los distintos sistemas nacionales, con lo que se po-

dría poner coto a los métodos legales de elusión fiscal habituales. El Parlamento adoptó sus dictámenes sobre ambas propuestas en marzo de 2018, pero las negociaciones en el Consejo volvieron a ser poco concluyentes.

La mayor parte de los autores coinciden en afirmar que el Informe Bolkestein, relativo a la tributación de las sociedades en el mercado interior, representa la puesta en marcha del ambicioso proyecto de la Unión Europea sobre el establecimiento de una base imponible común consolidada. Con carácter previo, una serie de trabajos habían iniciado el camino hacia una armonización del Impuesto sobre Sociedades, cuyo punto de partida se encuentra en el informe Neumark publicado el 8 de julio de 1962.

En este contexto, el informe Bolkestein constituye el soporte intelectual del sistema de la BICCIS que describe y somete a debate cuatro posibles estructuras fiscales para la coordinación o armonización de los impuestos sobre los beneficios de los Estados miembros, entre las que se incluye el sistema BICCIS y que incorporan criterios y elementos novedosos respecto de las propuestas armonizadoras de las últimas décadas. En todo caso, como advierte el referido autor en el extracto del trabajo al que nos acabamos de referir, la Propuesta es un acicate para debatir las cuestiones que suscita la imposición sobre el beneficio de las empresas en el contexto de la globalización, pues, en definitiva, el sistema BICCIS pretende ser una respuesta a buena parte de esos problemas.

La Comisión fue invitada por el Consejo a presentar un estudio analítico sobre la fiscalidad de las empresas en el mercado interior el cual debería analizar las diferencias en los niveles de tipos efectivos del impuesto sobre sociedades en los estados miembros teniendo en cuenta, entre otros, los resultados del informe del Comité Ruding, debiendo prestar especial atención a la influencia de los tipos del impuesto sobre sociedades en dos niveles efectivos de tributación.

La Comisión presentó un documento de trabajo, con fecha del 23 octubre 2001, titulado "*Company Taxation In the Internal Market*", también conocido como "Informe Bolkestein", en referencia al Comisario del ramo al tiempo de su presentación, que constituye el principal punto de partida para la configuración del sistema BICCIS. Con la misma fecha, la Comisión presentó una comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social titulada "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada para sus actividades a escala comunitaria".

El objetivo estratégico de convertir a la Unión Europea en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo establecido, por primera vez,

en el Consejo Europeo de Lisboa de marzo de 2000 y reiterado en el Consejo europeo de Estocolmo de 2001 reclamó la elaboración de un marco global de apoyo para la actividad económica en la UE. Se consideró que si bien en otras áreas políticas se habían adoptado medidas importantes, en el área de fiscalidad se había conseguido más bien poco ya que los Estados Miembros aplican a las empresas, esencialmente, los mismos sistemas impositivos vigentes antes del establecimiento del mercado interior. Por ello se hace necesario resolver esta falta de coordinación de desarrollo y que la, entonces, inminente ampliación de la UE hacía aún más urgente.

La Comisión consideró necesario adaptar los impuestos sobre sociedades al nuevo marco económico para lograr un mercado interior más eficaz, sin obstáculos fiscales internos, ya que el marco económico global ha evolucionado desde comienzos de los años 90 como consecuencia de varios factores, como la economía digital, la cada vez mayor movilidad de los factores económicos, las grandes empresas que consideran a la UE en su conjunto como un mercado interior e intentan establecer estructuras empresariales paneuropeas efectivas, lo que trae consigo la reorganización y centralización a escala comunitaria de las funciones empresariales en cada grupo de empresas, etc.

Dada esta evolución, la importancia de las características de los sistemas tributarios aumenta notablemente porque los Estados miembros compiten entre sí con todos los elementos de sus sistemas impositivos para que las inversiones y la actividad económica se localicen en su territorio. Todo ello hace que surja una necesidad clara de adaptar la tributación de las empresas en la UE a este entorno cambiante. Para evaluar la importancia global de estos problemas y analizar posibles soluciones hay que considerar la eficiencia económica de suerte que la tributación de sociedades en el mercado interior deberá ser eficiente y favorecer al mismo tiempo la competitividad empresarial de la Unión Europea.

Para atender a estos objetivos prioritarios, el Informe considera que la tributación de las sociedades en el mercado interior deberá contribuir a la competitividad internacional de las empresas europeas; garantizar que las consideraciones fiscales distorsionarán lo menos posible las decisiones económicas de los operadores; evitar los costes de cumplimiento innecesarios o excesivamente elevados y los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, no estorbar la posibilidad de una competencia fiscal general, abordando al mismo tiempo todas las formas nocivas o indeseables de ese tipo de competencia. Todo ello, sin perder de vista la financiación y el suministro de bienes y servicios públicos, su compleja relación con los ingresos tributarios y la eficacia de la administración pública.

A juicio de la Comisión, sólo una solución general de acuerdo con la cual las empresas puedan aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria proporcionará una solución práctica y a largo plazo que permita, de una parte, eliminar los obstáculos al mercado interior que las diferentes normativas presentan; y, de otra, explotar al máximo la capacidad del mercado interior para lograr los objetivos de Lisboa.

Para ello, debe permitirse en el futuro, a las empresas de la Unión Europea que realicen actividades transfronterizas e internacionales, el calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales, eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales de las transacciones internas dentro del mismo grupo, todo ello sin atentar contra la soberanía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos del impuesto sobre sociedades, en cuanto que se aplicaría el tipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que les corresponda específicamente, calculada en medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo.

En el informe sobre la tributación de las empresas en el mercado interior, la Comisión señaló que sólo una base imponible consolidada del Impuesto sobre sociedades contribuiría a una mayor eficacia, simplicidad y transparencia de los sistemas de imposición en la Unión Europea y colmaría las lagunas existentes entre los sistemas nacionales, que facilitan la evasión fiscal y otros abusos. Esto reduciría los costes de cumplimiento y permitiría que la Unión Europea sacara provecho de los beneficios globales del mercado interior, aumentando la competitividad de las empresas y sentando las bases para alcanzar los objetivos establecidos por el Consejo europeo de Lisboa. La Comisión cree, por ello, que la única opción lógica es orientar su política de imposición sobre las empresas hacia la consecución de una solución global de los obstáculos fiscales existentes en el mercado interior y ello sólo puede conseguirse a través de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades que permita la composición de pérdidas transfronterizas debiendo existir un acuerdo sobre el sistema de reparto necesario entre los distintos países de los rendimientos.

En septiembre de 2023, la Comisión adoptó una propuesta titulada «*Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT)*», que proporcionará un código normativo único en materia fiscal para las empresas de la Unión basado en una fórmula de reparto y una base imponible común. Reducirá los costes de conformidad para las empresas que operan en más de un Estado miembro y facilitará a las autoridades tributarias nacionales la determinación de los impuestos adeudados. Esta propuesta

sustituye a las propuestas pendientes de la BICIS y la BICCIS. Tras su adopción por el Consejo, la propuesta debe entrar en vigor el 1 de julio de 2028. También en septiembre de 2023, la Comisión publicó otras dos propuestas de Directiva del Consejo: una sobre precios de transferencia y otra sobre un sistema de imposición en la sede para las pequeñas y medianas empresas. El Parlamento adoptó sus dictámenes sobre ambas propuestas en abril de 2024. Una vez que se adopten por el Consejo, las dos propuestas deben entrar en vigor en enero de 2026. No obstante, hoy en día, no ha habido muchos avances para su adopción.

B. La equidad y la transparencia fiscales y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa

En 2008, a raíz de la crisis financiera, comenzó a prestarse mayor atención a la lucha contra la elusión fiscal y a una fiscalidad equitativa para las empresas. Uno de los elementos necesarios para alcanzar estos objetivos es una mayor transparencia, tal como se puso de manifiesto en el paquete de medidas de transparencia fiscal de marzo de 2015, del que formaban parte la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo sobre el intercambio automático de información entre los Estados miembros en lo que respecta a las resoluciones fiscales (*Tax Rulings*) y la Comunicación sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales. En 2015, la Comisión adoptó un plan de acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea, que incluía una reforma del marco fiscal de las empresas al objeto de combatir los abusos fiscales, garantizar unos ingresos sostenibles y propiciar un mejor entorno empresarial en el mercado interior. La Comisión presentó, en enero de 2016, un paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal que incluía una propuesta de Directiva del Consejo contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. Esta Directiva, conocida como Directiva contra la elusión fiscal (ATAD), se adoptó en julio de 2016. A esta siguió, en octubre de 2016, una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que respecta a las asimetrías híbridas con terceros países (ATAD 2), que se adoptó en mayo de 2017. En diciembre de 2021, la Comisión propuso una Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (ATAD 3 o «*Unshell*»). Esta última sigue en fase de negociación en el Consejo, a pesar de que el Parlamento adoptó un dictamen favorable en enero de 2023.

Ahondando en la cuestión de la transparencia, la Comisión propuso una modificación de la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y filiales («*Country by Country Report*»). La propuesta se adoptó en noviembre de 2021, a raíz de un acuerdo entre el Parlamento y el Consejo. Esta exige a las empresas multinacionales que hagan públicos determinados elementos de la información presentada a las autoridades tributarias.

Para mejorar el intercambio de información, la Directiva sobre cooperación administrativa (DAC) se introdujo en 2011 y ha sido modificada en varias ocasiones en los últimos años, la última en octubre de 2023 por la DAC 8, con el fin de abordar el intercambio de información sobre criptoactivos y dinero electrónico. Esta fue previamente modificada por la DAC 7 en marzo de 2021. La modificación tenía por objeto garantizar que los Estados miembros intercambiasen automáticamente información sobre los ingresos generados por los vendedores en plataformas digitales, tanto si la plataforma está ubicada en la Unión como si no. Antes de ello, los cambios más recientes se realizaron a través de la DAC 6, que se adoptó en mayo de 2018 a raíz de una solicitud de propuesta legislativa de una Resolución del Parlamento (TAXE 2). Esta Directiva incluye la obligación de que los intermediarios, como asesores, abogados o asesores fiscales, informen de determinados acuerdos fiscales a las autoridades fiscales locales, que deben intercambiar automáticamente la información recopilada en toda la Unión. En diciembre de 2024 se presentó una nueva propuesta de reforma, la DAC 9 que tiene por objeto el intercambio de información de las cantidades pagadas por las empresas sujetas a la tributación mínima global (Pilar II).

Más allá de la transparencia, la Unión está trabajando para garantizar que las normas tributarias actuales sean adecuadas para la era digital. La transición a una economía digital ha dado lugar a una creciente desconexión entre el lugar donde se crea el valor y el lugar en el que se pagan los impuestos. Los debates sobre la modernización de la fiscalidad internacional de las empresas comenzaron hace una década en el G20, y han contado con el apoyo de la OCDE.

En marzo de 2018, la Comisión Europea propuso nuevas normas para garantizar una fiscalidad justa de las actividades digitales en la Unión. El paquete constaba de dos propuestas legislativas para 1) reformar las normas del impuesto sobre sociedades con el objetivo de gravar los beneficios cuando las empresas tengan una presencia digital significativa y 2) desarrollar un impuesto provisional para los ingresos procedentes de los servicios digitales (impuesto sobre los servicios digitales), que recibió el apoyo del

Parlamento.

Los debates en la OCDE continuaron en paralelo y, el 8 de octubre de 2021, los miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS (erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios) de la OCDE y el G20 llegaron a un acuerdo sobre un enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Habida cuenta de los avances realizados a escala mundial, las propuestas de la Comisión de 2018 se suspendieron. Si se alcanzan una solución y un acuerdo globales en estas negociaciones y estos se aplican efectivamente, las propuestas quedarían obsoletas.

El enfoque de dos pilares garantizará que las empresas multinacionales de mayor tamaño y rentabilidad estén sujetas a un tipo impositivo efectivo mínimo del 15 % y permitirá la reasignación de los beneficios a países de todo el mundo de la siguiente manera:

El Pilar Uno crea un nuevo nexo imponible para reasignar los beneficios empresariales al lugar de imposición en el que se crea el valor y se sitúan los clientes, independientemente de la presencia física en el país. Sobre esta base, la Comisión propuso el 22 de diciembre de 2021 «la próxima generación de recursos propios de la UE», que incluye un recurso propio equivalente al 15 % del porcentaje de los beneficios residuales de las empresas incluidas en el ámbito de aplicación, que deben reasignarse a los Estados miembros de la Unión. Las propuestas no incluyen detalles exhaustivos, sobre todo porque la OCDE sigue trabajando en aspectos prácticos de la concepción de los pilares. Sin embargo, en octubre de 2023, la OCDE publicó el Convenio Multilateral para aplicar el importe A del Pilar Uno. Dicho Convenio refleja el consenso actual alcanzado entre los miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20. Más recientemente, en febrero de 2024, el Marco Inclusivo publicó el informe sobre el importe B del Pilar Uno para simplificar las normas sobre precios de transferencia y armonizar los cambios a los comentarios del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. El Pilar Uno debe firmarse y solo entrará en vigor cuando al menos treinta territorios que representen una masa crítica de multinacionales incluidas en el ámbito de aplicación ratifiquen el Convenio Multilateral.

El Pilar Dos introduce un tipo impositivo efectivo mínimo global del 15 %, para lo cual la Comisión publicó, el 22 de diciembre de 2021, una propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales.

La Unión adoptó su Directiva sobre el Pilar Dos a finales de 2022 y en ella se obligaba a los Estados miembros a aplicar las normas a más tardar el 31 de diciembre de 2023

(sin embargo, algunos Estados miembros optaron por aplicar la excepción prevista en la Directiva sobre el Pilar Dos, lo que permite un retraso en la aplicación). La adopción de la Directiva implica que normas relativas al nivel mínimo de imposición han pasado a formar parte del Derecho de la Unión.

Por último, el Consejo actualiza periódicamente la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

C. La fiscalidad de las personas físicas

1. El impuesto sobre la renta

La fiscalidad de las personas físicas que reciben su salario o pensión en un Estado miembro, pero viven o tienen familiares a su cargo en otro Estado miembro, siempre ha sido una cuestión controvertida. Aunque, en general, se puede evitar la doble imposición mediante convenios bilaterales, todavía quedan por resolver cuestiones como las relativas a la aplicación de las diferentes formas de reducciones impositivas en el país de residencia a los ingresos recibidos en el país de empleo. Con el fin de garantizar la igualdad de trato entre trabajadores residentes y no residentes, la Comisión presentó una propuesta de Directiva sobre la armonización de las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta en relación con la libertad de circulación (COM(1979)0737), en virtud de la cual se habría aplicado el principio de imposición en el país de residencia. Tras el rechazo del Consejo, la propuesta se retiró, y la Comisión se limitó a publicar una Recomendación sobre los principios que deberían aplicarse al trato fiscal de los ingresos de no residentes. Además, se iniciaron procedimientos contra algunos Estados miembros por discriminación contra trabajadores no nacionales. El Tribunal de Justicia resolvió en 1993 (asunto C-112/91) que un Estado miembro no puede dispensar a los no nacionales procedentes de otro Estado miembro un trato menos favorable en relación con la recaudación de los impuestos directos que el dispensado a un nacional propio (véase el asunto C-279/93). En general, la integración en el ámbito de la fiscalidad directa de las personas físicas ha evolucionado, más que por propuestas legislativas, mediante resoluciones del Tribunal de Justicia, lo que se ha denominado armonización fiscal negativa. En octubre de 2017, el Consejo adoptó la Directiva (UE) 2017/1852 con el fin de mejorar los actuales mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición en la Unión Europea.

2. La fiscalidad aplicable a los intereses bancarios y de otro tipo pagados a no residentes

En principio, el contribuyente debe declarar los intereses que ha recibido. En la práctica, la libre circulación de capitales, junto con algún tipo de secreto bancario presente en algún Estado, ha mantenido las posibilidades de evasión fiscal. Algunos Estados miembros imponen una retención sobre los ingresos por intereses. En 1989, la Comisión propuso el establecimiento de un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses, fijado en un tipo del 15 %. Dicha propuesta se retiró y se sustituyó por una nueva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses, con un tipo del 20 %. Tras largas negociaciones, se llegó a un compromiso y se adoptó la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Posteriormente fue sustituida por la Directiva 2014/107/UE, más ambiciosa, que prevé, junto con la Directiva 2011/16/UE, un exhaustivo intercambio de información entre las administraciones tributarias. En junio de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso («FASTER») para que los procedimientos de retención en origen en la Unión sean más eficientes para los inversores transfronterizos y las administraciones nacionales. Propuesta que ha sido adoptada por el Consejo en diciembre de 2024.

D. Identificación de obstáculos fiscales para la armonización fiscal directa

En el ámbito de la imposición directa las autoridades comunitarias se decantaron por una estrategia de competencia fiscal. La adopción de esta estrategia es lógica si se tiene en cuenta que los Estados miembros han cedido su política monetaria a favor del BCE, que la política presupuestaria tiene una serie de limitaciones establecidas por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y que en el ámbito de los impuestos indirectos, dado el alto nivel de armonización conseguido, los países no pueden modificar unilateralmente muchos de los elementos de estos impuestos. Por ello, los Gobiernos nacionales se resisten a perder soberanía a favor de entidades supranacionales en lo que a los impuestos directos se refiere, reservándose así la posibilidad de introducir modificaciones normativas en ellos, para compensar posibles desequilibrios de sus economías internas.

Aun cuando, a nivel de imposición directa, los progresos alcanzados en el proceso de convergencia de los sistemas fiscales europeos son escasos, hay que destacar que

mientras en relación con el Impuesto sobre Sociedades sí se han presentado numerosas propuestas, no ha ocurrido lo mismo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo cual es hasta cierto punto lógico si tenemos en cuenta la mayor movilidad del factor capital frente a la del factor trabajo. Con fecha 20 de diciembre de 2010, la Comisión Europea publicó una Comunicación titulada "Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la Unión Europea", que expone con claridad los problemas fiscales más graves a los que se enfrentan los ciudadanos de la Unión Europea en situaciones transfronterizas, que siguen siendo los mismos a día de hoy, y que trata de resolver que la falta de armonización suponga obstáculos y barreras al mercado interior.

En lo que al Impuesto sobre Sociedades en concreto se refiere, la Comunicación citada, identificó los obstáculos que existen a la actividad económica transfronteriza, dificultando así la consecución de un verdadero Mercado Interior Único. La mayor parte de los problemas que los Servicios Técnicos de la Comisión señalaron se mantienen todavía hoy en día. Así, podemos destacar, entre otros, los siguientes:

1. La complejidad del sistema, que impone elevados costes de cumplimiento para los contribuyentes y de gestión para la Administración.

2. Las diferencias sustanciales existentes entre los países en cuanto a las normas a aplicar para determinar la Base Imponible del Impuesto (coeficientes y métodos de amortización, provisiones y gastos deducibles, compensación de pérdidas, cálculo de las plusvalías, tratamiento de la inflación, etc), lo que obliga a las empresas que operan a nivel internacional a tener que conocer las normativas vigentes en cada uno de los Estados en los que operan.

3. El sesgo normativo existente hacia la financiación empresarial vía endeudamiento, frente a la financiación propia.

4. Las diferencias existentes entre los Estados Miembros en relación con la compensación transfronteriza de pérdidas, que es considerada por parte de las empresas como uno de los principales inconvenientes que les impide beneficiarse plenamente del Mercado Interior.

5. Las diferencias entre los Estados Miembros en lo que a la utilización en la práctica de los precios de transferencia se refiere. En la mayoría de los casos la documentación requerida es muy amplia (generando unos costes de cumplimiento altos), y la discrecionalidad por parte de los Estados (las Administraciones apli-

can criterios diferentes) genera en la mayoría de las ocasiones incertidumbres a las empresas que los utilizan.

6. Los obstáculos existentes a las operaciones de reestructuración empresarial transfronterizas, y ello pese a la existencia de la Directiva europea sobre Fusiones y Escisiones. El régimen fiscal especial previsto en la citada Directiva no cubre a todas las empresas, no afecta a todos los impuestos y ocasiona elevados costes.

7. Facilitar la expansión internacional de las PYMES que, además de estar sometidas a elevados costes de cumplimiento y cargas administrativas, se ven más afectadas por los obstáculos existentes a la actividad transfronteriza, lo que desincentiva en muchas ocasiones la expansión de su actividad.

8. Los Convenios de Doble Imposición firmados bilateralmente entre Estados no eliminan en muchos casos la doble imposición, ni los supuestos de discriminación, y no ofrecen generalmente soluciones en operaciones en las que participan más de dos países.

Aunque en algunas ocasiones se ha señalado que la armonización de las normas contables solucionará muchos de los problemas a los que deben enfrentarse las empresas europeas, debe destacarse que, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente, gran parte de los obstáculos que existen a la actividad transfronteriza lo son por diferencias en las normativas fiscales aplicables para determinar la base imponible del impuesto, y una parte significativa de estas aún se mantienen.

Con el fin de eliminar los obstáculos que existen actualmente a la actividad transfronteriza, la Comisión Europea se decantó por una doble estrategia. Por un lado, a corto plazo, adoptar medidas puntuales en relación con los principales obstáculos fiscales que impiden a las empresas europeas desarrollar su actividad transfronteriza con normalidad. Y por otro lado, a más largo plazo, introducir una base imponible común a escala europea, para aquellas empresas que desarrollan su actividad a nivel internacional, dejando la soberanía a los Estados miembros en lo que a la fijación de los tipos impositivos se refiere.

La armonización fiscal de la imposición en el ámbito de la Unión Europea se ha venido realizando mediante los reglamentos y las directivas, pero en lo que se refiere a la armonización de la imposición directa ha aparecido lo que la doctrina llama armonización fiscal negativa. Que viene a significar que los últimos avances de la armonización

europea no se han debido a la aprobación de nuevas directivas ni a la publicación de nuevos reglamentos de carácter tributario, sino al uso progresivo que la jurisprudencia del Tribunal de justicia de la UE ha hecho de las libertades básicas (libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías) y de la cláusula o principio de no discriminación fiscal al juzgar asuntos relativos a normas tributarias nacionales.

11.1.3. La armonización del Derecho tributario procedimental

El Derecho de la Unión Europea también abarca medidas dirigidas a favorecer la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, para luchar contra el fraude mediante directivas y reglamentos de asistencia mutua o de cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros.

En primer lugar, la asistencia mutua comporta un conjunto de mecanismos, vías y acciones basadas en el intercambio de información, que permite la colaboración interadministrativa para liquidar y gestionar los tributos debidos en cualquiera de las Administraciones de la Unión Europea.

La Directiva 2010/24/ EU del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, obliga, en síntesis, a los Estados miembros a incorporar a sus legislaciones internas las normas necesarias para hacer efectivo:

1. La obligación de proporcionar a otro Estado miembro cualquier información pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos tributarios (con algunas excepciones, por ejemplo cuando la información pudiera atentar contra la seguridad o el orden público).

2. La obligación de proceder a la exigencia de los tributos de otro Estado miembro, utilizando para ello todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas del país de la UE requirente que sean aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares (o, defecto de ellos, las normas aplicables al Impuesto sobre la renta de las personas físicas). La Directiva establece algunas excepciones a esta obligación, como las referidas a deudas tributarias de escasa cuantía o de cierta antigüedad.

3. La adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias de otro Estado miembro, siempre que lo permita su legislación nacional.

Por último, debemos destacar los siguientes aspectos:

1. Toda la información y los documentos que se divulguen con arreglo a la Directiva que estamos resumiendo estarán cubiertos por el secreto oficial y gozarán de la protección otorgada por la legislación nacional del país de la UE receptor.
2. Los Estados miembros pueden modificar o retirar la solicitud de colaboración a la Administración tributaria de otro Estado miembro, indicando los motivos de su decisión.
3. Los litigios relacionados con las deudas tributarias, incluso los referidos a la validez de su notificación serán responsabilidad de los Estados miembros acreedores.
4. Los litigios relacionados con la validez de la notificación realizada por el Estado miembro requerido se someterán a las normas de este Estado.

España ha transpuesto en la Ley General Tributaria (LGT) los preceptos necesarios por medio del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre.

En segundo lugar, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, fue transpuesta a nuestra normativa por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que incorporó al Reglamento general de gestión e inspección un nuevo Título VI (artículos 198 a 207) bajo la rúbrica «Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua». En estos preceptos se contemplan tres tipos de información (previa solicitud de un Estado miembro, automática en relación con determinadas categorías de información y espontánea cuando se considere que puede ser útil para otro Estado miembro). Para cada una de estas tres modalidades de información existe un procedimiento que ahora no tiene sentido detallar. Solo destacaremos que, si bien la normativa española no lo dice expresamente, la Directiva señala que la información automática se referirá a las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio:

- Rendimientos del trabajo independiente (en nuestra terminología fiscal rendimientos de actividades económicas).

- Honorarios del director (debe entenderse que se refiere a los rendimientos de trabajo de alta dirección).
- Productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE, sobre el intercambio de información y otras medidas similares.
- Pensiones.
- Propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.
- Rentas de carácter financiero
- Informes país por país.
- Intermediarios fiscales
- Plataformas digitales
- Criptoactivos.
- Y en el futuro también el importe pagado en concepto del Pilar II, tributación mínima global.

12. Las Directivas en materia de imposición directa e indirecta, así como las relativas a los distintos procedimientos tributarios. Impacto en la normativa fiscal española

El art. 115 TFUE establece que "*el Consejo adoptará directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior*". La potestad tributaria queda como poder de los Estados miembros, aunque limitado por el Derecho comunitario originario y derivado.

En este caso, el art. 113 TFUE establece que el Consejo adoptará disposiciones de armonización por las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos. Esta armonización es necesaria para garantizar el funcionamiento del mercado interior.

Con este marco regulador básico se afronta por las instituciones comunitarias la armonización tanto de la imposición directa, como indirecta. En este último ámbito la armonización ha sido más importante, al considerar su mayor impacto en el mercado interior, y por la propia razón de ser original de la UE.

12.1. Directivas en el marco de la imposición directa

Un impuesto directo es un impuesto asociado directamente a una persona física o

jurídica, que se calcula y aplica sobre el capital total de la misma, o sobre sus ingresos globales en un determinado período de tiempo. Se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica: la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta. Gravan la riqueza en sí misma. Este impuesto es periódico, a veces coincide con el año natural, se devenga anualmente, sin perjuicio de la existencia de pagos fraccionados.

Directivas y propuesta de directivas, relacionadas con la imposición directa:

- Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. Introduce un tipo impositivo efectivo mínimo global del 15 %. La Directiva obliga a los Estados miembros a aplicar las normas a más tardar el 31 de diciembre de 2023 (sin embargo, algunos Estados miembros optaron por aplicar la excepción prevista en la Directiva sobre el Pilar Dos, lo que permite un retraso en la aplicación). La adopción de la Directiva implica que normas relativas al nivel mínimo de imposición han pasado a formar parte del Derecho de la Unión.

- En septiembre de 2023, la Comisión adoptó una propuesta titulada «Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (BEFIT)», que proporcionará un código normativo único en materia fiscal para las empresas de la Unión basado en una fórmula de reparto y una base imponible común. Reducirá los costes de conformidad para las empresas que operan en más de un Estado miembro y facilitará a las autoridades tributarias nacionales la determinación de los impuestos adeudados. Esta propuesta sustituye a las propuestas pendientes de la BICIS y la BICCIS. Tras su adopción por el Consejo, la propuesta debe entrar en vigor el 1 de julio de 2028. También en septiembre de 2023, la Comisión publicó otras dos propuestas de Directiva del Consejo: una sobre precios de transferencia y otra sobre un sistema de imposición en la sede para las pequeñas y medianas empresas. El Parlamento adoptó sus dictámenes sobre ambas propuestas en abril de 2024. Una vez que se adopten por el Consejo, las dos propuestas deben entrar en vigor en enero de 2026. No obstante, hoy en día, no ha habido muchos avances para su adopción. Cabe destacar que la propuesta de Directiva BEFIT no supone un cambio ni una armonización de tipos impositivos (los cuales siguen moviéndose en un amplio rango dentro de la propia UE), sino que la misma propone un sistema de cómputo común de la base imponible

a los efectos de que cada Estado Miembro aplique el tipo correspondiente. Según la Comisión Europea, la propuesta de Directiva busca introducir un marco común para el Impuesto sobre sociedades en la UE, que sustituya a las actuales 27 formas diferentes de determinar la base imponible para los grupos de empresas que tengan unos ingresos anuales consolidados superiores a 750 millones de euros. Un marco común que simplifique el entorno fiscal en el mercado interior, que cree condiciones de competencia equitativas, refuerce la seguridad jurídica, reduzca los costes de cumplimiento (calculada esta reducción en hasta un 65% de los mismos), anime a las empresas a operar a escala transfronteriza y estimule las inversiones y el crecimiento empresarial en la Unión. De aprobarse la Directiva en los términos propuestos actualmente, los países miembros de la UE deberán transponer la misma no más tarde del 1 de enero de 2028 de tal forma que las nuevas normas resulten de aplicación a partir del 1 de julio de 2028. Se propone que BEFIT resulte de aplicación a entidades residentes fiscales en la UE, incluyendo a los establecimientos permanentes en la UE, tanto aquellos con matriz europea como no europea. En cuanto al cálculo de la base imponible consolidada común se determinarán los «resultados fiscales preliminares» de cada entidad del grupo BEFIT. En línea con la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión («Directiva sobre el Impuesto Mínimo Global (Pilar Dos)»), el punto de partida para determinar el "resultado fiscal preliminar" de cada uno de los miembros del grupo BEFIT serán los estados financieros de cada una de las entidades que componen dicho grupo, elaborados con arreglo a la norma contable de la "entidad declarante"; esto es, con arreglo a la contabilidad de la empresa matriz última de la UE o de una entidad miembro designada del grupo BEFIT de la UE en el caso de matriz residente en estado tercero. Las normas contables bajo la que se elaborarán dichos estados financieros deberán ser normas contables aceptadas por la legislación europea, lo que supone que los mismos estén elaborados bajo principios contables nacionales generalmente aceptados (GAAP) por los Estados Miembros, o bien con base a las normas IFRS. Posteriormente, será necesario realizar ajustes a este resultado contable. No obstante, de acuerdo con la exposición de motivos de la propuesta de Directiva, el número de ajustes requeridos por BEFIT debería ser menor que los ajustes que requiere la Directiva sobre el Impuesto Mínimo Global (Pilar

Dos). Para la distribución se considerará el promedio de los "resultados fiscales preliminares" de los tres años fiscales anteriores. A la hora de realizar esta media de los tres años fiscales anteriores, para aquellos años en los que no estaba en vigor BEFIT, no sería necesario volver a calcular los resultados de las empresas del grupo BEFIT de acuerdo con dichas normas, sino que podrán utilizarse los resultados fiscales calculados de conformidad con las normas nacionales del impuesto sobre sociedades.

- Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Lo que pretende la Directiva Matriz Filial es eliminar la doble imposición jurídica y económica sobre dividendos entre personas jurídicas. La Directiva 2011/96 afecta únicamente a sociedades y sus vinculadas, y en concreto afecta a sociedades filiales y matrices que cumplan una serie de requisitos:

    1. En primer lugar, las dos sociedades tienen que tener una de las formas jurídicas previstas en el anexo de la Directiva. Habitualmente se trata de sociedades limitadas o anónimas, o su equivalente a las españolas, y están recogidas en el anexo.
    2. En segundo lugar, las sociedades tienen que tener el domicilio fiscal en un Estado Miembro, y tienen que estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades sin posibilidad de exención.
    3. Tiene que existir una participación mínima en el capital del 10%, que se puede sustituir por derechos de votos, y los Estados Miembros pueden obligar a que esa participación se mantenga por 2 años.

- Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Esta Directiva 2009 es resultado de un texto refundido de la anterior directiva del año 90. Se aplica fundamentalmente a operaciones de reestructuración empresarial.

- Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre so-

ciedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Esta directiva tiene una estructura muy similar a la matriz/filial, dedicándose sin embargo a intereses y canones o regalías.

12.2. Directivas en el marco de la imposición indirecta

El Impuesto indirecto grava la producción, el tráfico y el consumo. Es proporcional y su tipo no depende de las características personales del sujeto pasivo. Los impuestos indirectos más usuales son los que actúan sobre las ventas, sobre el valor añadido (IVA), sobre el consumo de artículos considerados de lujo o especiales y sobre las transmisiones de bienes inmuebles. Es un tipo de impuesto que permite su traslación a un tercero.

En relación con el *Impuesto sobre el volumen de negocios/IVA*, se pueden citar las siguientes directivas:

- Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación.
- Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del Impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes.
- Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 , por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido.

En relación con el *Impuesto sobre consumos específicos*, se pueden citar las siguientes directivas:

- Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo de 29 de julio de 2020, por la que se

modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

- Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida).
- Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.
- Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
- Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno.
- Directiva 92/83/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

En lo que se refiere a la *imposición sobre la concentración de capitales*:

- Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

En lo que concierne a las *franquicias fiscales para particulares, se pueden citar las siguientes directivas*:

- Directiva 2009/55/CE del Consejo, de 25 de mayo de 2009, relativa a las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro.
- Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países.
- Directiva 94/4/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se modifi-

can las Directivas 69/169/CEE y 77/388/CEE y por la que se aumentan el nivel de las franquicias para los viajeros procedentes de terceros países así como los límites para las compras libres de impuestos efectuadas durante viajes intracomunitarios.

- Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte.
- Tercera Directiva 78/1032/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes al régimen de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos aplicables al tráfico internacional de viajeros.

En lo que se refiere a los *Derechos de Aduanas*:

- El Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión.
- Reglamento de Ejecución (UE) 2023/1070 de la Comisión de 1 de junio de 2023 por el que se establecen las disposiciones técnicas para el desarrollo, el mantenimiento y la utilización de los sistemas electrónicos destinados al intercambio y al almacenamiento de información con arreglo al Reglamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) n.° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes y por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446.
- Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión.
- Reglamento delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015,

por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.

- Los tipos impositivos de los aranceles se regulan en un reglamento de la Comisión que se actualiza anualmente, el Reglamento del TARIC, y el más reciente es el 2016/1821.

12.3. Directivas en el marco de la lucha contra el fraude fiscal y cooperación administrativa.

Tenemos que referirnos también a los textos normativos comunitarios dedicados a la *lucha contra el fraude y la evasión fiscal y a la cooperación administrativa*:

- Reglamento (UE) 2024/1624 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2024, relativo a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.
- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Se encuentra vinculada al Plan de Acción BEPS y a la lucha contra el fraude fiscal. Establece un conjunto de medidas anti-elusión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.
- Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.
- • Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, (con las ocho modificaciones realizadas en los últimos tiempos) relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Regula el intercambio de información rogado, previa petición y automáticoo de distinta información fiscal, desde los Tax Rulings, a los informes país por país, pasando por los beneficiarios efectivos, criptoactivos, plataformas digitales, etc.

12.4. Impacto en la normativa fiscal española.

Como no podía ser de otra forma los Reglamentos y Directivas citados han tenido su impacto en la normativa española. Vamos a enumerar algunas de las normas, sin ánimo de ser exhaustivos, que se han visto modificadas como consecuencia de la labor normativa de las instituciones comunitarias, fundamentalmente las que se derivan de las directivas, por ser necesario su transposición.

De las 246 leyes aprobadas en España durante los 5 años de legislatura del Parlamento Europeo (2019-2024), 51 aplican reglamentos europeos o transponen directivas europeas en el ordenamiento jurídico español y otras 81 contienen referencias a recomendaciones, programas o iniciativas comunitarias.

Un 53,6% de las leyes aprobadas por las Cortes Generales españolas durante la IX legislatura de la Eurocámara, tienen origen en las instituciones europeas, según un análisis pormenorizado realizado por la Oficina del Parlamento Europeo en España.

1. La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Esta norma hay que situarla en el marco de la reforma del sistema tributario e incorpora diversas modificaciones en el ámbito de la imposición indirecta, en concreto en la norma reguladora del IVA y en la de Impuestos Especiales, con el objeto de adecuarlas, en mayor medida, a la normativa comunitaria, tratando de establecer un marco jurídico, más seguro, potenciando la lucha contra el fraude fiscal y, finalmente, flexibilizando y mejorando el marco fiscal de determinadas operaciones.

2. La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades llevó a cabo también una adaptación de la norma al Derecho de la UE. Dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las

rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

3. La Directiva matriz – filial opta por eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, eliminando la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz a través de dos posibilidades recogidas en el artículo 4, apartado 1: a) absteniéndose de gravar dichos beneficios en la sociedad matriz; o b) gravarlos, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonados por la filial, opción última por la cual se ha decantado España en la transposición de estas normas en los artículos 31, 32 y 100 de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades de 27 de noviembre.

4. El Capítulo VII del Título VII (artículos 76-89) de la Ley del Impuesto de Sociedades, sobre el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, transpone la Directiva 2009/133/CE.

5. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria toma en consideración distintas modificaciones dada la especial incidencia que en el ámbito de la fiscalidad tiene el Derecho de la Unión Europea, así como las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se procedió a la introducción de mecanismos y preceptos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para incrementar el grado de integración legal y efectividad del Derecho de la Unión Europea. También se tomó en consideración la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y las derivadas del Estándar común de comunicación de información.

Una vez que se desbloquee la situación de nuestro parlamento con total seguridad se producirá la trasposición de las Directivas relativas a intermediarios fiscales, resolución de litigios fiscales internacionales y medidas antielusión fiscal.

13. El Código Aduanero y otros impuestos aduaneros

13.1 Definición y ámbito objetivo.

La unión aduanera fue uno de los primeros logros de la Unión Europea (UE) y sigue siendo un activo fundamental en el entorno globalizado del siglo XXI. Los miembros de una unión aduanera se comprometen a aplicar los mismos aranceles a las importaciones procedentes del resto del mundo y a no mantener ningún arancel sobre sus intercambios internos. La UE cuenta con una unión aduanera altamente sofisticada, en la que ya se aplica un amplio conjunto de normas comunes tanto a las importaciones como a las exportaciones y se han suprimido por completo todos los controles entre sus miembros.

Los servicios de aduanas nacionales de los Estados miembros gestionan la unión aduanera sobre el terreno, como si fueran un único servicio. Los funcionarios de aduanas supervisan el tráfico de mercancías en la UE, tanto en sus fronteras exteriores, es decir, en puertos, aeropuertos y pasos fronterizos terrestres, como en el interior de su territorio

El Tratado de Roma de 1957 introdujo la unión aduanera como fundamento esencial de la Comunidad. En la actualidad, el artículo 28.1 TFUE recoge las disposiciones que regulan la libre circulación de mercancías. Dicho artículo dispone: "*La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto*

equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países."

Este artículo declara la importancia de la Unión aduanera y de sus principios básicos, los cuales son:

- La eliminación de obstáculos al comercio intracomunitario, y
- El establecimiento de un Arancel Aduanero Común en sus relaciones con terceros países.

Por lo tanto, una unión aduanera se produce cuando un grupo de países se asocian para mantener los mismos aranceles sobre las importaciones procedentes del resto del mundo y se comprometen a no aplicar derechos a los intercambios que realizan entre sí. Básicamente, tras el despacho de aduanas, las mercancías pueden circular libremente por el territorio de esos países.

Habría que distinguir las uniones aduaneras de los acuerdos de libre comercio, ya que estos últimos solo eliminan los derechos de aduana entre los países firmantes, sin que exista concertación alguna en cuanto a los derechos sobre las mercancías procedentes de otros países.

La unión aduanera vio la luz el 1 de julio de 1968. En esa fecha se suprimieron los derechos de aduana aún vigentes sobre los intercambios intracomunitarios y se introdujo el arancel aduanero común. Antes de esta fecha, se fueron eliminando progresivamente las fronteras, como por ejemplo, en 1944 cuando Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos establecieron la unión aduanera del Benelux y después en 1951, se unieron al Benelux Francia, Alemania e Italia para crear la Comunidad Europea del Carbón y del Acero

El 1 de mayo de 2016 entró en vigor el nuevo Código Aduanero de la Unión Europea, sustituyendo al Código Aduanero Modernizado, aprobado por el Reglamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008 que modificaba a su vez el que fue adoptado en 1992, el cual tuvo diversas modificaciones antes de esta. Con el nuevo Código Aduanero de la Unión (CAU) se inaugura un nuevo marco de relaciones entre las aduanas de la UE y los operadores económicos que efectúen operaciones de comercio exterior.

Los objetivos principales del CAU son establecer una legislación aduanera más uniforme y simple en Estados miembros de la Unión y crear un entorno electrónico real mediante el uso de las nuevas tecnologías en el intercambio de información, lo que se conoce como aduana electrónica. Otras novedades que presenta la nueva regulación

son: el régimen de garantías para el despacho, para el certificado de exportación autorizado y para el despacho centralizado en el espacio europeo, y la redenominación de los regímenes aduaneros.

El CAU, de entre todos los fines citados, tiene como objetivo principal la modernización, simplificación y armonización de los procedimientos y normativas aduaneras sin que se pierda el control del sistema. En el art. 1 del Reglamento (UE) n. 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, se estipula que el CAU se aplicará a todas las mercancías que sean introducidas en el territorio de la Unión o que salgan de éste, de manera uniforme en todo el territorio aduanero sin perjuicio del derecho, de los convenios internacionales, y de la distinta normativa de la Unión aplicable a otros ámbitos. Se prevé la aplicación de determinadas disposiciones fuera del territorio aduanero, siempre que existan normas específicas o convenios internacionales, tal como recoge el art. 1.2 del CAU. Se trata, en la práctica, de lograr una armonización de las normas procedimentales de aplicación en los Estados miembros.

Las autoridades aduaneras deberán supervisar las operaciones comerciales «comunitarias», siempre de manera acorde con la política comercial común y el resto del derecho comunitario. Los objetivos principales de las autoridades aduaneras son las recogidas en el artículo 3 del CAU:

a. Proteger los intereses financieros de la Unión y de sus Estados miembros;

b. Proteger a la Unión del comercio desleal e ilegal, apoyando al mismo tiempo las actividades comerciales legítimas

c. Garantizar la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes, y la protección del medio ambiente, actuando, cuando proceda, en estrecha cooperación con otras autoridades, y

d. Mantener un equilibrio adecuado entre los controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo.

Por otro lado, en el artículo 28.1 TFUE se establece la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros, indicando el artículo 31 del TFUE que el Consejo, a propuesta de la Comisión, fijará los derechos del arancel aduanero común. Dicho arancel aduanero común se establece por el Consejo con mayoría cualificada, mediante reglamento, y se aplica por las Administraciones de los Estados miembros, las cuales entregan la recaudación obtenida, salvo un pequeño porcentaje en concepto

de gastos de gestión, a la Comisión Europea, ya que los derechos de aduana son un recurso propio de la Unión Europea.

A efectos estadísticos, se integra en el arancel aduanero común la denominada Nomenclatura Combinada (NC), que es un sistema de clasificación de las mercancías basado en el sistema armonizado de la Organización Mundial de Aduanas y que añade subdivisiones propias denominadas subpartidas NC. Y basándose en la nomenclatura combinada, la Comisión establece un arancel integrado de aplicación denominado TARIC y que recoge a su vez subdivisiones comunitarias complementarias llamadas subpartidas TARIC, las cuales se utilizan para la denominación de las mercancías y su número de código, los tipos de derechos de aduana según el origen de las mercancías y las disposiciones de política comercial que sean de aplicación en cada caso.

Por otro lado, la declaración de las mercancías a la Administración de Aduanas competente se realiza a través de un Documento Único Administrativo (DUA), que también sirve para declarar el IVA a la importación, y en su caso a los Impuestos Especiales. La declaración puede admitirse sin comprobación, o a través de un control documental o del examen de las mercancías. En el caso de las importaciones, una vez admitida la declaración y realizado en su caso el control documental y físico, se devenga el derecho aduanero, cuyo pago es condición necesaria para el levante de la mercancía. A partir de ese momento, la mercancía pasa a considerarse en libre práctica, de acuerdo al artículo 29 del TFUE, lo que supone que se convierte en una mercancía comunitaria y que puede circular libremente dentro del territorio aduanero de la UE.

Por último, debe hacerse referencia al artículo 28.1 del TFUE, relativo a las exacciones de efecto equivalente. Para definir dichas exacciones de efecto equivalente habría que acudir a la jurisprudencia que lo identifica como cualquier derecho, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, establecido unilateralmente, en el momento de la importación o posteriormente, que grave específicamente un producto procedente de otro Estado, y que tenga la misma incidencia sobre la libre circulación de mercancías que un derecho de aduana. Por lo tanto, al estar prohibidos los derechos de aduanas entre los Estados miembros, y al poder considerarse estas exacciones de efecto equivalente como un derecho de aduana, quedan prohibidas.

El más importante de los impuestos aduaneros es el derecho (en realidad derechos) de importación, tributo que se exige por la entrada de mercancías en el territorio aduanero comunitario.

Además de los derechos de importación en sentido estricto, se pueden encontrar otras figuras tributarias:

a. Los regímenes aduaneros suspensivos. En realidad no son un tributo, sino ciertas situaciones en las que se pueden encontrar las mercancías durante las cuales no se exigen los impuestos aduaneros. Una vez que las mercancías dejan de estar en tal situación especial, bien se someten al impuesto ordinario, o bien salen definitivamente del espacio aduanero comunitario sin devengo de tributo alguno.

b. Las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la importación exigibles en el marco de la política agrícola común. Son tributos que, con diversos procedimientos, pretenden proteger los productos agrarios de la Unión Europea frente a los precedentes de países terceros.

c. Los derechos antidumping y antisubvención. Son tributos que se exigen en diversas modalidades para hacer frente a políticas de fomento desarrolladas por países terceros respecto de sus propias mercancías. El establecimiento de estos derechos, realizado por la Unión Europea, exige un procedimiento complejo que se inicia siempre a instancia de las personas que se sientan perjudicadas por la política de precios dumping o de subvenciones llevada a cabo por terceros países.

d. Las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la exportación previstos en el marco de la política agraria común. Son muy extraños y pretenden desincentivar la exportación de ciertos productos agrícolas en que la Unión Europea es deficitaria.

e. Los derechos menores. Se conocen con ese nombre ciertos ingresos (fundamentalmente con naturaleza de tasas) que se obtienen como consecuencia del tráfico comercial internacional (derechos de almacenaje y depósito, multas, etc).

13.2. El proceso de despacho aduanero.

Abarca una serie de pasos que son los siguientes:

Primer paso: La Autorización de Despacho Aduanero.

Documento mediante el cual un importador o exportador autoriza a un Representan-

te Aduanero a presentar en su nombre una o varias declaraciones aduaneras.

Esta autorización supone, además, la representación ante inspecciones aduaneras, procedimientos de disconformidad con la clasificación arancelaria, solicitudes de devolución de ingresos indebidos, actuación en procedimientos sancionadores, etc.

Segundo Paso: La Declaración Sumaria

Las mercancías entran en el territorio aduanero a través de un medio de transporte internacional. El transportista esta obligado a declarar la entrada de estas mercancías a la Aduana, mediante la Declaración sumaria.

La declaración debe hacerla:

- La persona que ha transportado las mercancías a la Unión Europea, o
- La persona responsable de su transporte ulterior, o
- La naviera, o el representante de cualquiera de los mencionados anteriormente.

Después de la presentación y depósito de la declaración sumaria, las mercancías permanecerán en almacenamiento provisional (ADT) hasta que se les asigne un destino aduanero. Mientras dure el almacenamiento provisional, no podrán retirarse, abrirse o examinarse las mercancías sin permiso de las autoridades aduaneras y sólo podrán manipularse de manera que se mantengan en el mismo estado, sin cambios. Pueden almacenarse solamente en lugares autorizados por las autoridades aduaneras denominados "almacenes de depósito temporal".

Tercer Paso: Controles para aduaneros

La mercancía puede permanecer en "deposito temporal" a la espera de ser revisadas por las autoridades aduaneras, para comprobar que corresponden con lo declarado y para verificar que se ajustan a las medidas de política comercial establecidas por la Unión Europea.

Cuarto Paso: Declaración Única Administrativa (DUA)

Una vez realizada la declaración de aduana (DUA) y asignado un régimen aduanero, debe procederse al pago de los derechos y demás impuestos (IVA e Impuestos Especiales) correspondientes según la base de la liquidación.

13.3. El nuevo Código Aduanero

El 1 de mayo de 2016 comenzó la aplicación de las disposiciones sustantivas del nuevo código aduanero de la UE, denominado Código Aduanero de la Unión («CAU»), aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013. La normativa básica contenida en los 288 artículos del CAU se complementa con los siguientes actos de desarrollo y ejecución aprobados recientemente por la Comisión (a cuyo desarrollo se debe el periodo de casi tres años desde la aprobación hasta la efectiva aplicación del CAU):

- Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU y que contiene normas de desarrollo de determinadas disposiciones de dicho código; y
- Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del CAU, pensadas para garantizar unas condiciones consistentes y sistemáticas para su implementación en los distintos Estados miembros.

Como veremos, una buena parte de las modificaciones introducidas por el CAU implican la creación e implementación de sistemas informáticos uniformes en todos los Estados miembros, que se efectuará gradualmente hasta el 2020. Hasta entonces, a la normativa anterior se sumará la Decisión de Ejecución (UE) 2016/578 de la Comisión, de 11 de abril, que establece el Programa de Trabajo relativo al desarrollo y la implantación de los sistemas electrónicos previstos en el CAU, y el Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015, que establece las normas transitorias para la aplicación del CAU mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes.

Con la entrada en vigor del CAU, se deroga el primer código aduanero, el Código Aduanero Comunitario («CAC») aprobado por el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre, con sus actos modificativos y disposiciones de desarrollo. Ese primer código refundía, por primera vez desde la creación de la unión aduanera en 1968, las normas del derecho aduanero dispersas por entonces en numerosos reglamentos y directivas, e integraba los regímenes aduaneros que se venían aplicando por separado en los Estados miembros durante la década de los ochenta.

Aunque desde 1992 el CAC se ha ido modificando en varias ocasiones con intención de adaptarlo a los cambios económicos y jurídicos que han ido produciéndo-

se (modificaciones como las del Reglamento n.º 648/2005 y el Reglamento (CE) n.º 450/2008 que reflejaban importantes cambios legales, como la expiración del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero o la entrada en vigor del Convenio de Kioto revisado), la creación de un entorno jurídico moderno para las aduanas europeas requería una revisión a fondo de las disposiciones aduaneras vigentes.

El CAU pretende simplificar y facilitar el comercio, reducir los costes asociados al cumplimiento de obligaciones formales para los negocios y racionalizar los procedimientos aduaneros a nivel europeo en todas las administraciones tributarias de los Estados miembros y aplicar comunicaciones electrónicas entre todas las partes involucradas, los operadores económicos, las autoridades aduaneras y la Comisión Europea. En esencia, el CAU da un marco moderno para las aduanas y el comercio.

Las modificaciones introducidas por el CAU crean un entorno moderno para las aduanas europeas. Algunos de estos cambios suponen una simplificación y refundición de la normativa, otros muchos suponen un cambio radical en la forma de operar en la aduana que conocíamos hasta ahora. En líneas generales, podemos decir que los cambios introducidos por el CAU, junto con su normativa de desarrollo y ejecución, pretenden:

- racionalizar y simplificar la normativa y procedimientos aduaneros, facilitando transacciones económicas más eficientes;
- completar la transición hacía un entorno sin soporte en papel de las aduanas europeas, creando un entorno completamente electrónico e interoperable;
- ofrecer mayor seguridad jurídica a los operadores económicos y uniformidad en la aplicación de la normativa aduanera; -
- reforzar las ventajas para los operadores económicos cumplidores y fiables. Evidentemente, el análisis detallado de todos los cambios contenidos en los cinco textos legales comunitarios que conforman el nuevo marco jurídico de la unión aduanera y que se irán implementando gradualmente hasta el 2020 excede de un foro como este.

Desde el punto de vista de aplicación de la normativa aduanera, el CAU se presenta como un texto mucho más simple, unificado y accesible y también proporciona mayor seguridad a los consumidores europeos. El CAU refuerza significativamente la cooperación entre las autoridades aduaneras de los Estados miembros y unifica su acción, frente a posibles situaciones de fraude o amenazas a la seguridad.

13.4. Hacia la reforma integral de la Unión Aduanera de la UE

El día 17 de mayo de 2023, la Comisión presentó una serie de propuestas para reformar la Unión Aduanera de la UE que ha estado vigente desde su creación en 1968.

La reforma responde a las actuales presiones a las que se ven sometidas las aduanas de la UE, en particular, el incremento de los volúmenes comerciales, especialmente en el comercio electrónico, el número creciente de estándares comunitarios que deben aplicarse en frontera y las cambiantes realidades y crisis geopolíticas.

Las medidas propuestas presentan una visión de las aduanas basada en los datos, que simplificarán los procesos aduaneros para las empresas, especialmente para los operadores más fiables. Adoptando la transformación digital, la reforma reducirá las gestiones en los procedimientos aduaneros, sustituyendo las declaraciones tradicionales por un enfoque de la supervisión de las importaciones, basada en los datos. Al mismo tiempo, las autoridades aduaneras dispondrán de las herramientas y los recursos necesarios para evaluar adecuadamente y detener las importaciones que planteen riesgos reales para la UE, sus ciudadanos y su economía.

Una nueva Autoridad Aduanera de la UE supervisará el Centro de Datos Aduaneros de la UE que actuará como motor del nuevo sistema. Con el tiempo, el Centro de Datos sustituirá a la actual infraestructura informática aduanera de los Estados miembros de la UE, ahorrándoles, según las previsiones, alrededor de 2.000 millones de euros al año en costes de funcionamiento. La nueva Autoridad también contribuirá a mejorar el planteamiento de la UE en materia de gestión de riesgos y controles aduaneros.

En conjunto, el nuevo marco debe preparar a las aduanas de la UE para una era más ecológica y digital y contribuirá a un mercado único más seguro y competitivo. Al mismo tiempo la reforma trata de simplificar y racionalizar los requisitos de información aduanera para los operadores, por ejemplo, reduciendo el tiempo necesario para completar los procesos de importación, proporcionando una única interfaz europea y facilitando la reutilización de los datos.

En la Unión Aduanera de la UE reformada, que estamos explicando, las empresas que deseen introducir mercancías en la UE podrán registrar toda la información sobre sus productos y cadenas de suministro en un único entorno en línea: el nuevo Centro de Datos Aduaneros de la UE. Esta tecnología recopilará los datos facilitados por las empresas y -mediante *machine learning*, inteligencia artificial e intervención humana proporcionará a las autoridades una visión completa de las cadenas de suministro y el

movimiento de mercancías.

Al mismo tiempo, las empresas solo tendrán que interactuar con la interfaz cuando presenten su información aduanera y únicamente tendrán que presentar los datos una vez para múltiples envíos. En los casos en que los procesos empresariales y las cadenas de suministro sean completamente transparentes, los operadores más fiables (operadores de "confianza y verificación") podrán poner en circulación sus mercancías en la UE sin ninguna intervención aduanera activa. La categoría denominada *Trust & Check* refuerza el ya existente programa de Operadores Económicos Autorizados (OEA) para operadores de confianza.

Esta cooperación con las empresas constituye una nueva herramienta de apoyo a las empresas de la UE, al comercio y a la autonomía de la UE. El Centro de Datos Aduaneros de la UE permitirá importar mercancías a la UE con una intervención aduanera mínima, sin comprometer los requisitos de seguridad, protección o lucha contra el fraude.

De acuerdo con las propuestas, el Centro de Datos se abrirá para los envíos de comercio electrónico en 2028, seguido (de forma voluntaria) por otros importadores en 2032, lo que supondrá ventajas y simplificaciones inmediatas. Los operadores de *Trust & Check* también podrán despachar todas sus importaciones con las autoridades aduaneras del Estado miembro en el que tengan su sede, independientemente del lugar de entrada de las mercancías en la UE. En 2035 se evaluará si esta posibilidad puede ampliarse a todos los operadores cuando el *Hub* sea obligatorio a partir de 2038.

El nuevo sistema propuesto ofrecerá a las autoridades aduaneras una visión de conjunto de las cadenas de suministro y de los procesos de producción de las mercancías que entran en la UE. Todos los Estados miembros tendrán acceso a los datos en tiempo real y podrán poner en común la información para responder de forma más rápida, coherente y eficaz a los riesgos.

En cuanto al uso de la inteligencia artificial, se dedicará al análisis y supervisión de los datos y predecir problemas antes incluso de que las mercancías hayan iniciado su viaje a la UE. Esto permitirá a las autoridades aduaneras de la UE concentrar sus esfuerzos y recursos donde más se necesitan: para impedir la entrada en la Unión de mercancías peligrosas o ilegales y para hacer cumplir el creciente número de normas europeas, que prohíben determinadas mercancías que van en contra de los valores europeos, como, por ejemplo, el cambio climático, la deforestación o el trabajo forzado. También contribuirá a garantizar la correcta recaudación de los derechos e impuestos, en beneficio de los presupuestos nacionales y de la UE.

Para ayudar a los Estados miembros a dar prioridad a los riesgos adecuados y coor-

dinar sus controles e inspecciones -especialmente en tiempos de crisis-, la información y los conocimientos especializados se pondrán en común y se evaluarán a escala de la UE a través de la nueva Autoridad Aduanera de la UE, que actuará sobre la base de los datos facilitados a través del Centro de Datos Aduaneros de la UE. El nuevo régimen mejorará sustancialmente la cooperación entre las aduanas y las autoridades encargadas de la vigilancia del mercado y de la aplicación de la ley a nivel nacional y de la UE, mediante el intercambio de información a través del futuro Centro de Datos Aduaneros.

La reforma prevista convertirá a las plataformas en línea en agentes que garantizarán que las mercancías vendidas en la UE cumplan con todas las obligaciones aduaneras. Se trata de un cambio importante con respecto al sistema aduanero actual, que hace recaer la responsabilidad en el comprador y en los transportistas. Las plataformas serán responsables de garantizar que los derechos de aduana y el IVA se paguen en el momento de la compra, por lo que los consumidores ya no se verán afectados por gastos ocultos o papeleo inesperado cuando llegue el paquete.

Al mismo tiempo, la reforma suprimirá el actual umbral por el que las mercancías por valor inferior a 150 euros están exentas de derechos de aduana, muy explotado por los defraudadores. En la actualidad, hasta el 65% de los paquetes de este tipo que entran en la UE están infravalorados para evitar los derechos de aduana.

La reforma también simplifica el cálculo de los derechos de aduana para las mercancías de poco valor compradas fuera de la UE, reduciendo a sólo cuatro, los miles de categorías posibles de derechos de aduana en la actualidad. Así será más fácil calcular los derechos de aduana de los paquetes pequeños, lo que ayudará tanto a las plataformas como a las autoridades aduaneras a gestionar mejor los mil millones de compras de comercio electrónico que entran en la UE cada año. También eliminará las posibilidades de fraude. Se espera que el nuevo régimen de comercio electrónico, hecho a medida, genere unos ingresos aduaneros adicionales de 1.000 millones de euros al año.

14. El concepto de medida de efecto equivalente. Jurisprudencia relevante.

14.1 Concepto de medidas de efecto equivalente.

La prohibición de las medidas de efecto equivalente (MEE, en adelante) a restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación, regulada en los artículos 34-37 TFUE, constituye uno de los instrumentos jurídicos primordiales para la consecución de la libre circulación de mercancías en el mercado único europeo. Como estos preceptos son directamente aplicables, el TJUE y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros han sido preferentemente los encargados de su aplicación, que ha generado uno de los más importantes bloques de jurisprudencia del TJUE.

El TFUE no determinaba el concepto de MEE y el TJUE tuvo que dar una definición del mismo en la *sentencia Dassonville*. Esta definición fue bastante extensiva y ello ha provocado que sean consideradas MEE reglamentaciones comerciales de los Estados miembros sin efectos proteccionistas, pero que obstaculizaban de forma indirecta y escasa el comercio intracomunitario.

Los artículos 34 y 35 prohíben, respectivamente, las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación. Las excepciones a estas prohibiciones se recogen en el artículo 36, que permite a los Estados la adopción de medidas nacionales contrarias a los artículos 34 y 35, si van destinadas a proteger determinados intereses sociales (orden público, salud pública, vida de los animales y vegetales o propiedad intelectual y comercial). Además, la jurisprudencia del TJUE ha desarrollado la teoría de las exigencias imperativas para justificar la compatibilidad

con el artículo 36 de normas nacionales restrictivas del comercio, pero orientadas a la protección de intereses sociales no contemplados.

Según la fórmula *Dassonville*, la existencia de una MEE requiere la concurrencia de los dos elementos siguientes: medida estatal («reglamentación comercial de los Estados miembros») y efecto restrictivo de la misma sobre los intercambios Íntracomunitarios («susceptible de obstaculizar directa o indirectamente, real o potencialmente el comercio intracomunitario»).

El término «medida» es interpretado extensivamente, ya que incluye los siguientes tipos de comportamientos estatales restrictivos de los intercambios intracomunitarios: — Disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros. — Prácticas administrativas, definidas por la Directiva 70/50 como «cualquier comportamiento de una autoridad pública uniforme y regularmente observado» — Cualquier acto o comportamiento de una autoridad pública, incluidas las incitaciones, a las que la Directiva 70/50 define como cualquier comportamiento dimanante de una autoridad pública que, sin obligar jurídicamente a sus destinatarios, les induce a actuar de una determinada forma. — La jurisprudencia de los tribunales nacionales.

Los actos potencialmente generadores de MEE pueden emanar de todos los órganos del Estado, tanto centrales, como federales, regionales y municipales, así como de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

Por último, las normas adoptadas por las instituciones comunitarias en materia de producción y comercialización de mercancías tampoco pueden, según la jurisprudencia del TJUE, crear obstáculos a la libre circulación de mercancías. Sin embargo, esta limitación no es tan estricta como la que se aplica a los Estados miembros.

El único dato que los artículos 34 y 35 TFUE daban de la noción de MEE es que se trataba de una categoría residual de obstáculo a la libre circulación, que debían ser equivalentes a los de una restricción cuantitativa. Como el efecto de ésta es la restricción del comercio intracomunitario, la sentencia *Dassonville* consideró necesario que una medida estatal tuviera un efecto restrictivo sobre el comercio intracomunitario directo o indirecto, real o potencial.

Se trata de una concepción muy amplia de este requisito del efecto restrictivo sobre el comercio, porque cualquier reglamentación comercial ejerce, en principio, un mayor o menor efecto restrictivo sobre los intercambios por el simple hecho de sujetar la producción y comercialización de mercancías a normas jurídicas. Por tanto, toda norma nacional reguladora de la actividad comercial puede ser englobada por la definición de MEE de la sentencia *Dassonville* y puede cuestionarse su compatibilidad con la prohi-

bición de los artículos 34 ó 35 del TFUE. El peligro es que estos preceptos acaben por impedir a los Estados miembros la adopción, en defecto de armonización comunitaria, de normas reguladoras de la actividad comercial, destinadas a proteger determinados intereses sociales.

Se trata de reglamentaciones comerciales que, de hecho o de derecho, se aplican únicamente a las importaciones o que imponen a las mercancías importadas unas condiciones de comercialización distintas y más onerosas que las exigidas a la producción nacional.

Los avances en el proceso de construcción del mercado común hicieron que pronto se cuestionara ante el TJUE la inclusión en la fórmula *Dassonville* de reglamentaciones que se aplicaban por igual a la producción nacional y a las importaciones, pero que beneficiaban a los productos nacionales. El carácter proteccionista de estas medidas se aprecia al comparar los efectos que su aplicación produce en las importaciones y en la producción nacional. Son normas indistintamente aplicables a una y a otra, pero que, al adoptarse en función de los hábitos nacionales de producción, suponen un obstáculo adicional para la comercialización de las mercancías importadas.

También la jurisprudencia ha catalogado de MEE a las medidas indistintamente aplicables y no proteccionistas pero con efectos restrictivos. En efecto, la sentencia *Cinéthéque* establece que las medidas indistintamente aplicables y sin efectos proteccionistas, pero que obstaculizan el comercio intracomunitario, constituyen MEE en el sentido de la fórmula *Dassonville*. En el asunto *Cinéthéque* se cuestionaba la compatibilidad con los artículos 30 y 36 del Tratado CEE de una reglamentación francesa que, con objeto de proteger la producción cinematográfica, establecía un escalonamiento entre los diversos medios de difusión de las películas. De esta forma, se prohibía la comercialización en Francia de las películas mediante cintas de video hasta que no hubiese transcurrido un plazo de un año desde el comienzo de su proyección en salas de cine. Como los demás Estados miembros no tenían una reglamentación similar, la norma francesa creaba un obstáculo a la libre circulación intracomunitaria de películas grabadas en cintas de video.

Estos razonamientos de la sentencia *Cinéthéque* han sido aplicados por el TJUE en una abundante jurisprudencia posterior, que considera como MEE las normas nacionales indistintamente aplicables y no proteccionistas, pero generadoras de obstáculos en el comercio intracomunitario. El bloque jurisprudencial inspirado en el asunto *Cinéthéque* agrupa sentencias relativas a reglamentaciones nacionales de diverso tipo, que pueden clasificarse de la forma siguiente:

i. Medidas nacionales neutras, cuyo efecto restrictivo proviene de su disparidad con las de otros Estados miembros. Estas reglamentaciones nacionales analizadas por el TJUE se refieren básicamente a las modalidades de venta o a los métodos de promoción de ventas de las mercancías.

ii. Reglamentaciones nacionales neutras, cuyo efecto restrictivo no depende de la disparidad con las de otros Estados miembros.

iii. Medidas neutras con un efecto tenue sobre el comercio intracomunitario. Se trata de las normas nacionales relativas a la apertura de los comercios minoristas en domingo.

Con la jurisprudencia *Cinéthéque*, lo que se realiza es una comparación de los mercados nacionales entre sí y no una comparación entre la producción nacional y las importaciones con objeto de averiguar el carácter proteccionista o no de la reglamentación nacional en cuestión. Si de esa comparación entre los mercados nacionales resulta que una determinada reglamentación comercial restringe de alguna forma la accesibilidad de ese mercado para los productos comercializados en otros Estados miembros, dicha reglamentación constituirá una MEE con independencia de su carácter discriminatorio o proteccionista. Con esta nueva jurisprudencia la noción de MEE de la sentencia *Dassonville* se extiende de forma desmesurada ya que cualquier reglamentación comercial de un Estado miembro, que difiera de la de los otros Estados, crea un obstáculo técnico que compartimenta el mercado nacional y lo impermeabiliza frente al acceso de productos comercializados legalmente en otros Estados.

14.2 Excepciones fundadas en el artículo 36 TFUE

El artículo 36 establece, en ausencia de armonización comunitaria, una reserva de competencia en favor de los Estados miembros que les permite adoptar y mantener reglamentaciones, constitutivas de MEE, con objeto de proteger el orden público, la moralidad y seguridad públicas, la salud y vida de las personas y animales, la preservación de los vegetales, la protección del patrimonio histórico, artístico o arqueológico, y la propiedad industrial y comercial.

i. Se aplica a todo tipo de reglamentaciones generadoras de MEE, ya sean distinta o indistintamente aplicables.

ii. Se interpreta restrictivamente por tratarse de una excepción a un principio fun-

damental del Tratado, como es la libre circulación de mercancías. Por ello, la lista de intereses protegidos no es ampliable.

iii. El TJUE aplica el artículo 36 a través de una apreciación de los intereses en juego, con la que sopesa el interés comunitario en el mantenimiento de una circulación intracomunitaria de mercancías libre de restricciones y los intereses de los Estados miembros en asegurar, en ausencia de normativa comunitaria, la protección de los bienes de interés general señalados en el artículo 36. Este «balancing test» se objetiva mediante la utilización del principio de proporcionalidad, en virtud del cual se consideran injustificadas las reglamentaciones nacionales que utilizan unos medios más restrictivos de los intercambios intracomunitarios que los estrictamente necesarios para conseguir el objetivo perseguido.

14.3 Excepciones fundadas en la *rule of reason*

La definición extensiva de la noción MEE en la sentencia *Dassonville* y la interpretación estricta de las excepciones del artículo 36 suponían una reducción drástica de las competencias de los Estados en materia comercial, que les dificultaba la adopción de normas para salvaguardar determinados intereses sociales. Esta pérdida de competencias de los Estados miembros no se vio acompañada por la adopción de una normativa comunitaria capaz de hacer frente a la necesidad de protección de estos intereses. Por tanto, era necesario que los Estados, hasta que no se desarrollase la normativa comunitaria, pudieran continuar adoptando reglamentaciones destinadas a asegurar esta protección, pese a sus efectos restrictivos sobre la libre circulación de mercancías.

Para conseguir este objetivo, el TJUE no recortó la extensión de la noción de MEE ni interpretó de forma extensiva las excepciones del artículo 36, sino que utilizó una técnica jurisprudencial anglosajona, la «*rule of reason*, para permitir que los Estados continuasen adoptando reglamentaciones destinadas a la protección de determinados intereses, aunque creasen MEE. Esta «*rule of reason*» se estableció en la sentencia *Cassis de Dijon* mediante la doctrina de las exigencias imperativas y como aclaró el TJUE en la sentencia *Souvenirs Irlandeses*, se aplica en el marco del artículo 34 del Tratado y no constituye una ampliación de las excepciones previstas en el artículo 36. En lo que respecta a la aplicación de esta «*rule of reason*», hay que tener en cuenta las siguientes pautas establecidas por la jurisprudencia del TJUE:

i. Sólo es aplicable para justificar las MEE creadas por reglamentaciones naciona-

les indistintamente aplicables a productos nacionales e importados, pero no las originadas por las medidas nacionales discriminatorias.

ii. La jurisprudencia del TJUE ha ido reconociendo los intereses que pueden ser considerados como exigencias imperativas, por lo que no existe una lista cerrada y exhaustiva de los mismos. Entre ellos se encuentran la protección de la cultura en general, objetivos legítimos de política económica, tales como la mejora de las condiciones laborales de los trabajadores o un reparto de las horas de trabajo adaptado a las particularidades socioculturales nacionales o regionales, la protección del medio ambiente o la salvaguardia de los intereses de los consumidores.

iii. El TJUE realiza un «*balancing test*» para la aplicación de las exigencias imperativas similar al del artículo 36, usando el principio de proporcionalidad como elemento reductor de la discrecionalidad judicial.

15. Los instrumentos normativos de carácter fiscal pertenecientes al Derecho complementario de la UE

De aludirse a un tercer sustrato de fuentes del Derecho de la UE, caracterizadas por ser un grupo heterogéneo, cuya unidad viene dada por su carácter negativo, no son Derecho originario ni derivado, sino Complementario en el que se incluyen dos grandes grupos de normas: las que se inscriben en el marco del Derecho Internacional, y las que abarcan la jurisprudencia, los principios del derecho y la costumbre.

Fuentes del Derecho Internacional:

- Acuerdos concluidos entre sí por los Estados Miembros: cooperación entre Estados.
- Acuerdos celebrados por los representantes de los Gobiernos de los Estados Miembros reunidos en Consejo.
- Declaraciones, resoluciones y tomas de posición adoptadas de común acuerdo por los Estados Miembros.
- Acuerdos concluidos por las Uniones con terceros.

Fuentes no escritas del Derecho de la UE:

- Los principios generales del Derecho: cabe distinguir entre los principios "cons-

titucionales" del sistema, que son los principios reconocidos en los tratados constitutivos, posición desde la que informan todo el ordenamiento comunitario (principios de atribución, subsidiariedad, proporcionalidad, no discriminación…) y los principios generales que carecen de formulación normativa concreta, pero que reconoce el TJUE, detraídos del Derecho Internacional Público, de los ordenamientos internos o de las exigencias mismas del Derecho Comunitario.

- La costumbre: como instrumento de producción normativa resulta discutible su presencia en el sistema comunitario. No está prevista en los Tratados y, hasta el momento no está referida por el TJUE. Hay autores que han pretendido la utilidad de la costumbre como elemento de juridificación de ciertas prácticas institucionales o como asiento de actos jurídicos que encuentran un difícil acomodo en las categorías del sistema comunitario.
- La Jurisprudencia: el valor de la jurisprudencia del TJUE. Reviste especial importancia la resolución de cuestiones prejudiciales a instancia de los tribunales nacionales.

En el sentido estricto del término, el Derecho de la UE se compone de los Tratados constitutivos (Derecho primario) y de las normas contenidas en los actos aprobados por las instituciones europeas en aplicación de dichos Tratados (Derecho derivado, es decir, los reglamentos, las directivas, etc.) pero en sentido amplio, el Derecho de la UE engloba el conjunto de las normas de Derecho aplicables en el Ordenamiento jurídico de la UE.

Por tanto, se trata también de los derechos fundamentales, los principios generales del Derecho, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE, el Derecho que se derive de las relaciones exteriores de la UE y el Derecho complementario originado en los actos convencionales celebrados entre los países de la UE para la aplicación de los Tratados, puesto que este Derecho complementario es aquel conjunto de fuentes convencionales cuyo origen se encuentra en los acuerdos interestatales.

En los ámbitos de competencia nacional exclusiva, en los que las instituciones de la UE no pueden intervenir, se considera Derecho de la UE a los acuerdos concluidos entre los Estados miembros para regular cuestiones estrechamente relacionadas con las actividades de las Comunidades Europeas (como por ejemplo los acuerdos interestatales de los Estados miembros destinados al intercambio de información fiscal).

El Derecho europeo complementario puede considerarse formado por los tratados

internacionales suscritos entre Estados miembros, los acuerdos y decisiones de los representantes de los países miembros reunidos en el seno del Consejo y los tratados internacionales concluidos entre la Unión y terceros países, en necesaria concordancia con el resto del ordenamiento de la Unión europea y, de forma muy singular, con su Derecho primario.

Dicho esto bien pueden ser instrumentos normativos de carácter fiscal los convenios del Consejo y acuerdos (tratados en sí mismos) económico-comerciales firmados entre la UE y terceros países (como por ejemplo los recientes acuerdos suscritos con Canadá y Estados Unidos o con Mercosur), los acuerdos de intercambio de información entre países europeos en materia fiscal (como los firmados con Andorra, Mónaco, Liechtenstein y Suiza), los distintos convenios (como el Convenio 90/436 sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas) o los acuerdos de los representantes de los Estados Miembros en el Consejo (actualmente existen códigos de conducta en materia fiscal que vinculan a todos los países miembros, pero no dejando de ser un compromiso político que no influye ni en los derechos ni en las obligaciones de los Estados Miembros ni en sus competencias o las de la Unión, siendo su objetivo principal evitar la competencia desleal y mejorar la transparencia -Código de conducta sobre la fiscalidad del beneficio empresarial y las ayudas de Estado-).

También se han realizado Foros conjuntos, dirigidos a sugerir soluciones interpretativas comunes en el ámbito de la UE para la aplicación de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y del Convenio de arbitraje 90/436 y no se puede dejar sin mencionar la importancia que tienen en materia de fiscalidad las Recomendaciones y Comunicaciones de las instituciones de la UE (cabe mencionar a modo de ejemplo la Comunicación de la Comisión al Consejo, el Parlamento europeo y el Comité Económico y Social sobre la aplicación de medidas antiabuso en el área de la imposición directa dentro de la Unión europea y en relación con terceros, de 10 de diciembre de 2007).

16. Responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho de la UE

La responsabilidad de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho comunitario nació en la jurisprudencia del TJUE, como una garantía adicional del cumplimiento y del sometimiento al Derecho comunitario por parte de esos Estados-

Esa jurisprudencia estableció que "*un incumplimiento relevante que cause daños no quedará sin sanción*". La idea se deduce de la Sentencia del TJUE de 19 de noviembre de 1991, *Francovich*, C-6/90 y C-9/90 (en especial, ap. 33), en la que la responsabilidad se concibió como medida sustitutiva derivada de la imposibilidad de aplicar la doctrina del efecto directo de las Directivas. La finalidad de esta doctrina no era, sobre todo, crear una garantía patrimonial del ciudadano europeo, sino, más bien, forzar a los Estados a cumplir el Derecho europeo por otra vía.

La acción de responsabilidad del Estado legislador por daños derivados de un acto normativo contrario al Derecho de la Unión Europea, está configurada como una garantía patrimonial del individuo frente a daños que no tenga el deber jurídico de soportar. Para declarar la responsabilidad del Estado, el TJUE exige la concurrencia de tres requisitos:

1º. Que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares.

2º. Que la violación esté suficientemente caracterizada. El TJUE ha indicado que se produce cuando un Estado, al ejercer su potestad, vulnera, de manera manifiesta y grave, los límites impuestos al ejercicio de sus facultades, aunque dispusiera de un margen de apreciación reducido, incluso inexistente.

3º. Que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados.

La apreciación de estos requisitos corresponde a los jueces nacionales, sobre la base de las orientaciones suministradas por el TJUE. El juez que conoce de la demanda de indemnización debe valorar, para entender que ha existido tal violación, distintos factores, como el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de derecho o la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una institución de la UE hayan podido contribuir a la adopción o al mantenimiento de medidas o prácticas nacionales contrarias al Derecho de la UE.

Esta responsabilidad por incumplimiento del Estado puede ser causada no solamente por un acto u omisión del poder legislativo o ejecutivo, sino también del poder judicial. Así lo ha admitido el TJUE en supuestos excepcionales en los que el juez resuelve en última instancia e infringe de manera manifiesta el Derecho aplicable, ya sea en la interpretación de las normas jurídicas o en la apreciación de los hechos y las pruebas.

La existencia de una violación suficientemente caracterizada se valorará teniendo en cuenta, entre otras cosas, si el juez incumplió o no su obligación de remitir una cuestión prejudicial al TJUE. Esta declaración de responsabilidad no afecta a la independencia del poder judicial, y se producirá aunque la resolución judicial sea firme y opere la cosa juzgada.

La regulación de los cauces procedimentales se remite al Derecho nacional. En España se aplican los arts. 32 y siguientes de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. Existe un plazo de un año para interponer la acción, a contar desde que se produce el hecho que motiva el daño. También es aplicable el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. Esta norma tiene por objeto regular el procedimiento y los criterios para la determinación y repercusión de las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, determinando su ámbito subjetivo y objetivo de aplicación, así como los mecanismos para hacer efectiva la repercusión.

Por otro lado, el TJUE ha sostenido, en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el TS español en un asunto tributario, que el principio de equivalencia (la legislación nacional no puede tratar las reclamaciones basadas en el Derecho comunitario de manera menos favorable que las reclamaciones similares de Derecho interno) se opone

a un trato diferenciado que imponga agotar todos los recursos cuando la reclamación se base en una infracción del Derecho de la UE, mientras que no se exige tal requisito cuando la reclamación se funde en la inconstitucionalidad de la Ley. La Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, "*Transportes Urbanos*", C-118/08, ap. 33-37, aclaró que, en contra de lo que parece considerar el Tribunal Supremo español, la reparación del daño por infracción del Derecho de la UE no está sujeta a que una Sentencia del TJUE declare con carácter prejudicial la existencia de tal infracción. Esta jurisprudencia amplía notablemente las posibilidades de obligados tributarios de recuperar los tributos indebidamente pagados, como consecuencia de un incumplimiento de la UE, ya que las reclamaciones de responsabilidad pueden venir referidas a ejercicios prescritos, o a supuestos en los que exista una liquidación firme, en vía administrativa o judicial.

El principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por las infracciones del Derecho de la Unión que le son imputables es inherente al sistema de los Tratados (Sentencias de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, y de 18 de enero de 2022, *Thelen Technopark Berlin*, C-261/20). Este principio es válido con independencia de cuál sea el órgano del Estado miembro a cuya acción u omisión se deba la infracción. Los particulares perjudicados tienen derecho a ser resarcidos desde el momento en que se cumplan los tres requisitos para que el Estado incurra en responsabilidad:

a. la norma infringida del Derecho de la Unión debe tener por objeto conferir derechos a los particulares;

b. la infracción de esta norma debe estar suficientemente caracterizada, y

c. debe existir una relación de causalidad directa entre tal infracción y el perjuicio sufrido por los particulares.

No obstante, incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que los que se aplican a reclamaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) y no pueden articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (principio de efectividad).

La Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-278/20 | Comisión/España (Infracción del Derecho de la Unión por el legislador) de 28 de junio de 2022 condenó

a España, tras que la Comisión Europea interpusiera un recurso por incumplimiento contra España basándose en la vulneración de estos principios.

A raíz de una serie de quejas formuladas por particulares, la Comisión inició un procedimiento contra dicho Estado miembro, en relación con los artículos 32 y 34 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público. El citado procedimiento, que resultó infructuoso, concluyó y la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra España, en el que solicitaba al Tribunal de Justicia que declarase que dicho Estado miembro había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los principios de efectividad y de equivalencia. Mediante la sentencia citada, el Tribunal de Justicia, constituido en Gran Sala, estima parcialmente el recurso de la Comisión y declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad al adoptar y mantener en vigor las disposiciones impugnadas, en la medida en que estas someten la indemnización de los daños ocasionados a los particulares por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión:

- al requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada;
- al requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnable;
- a un plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia, y
- al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de dicha publicación, salvo que la sentencia disponga otra cosa.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia recuerda que supeditar la reparación, por un Estado miembro, del daño que haya causado a un particular al infringir el Derecho de

la Unión a la exigencia de una declaración previa, por parte del Tribunal de Justicia, de un incumplimiento del Derecho de la Unión imputable a dicho Estado miembro es contrario al principio de efectividad de este Derecho. Asimismo, la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión imputable a un Estado miembro no puede estar subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de dicha infracción. Por consiguiente, la reparación del daño causado por un Estado miembro, incluso por el legislador nacional, como consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión no puede estar subordinada, en todo caso, sin vulnerar el principio de efectividad, al requisito de que el Tribunal de Justicia haya dictado con carácter previo una sentencia que declare el incumplimiento del Derecho de la Unión por parte del Estado miembro de que se trate o de la que resulte la incompatibilidad con el Derecho de la Unión del acto u omisión que haya originado el daño.

En segundo lugar, por lo que respecta a la responsabilidad de un Estado miembro por infracción del Derecho de la Unión, la persona perjudicada debe dar pruebas de que ha adoptado una diligencia razonable para evitar el perjuicio o limitar su magnitud; en cambio, sería contrario al principio de efectividad obligar a los perjudicados a ejercitar sistemáticamente todas las acciones de que dispongan aunque ello les ocasione dificultades excesivas o no pueda exigírseles razonablemente que las ejerciten. Por consiguiente, si bien el Derecho de la Unión no se opone a la aplicación de una norma nacional que establece que un particular no puede obtener la reparación de un perjuicio que no ha evitado ejercitando una acción judicial, esto solo es posible siempre y cuando el ejercicio de dicha acción judicial no ocasione dificultades excesivas al perjudicado o cuando pueda razonablemente exigirse a este dicho ejercicio. No obstante, cuando el daño deriva de un acto u omisión del legislador contrarios al Derecho de la Unión, sin que exista una actuación administrativa que el particular pueda impugnar, el requisito de que el particular haya obtenido una sentencia firme en un recurso contra la actuación administrativa hace imposible obtener una indemnización, ya que el particular perjudicado no puede interponer un recurso ante un órgano jurisdiccional.

En tercer lugar, por lo que respecta al plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma, dado que la reparación del daño causado como consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión no puede estar subordinada al requisito de que exista dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declara que la publicación de una sentencia de esa naturaleza en el Diario Oficial no puede

constituir el único punto de partida posible del plazo de prescripción de la acción que tiene por objeto exigir la responsabilidad del legislador nacional por las infracciones del Derecho de la Unión que le sean imputables.

Por último, en cuanto al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de publicación de una sentencia del Tribunal de Justicia que declare un incumplimiento del Derecho de la Unión por parte del Estado miembro de que se trate o de la que resulte la incompatibilidad con el Derecho de la Unión del acto u omisión que haya originado esos daños, este requisito pone trabas a que los particulares perjudicados puedan, en todos los casos, obtener una reparación adecuada de su perjuicio. Si bien corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro determinar la cuantía de la reparación y las reglas relativas a la evaluación de los daños causados por una infracción del Derecho de la Unión, la reparación de los daños causados a particulares por infracciones del Derecho de la Unión debe ser adecuada al perjuicio sufrido.

El Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, desarrolla un procedimiento general de determinación y repercusión de las responsabilidades derivadas de los incumplimientos del Derecho de la Unión Europea. La existencia de dicho procedimiento supone una gran novedad en el ordenamiento jurídico español, ya que hasta la fecha sólo existían regulaciones dispersas y de carácter sectorial en materias tales como la gestión de fondos, entre otras.

La disposición adicional tercera del citado Real Decreto determina que "el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, elevará anualmente al Consejo de Ministros un informe, que será público, sobre las comunicaciones recibidas de actos, sentencias, o decisiones de las instituciones europeas por las que se sancione al Reino de España por incumplimiento del Derecho de la Unión Europa, los procedimientos iniciados, los resueltos y el estado de ejecución de las resoluciones dictadas al amparo del presente Real Decreto".

Así, el último informe publicado es de 2022 de los informes elaborados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas según se dispone en la disposición adicional tercera del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio.

17. Los recursos ante el TJUE y el sistema jurisdiccional europeo. Las diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales. Las características de las sentencias del TJUE

17.1 Los recursos ante el TJUE y el sistema jurisdiccional europeo.

En este apartado vamos a analizar los distintos tipos de recursos que componen el sistema jurisdiccional europeo. No examinaremos ni su composición, ni sus funciones porque ha sido de estudio con antelación. Los recursos son los siguientes:

A. Recursos directos contra Estados miembros o contra una institución, órgano u organismo de la Unión Europea

El Tribunal dicta sentencia sobre los recursos interpuestos contra Estados o instituciones que hayan incumplido las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la Unión.

1. Recursos contra los Estados miembros por incumplimiento de una obligación

Estos recursos son interpuestos:

- bien por la Comisión, tras un procedimiento previo (artículo 258 del TFUE): oportunidad de que el Estado presente sus observaciones y dictamen motivado (1.3.8);
- bien por un Estado miembro contra otro, después de haber sometido el asunto a la Comisión (artículo 259 del TFUE).

La función del Tribunal consiste en:

- confirmar que el Estado ha incumplido sus obligaciones, en cuyo caso se le exige que ponga fin de inmediato a la infracción;
- si la Comisión recurre al Tribunal y este declara que el Estado miembro afectado ha incumplido su sentencia, podrá imponerle el pago de una sanción pecuniaria (suma a tanto alzado o multa coercitiva), cuyo importe será determinado por el Tribunal sobre la base de una propuesta de la Comisión (artículo 260 del TFUE).

2. Recursos de anulación y por omisión interpuestos contra las instituciones de la Unión

Cuando el demandante solicita la anulación de una medida presuntamente contraria al Derecho de la Unión (anulación: artículo 263 del TFUE) o cuando, en violación de dicho Derecho, una institución, órgano u organismo de la Unión se haya abstenido de pronunciarse (omisión: artículo 265 del TFUE).

Estos recursos pueden interponerse por los Estados miembros, las propias instituciones o cualquier persona física o jurídica si el recurso se refiere a una medida (en particular, un reglamento, directiva o decisión) aprobada por una institución, órgano u organismo de la Unión y de la que dicha persona sea destinataria.

El Tribunal declara la nulidad del acto o constata que ha habido una omisión, en cuyo caso la institución imputada estará obligada a adoptar las medidas necesarias para acatar la sentencia del Tribunal (artículo 266 del TFUE).

3. Otros recursos directos

Dado que el Tribunal General es competente para conocer en primera instancia de todos los recursos a que se refieren los artículos 263, 265, 268, 270 y 272 del TFUE,

únicamente deben interponerse ante el Tribunal de Justicia los recursos contra las decisiones de la Comisión que impongan sanciones a las empresas (artículo 261 del TFUE), además de los que le tiene reservados el Estatuto del Tribunal de Justicia (en su versión modificada por el Reglamento (UE, Euratom) 2019/629 de 17 de abril de 2019). El artículo 51 del Estatuto del Tribunal de Justicia estipula que, no obstante lo dispuesto en la norma enunciada en el artículo 256, apartado 1, del TFUE, quedarán reservados a la competencia del Tribunal de Justicia los recursos contemplados en los artículos 263 y 265 del TFUE interpuestos por un Estado miembro y que vayan dirigidos contra un acto o una abstención de pronunciarse del Parlamento Europeo o del Consejo, o de ambas instituciones conjuntamente, excepto contra un acto o una abstención de pronunciarse de la Comisión con arreglo al artículo 331, apartado 1, del TFUE.

También quedan reservados a la competencia del Tribunal de Justicia los recursos contemplados en los citados artículos que haya interpuesto una institución de la Unión contra un acto o una abstención de pronunciarse del Parlamento Europeo, del Consejo, de estas dos instituciones conjuntamente o de la Comisión, o que haya interpuesto una institución de la Unión contra un acto o una abstención de pronunciarse del Banco Central Europeo.

B. Recursos indirectos: cuestiones relativas a la validez planteadas ante un órgano jurisdiccional nacional (artículo 267 del TFUE - cuestiones prejudiciales)

Por lo general, los tribunales nacionales aplican ellos mismos el Derecho de la Unión cuando un asunto así lo exige. Sin embargo, cuando se plantee una cuestión relativa a la interpretación de dicho Derecho ante un órgano jurisdiccional nacional, este podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre esta (cuestión prejudicial). Si se trata de un órgano jurisdiccional de última instancia, este está obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia. El órgano jurisdiccional nacional plantea la cuestión acerca de la interpretación o validez de una disposición del Derecho de la Unión, generalmente en forma de decisión judicial, de conformidad con las normas procesales nacionales. Sin embargo, en su sentencia de 11 de diciembre de 2018 en el asunto C-493/17 (*Weiss*), el Tribunal falló que «*debe abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación o la apreciación de validez de una norma de la Unión que se ha solicitado carece de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando no disponga*

de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas». La Secretaría notifica el planteamiento de esta cuestión a las partes en el procedimiento nacional, así como a los Estados miembros y a las instituciones de la Unión Europea. Todos ellos disponen de dos meses para presentar sus observaciones escritas al Tribunal de Justicia.

C. Competencia en segunda instancia

El Tribunal de Justicia es competente para examinar los recursos de casación que se limiten a cuestiones de Derecho y vayan dirigidos contra las sentencias y los autos del Tribunal General. Los recursos de casación no tienen efecto suspensivo.

Cuando se admita y estime el recurso de casación, el Tribunal de Justicia anulará la resolución del Tribunal General y resolverá él mismo el litigio, o devolverá el asunto al Tribunal General, que estará vinculado.

17.2. Los resultados de la Jurisprudencia del TJUE.

El Tribunal de Justicia ha demostrado ser un factor muy importante -algunos incluso dirían que una fuerza impulsora- de la integración europea.

Desde un punto de vista general, la sentencia de 5 de febrero de 1963 en el asunto 26-62 (*Van Gend & Loos*) estableció el principio de que la legislación comunitaria era directamente aplicable en los tribunales de los Estados miembros. De manera similar, la sentencia de 15 de julio de 1964 en el asunto 6-64 (*Costa/E.N.E.L.*) fue fundamental para definir el Derecho comunitario como un ordenamiento jurídico independiente con primacía sobre las disposiciones jurídicas nacionales. El Tribunal de Justicia siempre ha invocado la máxima autoridad para determinar la relación entre el Derecho de la Unión y el Derecho nacional. En los asuntos de referencia Van Gend & Loos y *Costa/E.N.E.L.*, el Tribunal desarrolló las doctrinas fundamentales de la primacía del Derecho de la Unión. De acuerdo con estas doctrinas, el Derecho de la Unión tiene primacía absoluta sobre el Derecho nacional, y los tribunales nacionales deben tener en cuenta dicha primacía en sus resoluciones. En su sentencia de 17 de diciembre de 1970 en el asunto 11-70 (*Internationale Handelsgesellschaft*) el Tribunal dictaminó que el Derecho de la Unión gozaba de primacía incluso frente a derechos fundamentales garantizados en las constituciones nacionales. En el punto 3 de los fundamentos de Derecho

de este asunto, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente: «*La alegación de violaciones de los derechos fundamentales, tal como están formulados por la Constitución de un Estado miembro, o de los principios de una estructura constitucional nacional no puede afectar a la validez de un acto de la Comunidad o a su efecto en el territorio de dicho Estado*». El Tribunal de Justicia ha confirmado estas doctrinas en asuntos posteriores (véanse el asunto 106/77, *Simmenthal* (1978), el asunto 149/79, Comisión/Bélgica (1980), los asuntos C-46/93 y C-48/93, *Brasserie du Pêcheur y Factortame II* (1996), el asunto C-473/93, Comisión/Luxemburgo (1996) y el asunto C-213/07, *Michaniki* (2008). En esta jurisprudencia, el Tribunal ha desarrollado instrumentos doctrinales para facilitar cierto margen de apreciación a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros y tomar en serio sus intereses. A veces el Tribunal también ajusta implícitamente su propia jurisprudencia para tener en cuenta las preocupaciones de los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros. Un hecho conocido al respecto es el desarrollo de jurisprudencia por parte del Tribunal en el ámbito de los derechos fundamentales bajo la presión de los tribunales de los Estados miembros: tras la fundación de las Comunidades Europeas, el Tribunal de Justicia se opuso inicialmente a la introducción de los derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico comunitario (asunto 36/59, *Ruhrkohlen-Verkaufsgesellschaft* (1960)). Sin embargo, cuando los tribunales constitucionales de los Estados miembros se opusieron, el Tribunal cambió de rumbo. Anticipándose a las sentencias del Tribunal Constitucional Federal alemán y el Tribunal Constitucional italiano, el Tribunal de Justicia declaró que los derechos fundamentales forman «parte integrante de los principios generales del Derecho» en el asunto *Internationale Handelsgesellschaft*.

Desde una perspectiva más específica, también se han dado resultados de la jurisprudencia del TJUE. Así, la protección de los derechos humanos incluye la sentencia de 14 de mayo de 1974 en el asunto 4-73 (*Nold Kohlen- und Baustoffgroßhandlung*/Comisión de las Comunidades Europeas), en la que el Tribunal de Justicia declaró que los derechos fundamentales forman parte integrante de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza.

Libre circulación de mercancías: sentencia de 20 de febrero de 1979 en el asunto 120/78 (*Cassis de Dijon*), en la que el Tribunal estableció que todo producto legalmente fabricado y comercializado en un Estado miembro debe ser, en principio, admitido en el mercado de cualquier otro Estado miembro.

Libre circulación de personas: sentencia de 15 de diciembre de 1995 en el asunto C-415/93 (*Bosman*), en la que se estableció que el deporte profesional es una actividad

económica cuyo ejercicio no puede verse limitado por las normas de las federaciones de fútbol que rigen la transferencia de jugadores o que restringen el número de jugadores nacionales de otros Estados miembros.

Competencias exteriores de la Comunidad: sentencia de 31 de marzo de 1971 en el asunto 22-70 (Comisión/Consejo), en la que se reconoció a la Comunidad la competencia para concluir acuerdos internacionales en los ámbitos que son objeto de normas comunitarias.

En su sentencia de 19 de noviembre de 1991, en los asuntos C-6/90 y C-9/90 (*Francovich y otros*), el Tribunal desarrolló otro concepto fundamental: la responsabilidad de un Estado miembro para con los particulares por los daños que les haya ocasionado el hecho de que dicho Estado miembro no haya incorporado una Directiva a su Derecho nacional o no lo haya hecho a su debido tiempo.

Diversas sentencias en materia de seguridad social (asunto 43-75, *Defrenne* (1976), sobre la igualdad de remuneración entre trabajadores y trabajadoras) y de salud y seguridad de los trabajadores (asunto C-173/99, *Bectu* (2001).

En cuanto al principio de proporcionalidad, en su sentencia del 16 de junio de 2015 (asunto C-62/14, *Gauweiler y otros*), el Tribunal dictó que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de proporcionalidad exige que los actos de las instituciones de la Unión sean idóneos para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos por la normativa de que se trate y no sobrepasen los límites de lo que es necesario para alcanzar tales objetivos. Por lo tanto, las instituciones y los órganos de la Unión deben ponderar los diferentes intereses con tal de evitar que puedan producirse inconvenientes manifiestamente desproporcionados a los objetivos perseguidos (asunto C-493/17 (*Weiss*), apartado 93).

Uno de los principales méritos del Tribunal ha sido enunciar el principio de que los Tratados de la Unión no deben interpretarse de manera rígida, sino que deben considerarse teniendo en cuenta el estado de integración y de los objetivos establecidos por los propios Tratados. Este principio ha permitido legislar en determinados ámbitos que no son objeto de disposiciones concretas en los Tratados, como, por ejemplo, el de la lucha contra la contaminación; así, en su sentencia de 13 de septiembre de 2005 en el asunto C-176/03 (Comisión/Consejo), el Tribunal permitió a la Unión Europea adoptar normas en el ámbito penal cuando las estimara «necesarias» para alcanzar el objetivo perseguido en materia de protección medioambiental.

La *Red Judicial de la Unión Europea* (RJUE) se creó a iniciativa del presidente del TJUE y de los presidentes de los tribunales constitucionales y supremos de los Esta-

dos miembros de la Unión con motivo del sexagésimo aniversario de la firma de los Tratados de Roma en 2017. Su objeto es promover el intercambio de información en materia de jurisprudencia entre los tribunales nacionales participantes y el TJUE. En un sitio de acceso limitado, los tribunales nacionales participantes y el TJUE publican información sobre su jurisprudencia en relación con la legislación de la Unión, sobre las cuestiones que los tribunales nacionales han remitido al TJUE para un asunto prejudicial, así como sobre notas y estudios.

La plataforma colaborativa RJUE disponible en todas las lenguas de la Unión reagrupa el trabajo llevado a cabo por los jueces del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los jueces nacionales durante sus actividades judiciales. Los jueces tienen acceso a una herramienta que les permite poner a disposición de sus homólogos la jurisprudencia y los trabajos de investigación y análisis con el fin de compartir conocimientos y mejorar la eficiencia.

Cuenta con más de dos mil usuarios en los tribunales constitucionales y supremos de los Estados miembros.

17.3. Diferencias entre el recurso por incumplimiento y las cuestiones prejudiciales

Mediante el recurso por incumplimiento, el TJUE controla el respeto por parte de los Estados miembros de las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la UE. Este recurso puede interponerlo bien la Comisión Europea bien otro Estado miembro que deberá someter el asunto previamente a la Comisión. Si el Tribunal de Justicia declara que se ha producido un incumplimiento el Estado de que se trate está obligado a adoptar las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento y, en caso de que la Comisión estime que no las ha llevado a cabo, podrá someter el asunto de nuevo al Tribunal a fin de imponer al Estado incumplidor el pago de una sanción pecuniaria.

Cabe señalar que fruto del incumplimiento de alguna disposición de una directiva por parte de un Estado Miembro, siempre y cuando dicha infracción ocasione a particulares algún daño o perjuicio suficientemente caracterizado ante los Tribunales, la disposición violada tuviese por objeto conferir derechos a particulares y exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas, podemos hablar de responsabilidad por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea de un Estado miembro (Sentencias

TJUE *Brasserie du Pecheur* y *Factortame*). Así, tal y como evidencia el Asunto *Francovich* (1991) el daño o perjuicio ocasionado a los particulares opera como nexo causal para poder hablar de responsabilidad de los EEMM por Incumplimiento.

En lo que concierne a las cuestiones prejudiciales, se trata de un mecanismo fundamental del Derecho de la Unión Europea para asegurar la aplicación efectiva y homogénea de la legislación europea y evitar cualquier interpretación divergente. Los jueces nacionales cuando han de pronunciarse en un procedimiento, pueden y a veces deben (cuando contra sus resoluciones no quepa recurso interno), dirigirse al TJUE planteando una "cuestión prejudicial" para que éste se pronuncie sobre la interpretación o a la validez de una disposición europea. El Tribunal establece cuál es el estado de la cuestión en Derecho de la UE, de manera que el órgano nacional al que va destinada la decisión debe aplicar al litigio el Derecho tal y como lo ha interpretado el Tribunal, sin alterarlo ni deformarlo.

De esta forma se diferencia la cuestión prejudicial en que opera como mecanismo para precisamente evitar por parte del Estado Miembro una condena por incumplimiento del DUE

17.4. Características de las Sentencias del TJUE

Suele predicarse de las sentencias del Tribunal las características o cualidades de ser declarativas, de condena, constitutivas, según los casos, obligatorias, tener fuerza de cosa juzgada, eficacia ejecutiva, efectos *erga omnes o Inter partes*, según los casos, o con efectos *ex tunc* como regla general. Estas categorías, tal y como se utilizan en el Derecho Procesal, no se ajustan de modo perfecto a todas las sentencias del Tribunal, ya que son variados los procesos en los que se pronuncia y, sobre todo, porque son propias de las sentencias de los tribunales nacionales.

Sin embargo, es pertinente subrayar la obligatoriedad de las sentencias y, en relación con ello su eficacia ejecutiva en la medida en que son las únicas categorías que abiertamente emplean el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y los Reglamentos de Procedimiento del Tribunal de Justicia y del Tribunal General (el primero alude a la eficacia ejecutiva y a la obligación de adoptar medidas para la ejecución de la sentencia; los segundos a la obligatoriedad).

En el TFUE se alude a la obligación de los Estados de adoptar medidas para la ejecución de una sentencia de incumplimiento (artículo 260.1), y a la obligación de la

institución, órgano u organismo del que emane el acto anulado de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia (artículo 266.1). Pero no contiene un precepto que con carácter general prescriba la obligatoriedad de las sentencias del Tribunal, a diferencia de lo que sucede con otros actos de la Unión (artículo 288 TFUE). En última instancia, el fundamento de la obligatoriedad de la sentencia se encuentra, para los Estados, en el principio de cooperación leal (artículo 4.3 TFUE) y en los de primacía y efecto directo, pues al final la obligatoriedad de la sentencia no es sino la obligatoriedad del Derecho que interpretan, aplican o crean.

Las sentencias del TJ y del TG tienen carácter vinculante en los Estados miembros. Como ya se expuso en sentencias primigenias (*Costa vs. ENEL*). Asimismo, los Estados miembros son responsables de garantizar la ejecución de las sentencias dictadas por los tribunales nacionales, pero también por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El art. 280 TFUE establece que las sentencias de dicho Tribunal «tendrán fuerza ejecutiva», pudiendo ejecutarse forzosamente en todos los Estados miembros «con arreglo al Derecho interno, recurriendo directamente al órgano competente». (Art. 299.3 TFUE).

Para terminar las sentencias del Tribunal tienen el carácter de constituir doctrina jurisprudencial general, en el sentido de que se extrae una doctrina que resulta aplicable a cualquier caso o litigio. Es por ello que en la doctrina jurisprudencial creada no se hace mención a los hechos o al caso concreto.

18. Las cuestiones prejudiciales. La doctrina del acto claro. La posición singular del Tribunal Supremo español. ¿Podrían los Tribunales económico-administrativos interponer una cuestión prejudicial?

18.1 Concepto y naturaleza jurídica de la cuestión prejudicial.

La cuestión prejudicial constituye la pieza clave del sistema jurídico de la Unión Europea. El propio TJUE en sus Recomendaciones del año 2012 señala que: «*es un mecanismo fundamental del Derecho de la Unión Europea, que tiene por objeto proporcionar a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros los medios para que la interpretación y la aplicación de este Derecho sean uniformes en la Unión*».

La cuestión prejudicial asegura la uniformidad del Derecho de la UE, garantiza la estabilidad del Derecho derivado, favorece su desarrollo y, sobre todo, cumple una función específica de protección jurídica y judicial a los ciudadanos de la UE que pueden, a través de sus jueces nacionales, obtener una protección efectiva de sus derechos a través del propio TJUE.

La posición del juez nacional, como juez europeo, ante este mecanismo de reenvío prejudicial, delimita la función desde la perspectiva de dos cuestiones básicas: la primera, las funciones del juez nacional y del TJUE en el desenvolvimiento de la cuestión

prejudicial; y la segunda, la naturaleza (facultad y/o deber) de la potestad del juez nacional de plantear la cuestión y el alcance de las doctrinas del acto claro y del acto aclarado, así como su proyección a las cuestiones interpretativas o de validez.

La relevancia de la cuestión prejudicial no es ajena al legislador español. En el ámbito del proceso contencioso-administrativo ha considerado que integra un supuesto en el que se podrá considerar que existe interés casación al aquél en el que la resolución recurrida «interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial» (art.88.2.f) LJCA.

La "piedra angular" de la integración europea está constituida por las cuestiones que los Tribunales de los Estados Miembros de la UE deben, o pueden, plantear al Tribunal de Justicia de la UE cuando en los procesos ante aquéllos, surgen dudas sobre la interpretación o validez de una norma o acto de derecho de la Unión, siempre que su resolución sea imprescindible para solucionar un litigio nacional.

En otras palabras, un Tribunal nacional ante el que se ha planteado un litigo que precisa de la aplicación de una norma de la Unión Europea, puede o debe dirigirse al Tribunal de Justicia de la UE, para solicitarle que interprete o compruebe la validez de la norma en cuestión. A esta técnica también se le conoce como reenvío prejudicial. Conviene hacer una precisión relevante sobre el objeto de la cuestión prejudicial. El TJUE ha señalado (Sentencia *Bozetti* de 9 de julio de 1985) que el objeto de la cuestión prejudicial es interpretar el Derecho europeo, no el Derecho interno. No se trata, con la cuestión prejudicial, de pedir que el TJUE resuelva si el Derecho interno es o no compatible con el Derecho de la Unión Europea.

Ahora bien, el Tribunal cuando se pronuncia sobre la interpretación del Derecho primario y derivado comunitarios, siempre contestará a si la norma comunitaria debe entenderse en el sentido de que se opone (o no) a una determinada normativa nacional, y no al revés, es decir, si una norma nacional contradice a una norma comunitaria. Por tanto, la norma que se interpreta es la norma europea.

La cuestión prejudicial está regulada en el artículo 19.3 del TUE, potestad que se desarrolla en el artículo 267 TFUE.

Las razones para la presentación de una cuestión prejudicial son:

1. Porque existen dudas acerca de la aplicación del Derecho de la UE:

    - En relación con los tratados y los reglamentos: Lo que se ventila es la eficacia directa del Derecho comunitario. Es decir, si una determinada

norma comunitaria es directa e incondicionalmente aplicable para resolver el caso.

- En relación con las directivas: cuando el legislador nacional no ha traspuesto al Derecho interno el Derecho de la Unión o la ha traspuesto defectuosamente, en estos casos, lo que se plantea es si las directivas no traspuestas o traspuestas indebidamente son aplicables para resolver el caso.

2. Porque existen normas (o aplicación judicial de normas) de Derecho interno contrarias al Derecho comunitario.

   Se trata de cuestiones relativas a la primacía entre dos fuentes del Derecho: la nacional y la comunitaria. En estos casos lo que se pregunta es si el Derecho comunitario se opone al Derecho nacional.

   Si la contestación es positiva (es decir, el Derecho comunitario se opone al nacional), la consecuencia es que la norma de Derecho interno no puede aplicarse al caso porque el juez nacional forma parte de estado miembro, y como tal está obligado a respetar el principio de primacía que impone la aplicación del derecho comunitarios, originario o derivado, que el juez nacional no puede ignorar para la solución del caso.

3. Porque el Derecho comunitario necesita ser interpretado para su aplicación al caso concreto.

   En este caso, se plantean problemas esencialmente interpretativos del Derecho europeo, puesto que la duda suscitada suele referirse a su propio contenido, extensión y aplicación al caso concreto.

   Tanto se trate de Derecho comunitario de aplicación directa como de Derecho comunitario precisado de trasposición por el legislador nacional, el conflicto surge en la necesidad de conocer el verdadero significado del Derecho de la UE.

18.2. Presupuestos para el planteamiento de una cuestión prejudicial

Las condiciones que deben concurrir a los efectos de la presentación de una cuestión prejudicial son:

a. Que el litigio exista.

b. Que exista duda en la interpretación del Derecho comunitario: es decir, que no existan pronunciamientos previos del Tribunal de Justicia de la UE que resuelvan el caso, o que la norma comunitaria no suscite dudas interpretativas razonables en relación con el caso que conoce el juez nacional.

c. Que la cuestión a plantear sea imprescindible para resolver el litigio, en otras palabras:

    - Que la interpretación del Derecho de la Unión Europea planteada sirva para resolver las controversias.
    - Que el juez previamente haya resuelto el resto de cuestiones fácticas y jurídicas no afectadas por el Derecho comunitario y que puedan haberse suscitado.
    - Que el Derecho interno no pueda ser interpretado conforme al Derecho comunitario. Es decir, que el juez nacional no ha podido integrar la norma nacional en la norma comunitaria llegando a la conclusión de que ambas son incompatibles.
    - Que la cuestión prejudicial en todo momento del proceso sea subjetivamente imprescindible para el juez. Así, el juez nacional en cualquier momento puede llegar al convencimiento contrario al que motivó su impulso inicial, de que el planteamiento de la cuestión no es imprescindible para resolver el litigio.

En cuanto al objeto y alcance, es importante destacar que las consultas deben referirse a la interpretación o validez del Derecho de la UE. No deben referirse a la interpretación del Derecho nacional, ni a cuestiones de hecho planteadas en el procedimiento principal.

El TJUE no aplica por sí mismo el Derecho de la UE a un litigio presentado por un órgano jurisdiccional remitente, ya que su función es ayudar a resolverlo; la función del órgano jurisdiccional nacional es extraer conclusiones de la resolución del TJUE.

El procedimiento prejudicial es vinculante tanto para el órgano jurisdiccional remitente como para todos los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros.

18.3. Fases del procedimiento prejudicial

En el esquema de la cuestión prejudicial podrían identificarse tres fases:

- En la primera, el juez nacional identifica una duda sobre la interpretación del Derecho europeo o sobre su validez y decide pedir al TJUE que resuelva esa duda.
- En la segunda, el TJUE examina la cuestión y, en el caso de que considere que resulta admisible, la resuelve proporcionando al juez nacional una respuesta a las cuestiones que suscitó.
- En la tercera, el juez nacional resuelve el proceso correspondiente en los términos que se siguen de la respuesta proporcionada por el TJUE.

18.4. Procedimiento para la formulación de una cuestión prejudicial

Según señala el TJUE al respecto (Sentencia *Cilfit* de 6 de octubre de 1982), le corresponde al juez nacional apreciar la oportunidad de dirigirse al TJUE con independencia de cuál sea la posición de las partes en el proceso y sin necesidad de que alguna de esas partes interese expresamente el planteamiento de la cuestión (Sentencia *Salonia* de 16 de junio de 1981).

Es el propio juez nacional el que formula las cuestiones concretas con independencia de las que las partes susciten o aduzcan. La razón de ser de esa potestad nos la suministra la Sentencia *Picks Marketinf Board* de 29 de Noviembre de 1978: el juez nacional es el mejor situado para pronunciarse sobre la pertinencia y motivación que justifica el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Ahora bien, eso no quiere decir que el TJUE tenga necesariamente que estar a los términos planteados o que no pueda ejercer un control sobre la admisión de las cuestiones prejudiciales.

La cuestión prejudicial, dentro del procedimiento seguido por el juez y conforme a las reglas procesales propias, se debe plantear:

- Una vez que se haya resuelto todas las dudas acerca de los hechos sobre los que versa el litigio. Por tanto, una vez celebrado el juicio, practicada la prueba y antes de dictarse sentencia.
- Solo cuando el juez nacional dentro del proceso se encuentre en condiciones de haber podido intelectualmente llegar a la conclusión de que el planteamiento de

la cuestión prejudicial es imprescindible para solucionar el litigio.

- Es conveniente y razonable que antes de plantear la cuestión prejudicial, la intención del juez se dé a conocer a las partes y permitirles que realicen alegaciones acerca de la conveniencia y contenido de la cuestión que se va a plantear.
- El litigio del que conoce el juez nacional quedará suspendido mientras la cuestión prejudicial se resuelva.
- No obstante, existe la posibilidad de que las partes y conforme el Derecho interno soliciten al juez nacional que se adopten medidas cautelares para el aseguramiento del resultado final del litigio y que éste no se vea perjudicado por el tiempo que vaya a emplear el TJUE hasta dictar sentencia.

En cuanto a la interacción entre la remisión prejudicial y el procedimiento nacional, se debe realizar una consulta tan pronto como quede claro que la decisión del TJUE es necesaria para que un órgano jurisdiccional nacional pueda dictar sentencia y cuando pueda definir con suficiente detalle el contexto jurídico y fáctico del caso, y las cuestiones jurídicas que plantea. El procedimiento nacional debe suspenderse hasta que el TJUE haya emitido su fallo.

El órgano jurisdiccional remitente debe informar al TJUE de todo incidente procesal que pueda afectar a su propio conocimiento del asunto y, en particular, de toda suspensión o desistimiento, o de cualquier solución amistosa del litigio principal, así como de cualquier otro incidente que dé lugar a la extinción del proceso. Si la resolución de remisión ha sido recurrida, debe informar también al TJUE de la eventual decisión del recurso interpuesto, así como de las consecuencias de esa decisión para la petición de decisión prejudicial.

En lo que se refiere a la forma y contenido de la consulta, debe redactarse de forma simple, clara y precisa, ya que deberá traducirse para permitir que otros Estados miembros presenten sus observaciones.

El artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del TJUE especifica el contenido de la petición que debe acompañar a la consulta del órgano jurisdiccional remitente. Si no se cumple alguno o varios de estos requisitos, el TJUE puede verse obligado, bien a declararse incompetente para pronunciarse sobre las cuestiones que se le han planteado con carácter prejudicial, bien a declarar la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

El órgano jurisdiccional remitente puede referirse sucintamente a los principales

argumentos de las partes del litigio principal. Sin embargo, conviene señalar que únicamente se traducirá la petición de decisión prejudicial, y no los eventuales anexos que la acompañen.

El órgano jurisdiccional remitente puede también indicar sucintamente su punto de vista sobre la respuesta que debe darse a las cuestiones planteadas con carácter prejudicial. Tal indicación resulta útil para el TJUE, en particular, cuando haya de pronunciarse sobre la petición en el marco de un procedimiento acelerado o de un procedimiento de urgencia.

Las cuestiones planteadas al TJUE con carácter prejudicial deben figurar en una parte separada y claramente identificada de la resolución de remisión, preferentemente al principio o al final del texto. Estas cuestiones deben ser comprensibles por sí mismas, sin necesidad de consultar la motivación de la petición.

La petición de decisión prejudicial tiene que estar mecanografiada y las páginas y los apartados de la resolución de remisión deben estar numerados. Todas las consultas deben fecharse, firmarse y enviarse por vía electrónica o por vía postal a la Secretaría del TJUE en Luxemburgo. El TJUE recomienda que los órganos jurisdiccionales nacionales utilicen la aplicación e-Curia.

La petición de decisión prejudicial debe llegar a la Secretaría acompañada de todos los documentos pertinentes y útiles para la tramitación del asunto por el TJUE y, en particular, de los datos de contacto exactos de las partes del litigio principal y de sus eventuales representantes, así como de los autos del asunto principal o de una copia de estos.

Los procedimientos prejudiciales ante el TJUE son gratuitos. El órgano jurisdiccional remitente se pronuncia sobre las costas efectuadas por las partes, cuando sea necesario. Si alguna de las partes del litigio principal carece de recursos suficientes, el TJUE puede reconocerle el derecho a la asistencia jurídica gratuita para cubrir los gastos ocasionados por su intervención ante el TJUE, en especial los de representación letrada. Sin embargo, la asistencia jurídica gratuita únicamente podrá concederse en caso de que la parte de que se trate no la haya obtenido en el ámbito nacional o en la medida en que esta no cubra, o cubra solo parcialmente, los gastos ocasionados por su intervención ante el TJUE.

Una vez el órgano jurisdiccional ha planteado la cuestión, se entra en el procedimiento ante el TJUE.

En primer lugar, se notifica una copia de la decisión o auto de planteamiento de la cuestión por la secretaría de Luxemburgo a todos los posibles participantes (art. 20 del

Estatuto del Tribunal de Justicia). Esa notificación se remite en la lengua original del juez nacional, siendo esta la lengua del procedimiento, acompañándose no obstante de traducción realizada por el TJUE a todos los documentos que expresados en idioma distinto, se incorporan al proceso.

Posteriormente, dos meses a contar desde la citada notificación, se abre el plazo establecido por la ley para la presentación de observaciones escritas siendo prorrogable únicamente en función de los sujetos participantes.

Ninguno de los interesados tiene la posibilidad de responder por escrito a las observaciones presentadas por los demás, sino que serán respondidas verbalmente en la audiencia.

Una vez trascurrido el plazo anterior, tendrá lugar el nombramiento de juez ponente por el Presidente del TJUE y sus funciones serán: redactar informe previo y posterior informe de la vista. De igual forma se procede a la designación del Abogado General encargado de elaborar las preceptivas conclusiones. En todo caso el tribunal puede pedir informaciones adicionales de cualquiera de los sujetos interesados.

Salvo si el Estado Miembro o institución comunitaria solicita el conocimiento por la sala en pleno, se atribuirá la cuestión prejudicial a la sala correspondiente. Y así podría darse ya por finalizado el desarrollo del procedimiento prejudicial del art. 267 TFUE y de esta forma quedaría el asunto "visto para sentencia", oído previamente el informe del abogado general.

18.5. La doctrina del acto claro y del acto aclarado.

Conforme a la denominada doctrina del acto claro o aclarado, cuando la cuestión surja en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano está obligado a plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (artículo 267 TFUE, párrafo tercero).

No obstante, incluso en los supuestos en que no quepa recurso en la instancia doméstica, el órgano jurisdiccional obligado a presentar una cuestión prejudicial puede prescindir de dicha obligación si considera que la misma no va a influir en el resultado del litigio, bien porque una cuestión similar ya ha sido resuelta por el Tribunal de Justicia o bien porque no cabe duda razonable acerca de la interpretación conforme con el Derecho comunitario (la «teoría del acto claro).

Así, en la Sentencia TJUE *Cilfit* de 6 de octubre de 1982 (EDJ 1982/11559) se ha establecido la doctrina del acto claro o acto aclarado.

En estos casos el órgano jurisdiccional nacional puede no plantear la cuestión y ello conlleva la posibilidad de no aplicar (desplazándolas) cualquier norma de Derecho interno contraria al Derecho de la UE.

De este modo, conforme a la doctrina establecida por la Sentencia *Simmenthal* (EDJ 1978/739) los Jueces nacionales que conocen de un asunto en el marco de su competencia están obligados a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares dejando sin aplicación toda disposición de la ley nacional eventualmente contraria a aquél, ya sea anterior o posterior a la norma comunitaria.

De este modo, para la inaplicación de una norma jurídica, cualquiera que sea el rango de esta, con fundamento en que tal norma contraviene el Derecho de la Unión Europea, resulta necesario actuar con cautela ya que ello puede suponer una alteración de las competencias que constitucionalmente corresponden al poder legislativo y al poder ejecutivo, a través de la potestad reglamentaria y por ello, sólo puede fundarse en la doctrina del acto claro o aclarado. Sólo en este caso puede abstenerse el órgano jurisdiccional nacional de plantear la cuestión al Tribunal de Justicia y resolver bajo su propia responsabilidad.

Esta doctrina sostiene que un Juez o Tribunal de última instancia no tiene obligación de plantear ante otro juez una cuestión prejudicial cuando se presenta una de las siguientes situaciones:

1. Cuando ha habido otra cuestión prejudicial idéntica o similar.

2. Cuando no haya duda razonable sobre la interpretación de la norma.

Anteriormente a esta doctrina, en los asuntos *Da Costa y acumulados*, se exime a los órganos jurisdiccionales que con carácter obligatorio tendrían que plantear la cuestión prejudicial cuando la cuestión planteada sea materialmente idéntica a otra que haya sido objeto de una decisión prejudicial en un caso análogo (doctrina del acto aclarado).

La doctrina del acto claro surgió cuando el TJUE, en la Sentencia *Cilfit* de 6 de octubre de 1982, y establece que cuando la correcta interpretación del Derecho comunitario pueda imponerse con tal evidencia, que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión planteada, y el órgano jurisdiccional nacional, esté convencido de que la misma evidencia se impondría a los órganos jurisdiccionales de los otros Estados Miembros, puede abstenerse de someter la cuestión al TJUE y resolverla

bajo su propia responsabilidad.

A partir de la doctrina sentada en la sentencia *Da Costa* de 27 de marzo de 1963 y, sobre todo, en la sentencia *Cilfit* de 6 de octubre de 1982 se ha atemperado la obligación de presentar cuestión prejudicial en los supuestos de acto claro o acto aclarado.

Así, los jueces nacionales no tendrían por qué plantear la cuestión prejudicial, a pesar de tener que efectuarse en su litigio una interpretación de normas europeas:

a. Si la interpretación necesaria para resolver el pleito o la duda sobre el alcance del derecho de la Unión Europea resultan coincidentes y son materialmente idénticas a una cuestión que ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo.

b. Si la respuesta se encuentra ya en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sentada a través de cualquiera de los procedimientos para cuyo conocimiento es competente, aunque las cuestiones debatidas no sean estrictamente idénticas.

c. Cuando la correcta aplicación se imponga con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución a la cuestión suscitada, en el bien entendido de que el juez debe llegar a la convicción de que la solución se impondría igualmente con la misma evidencia a los órganos judiciales de los demás Estados miembros, así como al propio Tribunal de Justicia.

Los dos primeros supuestos integran la llamada doctrina del acto aclarado, según la cual no existe el deber de plantear la cuestión si la dudosa norma europea aplicable al caso ya ha sido interpretada por el TJUE en más de dos ocasiones, sea en asuntos prejudiciales, sea en otro tipo de procedimientos.

En cualquier caso, para que resulte aplicable este criterio es preciso que concurra alguna de las circunstancias siguientes, también precisadas por el propio TJUE:

a. Que la cuestión prejudicial que se plantea o se pretende plantear sea idéntica a otra sobre la que el Tribunal ya ha resuelto;

b. Que la respuesta a tal cuestión pueda deducirse claramente de la jurisprudencia.

En relación con el acto claro, en la propia sentencia *Cilfit*, el Tribunal de Justicia ha subrayado que la posibilidad de no plantear la cuestión por la evidencia con la que se presenta el Derecho de la Unión debe ser apreciada en función de las características del Derecho europeo y de las dificultades particulares que presenta su interpretación. Dice la sentencia que el juez nacional debe tener en cuenta, en particular, que: los textos del

derecho de la Unión Europea están redactados en varias lenguas, todas ellas auténticas, por lo que la interpretación de sus normas requiere la comparación entre las distintas versiones lingüísticas. Incluso en los casos en los que haya exacta concordancia de las versiones en diferentes lenguas, se ha de reparar en que el ordenamiento de la Unión utiliza una terminología propia, de modo que los conceptos jurídicos que utiliza no tienen por qué tener el mismo contenido que en los diferentes ordenamientos internos.

En cualquier caso, lo trascedente es que la posibilidad que se deriva de la doctrina que analizamos según la cual, el juez nacional puede no plantear la cuestión si resulta evidente la interpretación que corresponde convive con la posibilidad que ostentan los jueces de no aplicar cualesquiera normas de derecho interno sea cual sea su rango contrarias al Derecho de la UE.

Recordemos que, desde la sentencia *Simmenthal*, el juez nacional, como juez comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de las disposiciones europeas dejando inaplicada en caso de necesidad, por su propia iniciativa, cualquier disposición nacional contraria, incluidas todas las que tengan fuerza de ley, sin solicitar o esperar la derogación o remoción previa de dicha disposición nacional por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional.

En España ha sido el escaso número de cuestiones prejudiciales planteadas, habiendo considerado el TS que existía un acto claro en la mayoría de los casos de forma que justicia la impertinencia del "reenvío" argumentando que ya conocen la interpretación de la norma comunitaria objeto de la aplicación en el proceso nacional. No obstante, la aplicación de la doctrina del acto claro debe efectuarse siempre con cautela, pero la misma debe ser extrema cuando conduzca a la inaplicación de un precepto interno. Téngase en cuenta que el TJUE precisó la mencionada doctrina afirmando que antes de concluir que se da tal situación, el órgano jurisdiccional nacional debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales nacionales de los otros Estados miembros, así como al Tribunal de Justicia. Tan solo si estas condiciones se reúnen puede abstenerse el órgano jurisdiccional nacional de someter la cuestión al Tribunal de Justicia y resolver bajo su propia responsabilidad. El juicio de relevancia se constituye, por tanto, en la actividad esencial que el juez nacional debe efectuar cuando aborda la conveniencia de plantear una cuestión prejudicial. A través del mismo debe determinarse si la respuesta prejudicial es necesaria, esto es, si puede o no condicionar el resultado del litigio.

Para terminar, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre del 2018 (rec. n.º 553/2018) ha fijado como doctrina jurisprudencial que, cuando en un litigio se plan-

tea una duda sobre la eventual contradicción de una norma nacional con el Derecho de la Unión Europea, el tribunal, aun cuando no sea la última instancia, está obligado a motivar las razones por las que no aprecia contradicción entre la norma nacional y la comunitaria invocada y por la que no considera necesario el planteamiento de una cuestión prejudicial al entender aplicable la doctrina del «acto claro» o del «acto aclarado». Y, a tal efecto —se añade—, no basta con invocar la doctrina del «acto claro» sin expresar las razones por las que considera que la interpretación de la norma comunitaria es clara, no da lugar a una duda razonable y no es contraria a la norma nacional cuestionada.

18.6. La interposición de una cuestión prejudicial por los Tribunales económico-administrativos.

La reforma por Ley 34/2015 de la Ley General Tributaria trajo consigo la legitimación de los órganos económico- administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como manifestación de la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea. Esta previsión es consecuencia de un realidad que ya se venía poniendo en práctica, como es la inclusión de los tribunales económico-administrativos dentro del concepto de órganos jurisdiccionales a efectos de planteamiento de cuestión prejudicial, en los términos del artículo 19, 3, b) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea.

La jurisprudencia del TJUE ha definido los requisitos que debe reunir un órgano de resolución de conflictos para poder ser considerado jurisdiccional a efectos de planteamiento de la cuestión prejudicial. Lo ha hecho en una serie de sentencias ya clásicas como la de 30 de junio de 1966, asunto 61/65 *Vaassen-Göbbels*, o la de 14 de diciembre de 1971 asunto 43/71 *Politi*, así como otras como la *Veuve Vaasen* (As. 61/1965), *Nederlandse Spootwagen* (As. 36/1973); *Broekmeulen*, (As. 246/1980). En todas ellas se entendía que sería órgano jurisdiccional legitimado para plantear cuestión prejudicial todo aquel que reúna los requisitos de origen legal, permanencia, de jurisdicción obligatoria, carácter contradictorio del procedimiento, independencia y decisión en Derecho.

En todo caso, el Tribunal se ha manifestado en la misma línea en relación con el concepto de órgano jurisdiccional a efectos del planteamiento de la cuestión prejudicial. Así, en la sentencia *Ascendi Beiras Litoral e Alta* de 12 de junio de 2014 (asunto C-377/13) que se refiere a un impuesto portugués que reintroduce un gravamen indi-

recto sobre las operaciones de reestructuración, recuerda el Tribunal su doctrina sobre el concepto de órgano jurisdiccional apto para plantear una cuestión prejudicial, entendiendo que tal noción incluye, en el caso de Portugal, al llamado Tribunal Arbitral Tributario.

Pues bien, los tribunales económico-administrativos han sido objeto de análisis sobre legitimidad para plantear cuestiones prejudiciales. En un primer momento, el asunto del TJUE *Gabalfrisa* (sobre la condición de empresariales de las operaciones preparatorias en el IVA) y las sentencias por asuntos acumulados C-110/11998 a C-147/98, dictadas a partir de cuestiones prejudiciales presentadas por el TEAR de Cataluña, reconocieron que los tribunales económico-administrativos reunían los requisitos para poder ser considerados órganos jurisdiccionales y, por tanto, admitían su legitimidad para presentar cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo.

En esta línea, la reforma introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 237 de la LGT, incluyendo la previsión de que se desarrolle reglamentariamente el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sólo se incluyen algunas cuestiones procedimentales elementales. Como un plazo de quince días para alegaciones cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo. Además, se dispone la suspensión de los procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada, que se comunicará a los interesados y determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción.

Ahora bien, la sentencia del TJUE As. Banco Santander (274-14) de 21 de enero de 2020, declaró que el TEAC no es competente para presentar cuestiones perjudiciales: "Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para dilucidar si el organismo remitente tiene la condición de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE, cuestión que depende únicamente del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia deberá tener en cuenta un conjunto de factores, como son el origen legal del organismo, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del organismo de normas jurídicas, así como su independencia" (véanse, en ese sentido, las sentencias de 30 de junio de 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, p. 395; de 31 de mayo de 2005, Syfait y otros, C53/03, EU:C:2005:333, apartado 29, y de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello, C503/15, EU:C:2017:126, apartado 27 y jurisprudencia citada).

Por lo que respecta al TEAC, según el TJUE, se plantea la cuestión de si el TEAC

responde al criterio de independencia. Es preciso subrayar que la independencia de los órganos judiciales nacionales resulta esencial para el buen funcionamiento del sistema de cooperación judicial ínsito en el mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «independencia» comporta dos aspectos. El primero de ellos, de índole externa, supone que el órgano en cuestión ejerce sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, estando así protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones (sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, C64/16, EU:C:2018:117, apartado 44 y jurisprudencia citada).

Además, también por lo que respecta al aspecto externo del concepto de «independencia», ha de recordarse que la inamovilidad de los miembros del órgano en cuestión constituye una garantía inherente a la independencia judicial, puesto que tiene por objeto proteger la persona de quienes tienen la misión de juzgar. El principio de inamovilidad, cuya importancia capital ha de destacarse, exige, en particular, que los jueces puedan permanecer en el ejercicio de sus funciones en tanto no hayan alcanzado la edad de jubilación forzosa o hasta que termine su mandato cuando este tenga una duración determinada. Aunque no tiene carácter absoluto, este principio solo puede ser objeto de excepciones cuando existan motivos legítimos e imperiosos que lo justifiquen y siempre que se respete el principio de proporcionalidad. Así, se admite de manera general que los jueces puedan ser cesados si no reúnen las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones por motivo de incapacidad o de falta grave, observando los procedimientos establecidos al efecto

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «independencia», que es inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (véanse, en ese sentido, las sentencias de 30 de marzo de 1993, Corbiau, C24/92, EU:C:1993:118, apartado 15, y de 9 de octubre de 2014, TDC, C222/13, EU:C:2014:2265, apartado 29 y jurisprudencia citada).

Estas garantías de independencia e imparcialidad postulan la existencia de reglas, especialmente en lo referente a la composición del órgano, así como al nombramiento, a la duración del mandato y a las causas de inhibición, recusación y cese de sus miembros, que permitan excluir toda duda legítima en el ánimo de los justiciables en lo que

respecta a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad con respecto a los intereses en litigio (sentencia de 9 de octubre de 2014, TDC, C222/13, EU:C:2014:2265, apartado 32).

En el caso del TEAC, el presidente y los vocales del TEAC son nombrados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y por duración indefinida. Según esta misma disposición, tanto el presidente como los vocales del TEAC pueden ser separados con arreglo al mismo procedimiento, es decir, por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda.

En cuanto a los miembros de los TEA regionales, procede señalar que, según el

artículo 30, apartado 2, del Real Decreto 520/2005, son nombrados y separados por el Ministro de Economía y Hacienda entre los funcionarios que se indican en una determinada relación y pueden ser separados por ese mismo Ministro.

Pues bien, aunque es cierto que la legislación nacional aplicable establece normas que regulan, en particular, la inhibición y recusación del Presidente y vocales del TEAC o, en el caso del Presidente del TEAC, normas en materia de conflictos de interés, incompatibilidades y deberes de transparencia, ha quedado acreditado en cambio que el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial. A este último respecto, a los miembros del TEAC se les aplican únicamente las normas generales del Derecho administrativo y, en particular, el Estatuto Básico del Empleado Público. Por consiguiente, la separación del Presidente y los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA no se limita, como exige el principio de inamovilidad, a ciertos supuestos excepcionales que reflejen motivos legítimos e imperiosos que justifiquen la adopción de tal medida y en los que se respete el principio de proporcionalidad y se observen los procedimientos establecidos al efecto, como pueden ser un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida reunir las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones.

Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la exigencia de independencia considerada en su segundo aspecto, de índole interna, es innegable que dentro del Ministerio de Economía y Hacienda existe separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los TEA, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios. No obstante, algunas características del procedimiento de recurso extraordinario ante la Sala Especial para la Unificación de Doctrina regulado por el

artículo 243 de la LGT contribuyen a poner en duda que el TEAC tenga la condición de «tercero» con respecto a los intereses en litigio. En efecto, corresponde en exclusiva al director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda interponer ese recurso extraordinario contra las resoluciones del TEAC con las que esté en desacuerdo. El propio director general de Tributos será miembro nato de la sala de ocho personas que habrá de conocer de dicho recurso, al igual que el director general o el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso extraordinario.

Por lo demás, la posibilidad de que el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda interponga tal recurso extraordinario contra resoluciones del TEAC puede pesar sobre este, haciendo así dudar de su independencia y de su imparcialidad. Por lo tanto, el TEAC no cumple con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales.

Ha de añadirse, por un lado, que el hecho de que los TEA no sean «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades.

19. El recurso de incumplimiento

19.1. Concepto y procedimiento.

Con el fin de garantizar que el Derecho creado por las Instituciones europeas tenga un mayor arraigo y se adquiera mayor seguridad jurídica entre los ciudadanos de la UE, el TFUE crea un medio de acción mediante el cual, la Comisión europea interponga recurso contra los actos de los Estados Miembros que puedan ser contrarios al Derecho de la UE.

Mediante este recurso el TJUE controla el respeto por parte de los Estados miembros de las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la UE. Este recurso puede interponerlo bien la Comisión Europea, bien otro Estado miembro que deberá someter el asunto previamente a la Comisión (Arts. 258 y 259 TFUE). Si el Tribunal de Justicia declara que se ha producido un incumplimiento el Estado de que se trate está obligado a adoptar las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento y, en caso de que la Comisión estime que no las ha llevado a cabo, podrá someter el asunto de nuevo al Tribunal a fin de imponer al Estado incumplidor el pago de una sanción pecuniaria.

Permite al Tribunal de Justicia controlar si los Estados miembros respetan las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho de la Unión. Antes de someter el asunto ante el Tribunal de Justicia tiene lugar un procedimiento previo dirigido por la Comisión, por el que se requiere al Estado miembro afectado para que responda a las imputaciones que se le hayan hecho. Si tras este procedimiento el Estado miembro

no ha puesto fin al incumplimiento, puede interponerse un recurso ante el Tribunal de Justicia por vulneración del Derecho de la Unión.

Este recurso puede iniciarlo bien la Comisión -es el caso más frecuente en la práctica- bien un Estado miembro. Si el Tribunal de Justicia declara que se ha producido un incumplimiento, el Estado de que se trate está obligado a adoptar sin demora las medidas necesarias para ponerle fin. Si después de serle sometido de nuevo el asunto por la Comisión el Tribunal de Justicia declara que el Estado miembro de que se trate no ha cumplido su sentencia, podrá imponerle el pago de una cantidad a tanto alzado o de una multa coercitiva. No obstante, en caso de que no se hayan comunicado a la Comisión las medidas tomadas para la adaptación del Derecho interno a una directiva, el Tribunal de Justicia, a propuesta de la Comisión, podrá imponer una sanción pecuniaria al Estado miembro afectado en la primera sentencia por incumplimiento.

Para sistematizar el procedimiento de este recurso, es preciso diferenciar entre dos fases, la primera consiste en una fase precontenciosa o extrajudicial, y, en segundo lugar, la fase jurisdiccional, que la dirige el TJUE, quien juzgará si existe dicho incumplimiento o no:

1. La fase precontenciosa, que comienza con un escrito de requerimiento que la Comisión envía al Gobierno del Estado o Estados Miembros, haciéndoles saber que la Institución ha detectado una violación en el Derecho de la UE. Con el escrito de requerimiento, la Comisión describe sistemáticamente los términos de la infracción que se le imputa al Estado Miembro y solicita al mismo que haga las observaciones pertinentes acerca de la situación objeto de controversia.

   En el caso de que la contestación del Estado Miembro no convenza a la Comisión o que el mismo no conteste, será la institución la que redacte un dictamen, donde fundamentará de hecho y de Derecho los términos del incumplimiento, lo cual acompañará con una instancia para que en el plazo señalado ponga fin al incumplimiento. El escrito de requerimiento y el dictamen motivado que la Comisión emite son requisitos sustanciales de forma de cuya realización no se puede desmarcar la Institución, pues sin estos textos el TJUE no admitirá a trámite el recurso. Ello se justifica debido a la finalidad que persiguen ambos escritos, pues en ellos se precisa el objeto que en su caso será objeto de litigio ante el TJUE.

2. En la fase jurisdiccional, ahora sí, el TJUE determinará si las sospechas acerca del incumplimiento del Derecho de la UE, son fundadas o no. Por consiguiente,

una vez analizadas las pruebas aportadas por la Comisión al TJUE (pues nunca podrá fundarse este recurso en presunciones) el propio TJUE dictará sentencia, o bien se resolverá el procedimiento de las siguientes formas:

a. Puede suceder que el Estado Miembro requerido ponga fin al incumplimiento dentro del plazo fijado por la Comisión en el Dictamen emitido por la misma y antes del pronunciamiento del TJUE, en tal caso finalizará el procedimiento.

b. Otra opción es que el Estado Miembro, una vez finalizado el plazo fijado por la Comisión, pero todavía sin existir pronunciamiento del TJUE ponga fin al incumplimiento, en cuyo caso solo finalizará el procedimiento si la Comisión desiste del mismo.

19.2 Efectos de las Sentencias del TJUE a raíz de un recurso por incumplimiento.

Las sentencias en el marco del recurso por incumplimiento por parte del TJUE son meramente declarativas. Se limita a dilucidar si existe o no incumplimiento.

Por otra parte, quien tiene el deber de hacer efectiva la sentencia emitida por el TJUE es el Estado Miembro al que se dirige, adoptando las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia, que, como no podía ser de otro modo, deben conducir a la eliminación del incumplimiento.

También tiene especial trascendencia el efecto frente a los particulares de las sentencias por incumplimiento, pues estas pueden conllevar a la indemnización por parte del Estado que incumplió frente a todos aquellos perjudicados a raíz del incumplimiento (Sentencias del TJUE *Francovich Vs Bonifaci y Brasserie du Pecheur*).

Finalmente, se debe destacar el mecanismo sancionador introducido por el Tratado de Maastrich mediante el cual, la Comisión puede imponer una sanción en forma de multa a los Estados que incumplan el derecho de la UE.

20. Los efectos de las sentencias del TJUE

La interpretación emitida por el TJUE vincula al órgano jurisdiccional que formuló la cuestión prejudicial que, en ningún caso, puede separarse de ella o ignorarla. Ni por propia autoridad ni porque se lo indique un órgano jerárquicamente superior puede desconocer lo interpretado en una sentencia por el Tribunal de Justicia.

En cualquier caso, nada impide al destinatario principal de la respuesta prejudicial que vuelva a solicitar del TJUE una nueva interpretación de la disposición si no se siente suficientemente ilustrado con la obtenida. Así, en la sentencia *Kaba* de 6 de marzo de 2003 se dice que «*la autoridad de que está revestida una sentencia dictada con carácter prejudicial no obsta a que el juez nacional que es su destinatario pueda estimar necesario volver a someter la cuestión al Tribunal de Justicia antes de resolver el litigio principal» en el caso de que «tropiece con dificultades de comprensión o de aplicación, cuando plantee al Tribunal una nueva cuestión de Derecho, o incluso cuando le someta nuevos elementos de apreciación que puedan conducir al Tribunal a responder de manera diferente a una cuestión ya planteada*».

Resulta interesante, en todo caso, determinar los eventuales efectos ad extra de la sentencia prejudicial. Parece evidente que, como quiera que la sentencia interpreta el Derecho de la Unión, obligue a cualquier otro órgano judicial nacional que deba aplicar el Derecho que ha sido interpretado.

Cabe hablar, pues, de una eficacia erga omnes de la sentencia que enlaza directamente con la doctrina del acto aclarado que supone que una disposición que ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia permite considerar que elimina (aunque no impide) la obligación de plantear una cuestión sobre la misma.

El problema es que las sentencias del Tribunal de Luxemburgo, en ocasiones, se

refieren tan extensamente a las concretas circunstancias del litigio en que se plantearon que es difícil identificar con absoluta seguridad una doctrina general sobre la materia.

Y surge aquí una nueva cuestión: la de si ha de reputarse, siempre y en todo caso, retroactiva la interpretación efectuada por el TJUE. Según la Sentencia del TJUE *Blaizot* de 2 de febrero de 1988, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el art. 267 TFUE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha.

Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos requisitos esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves.

21. El impacto del *Brexit* en la aplicación de la normativa tributaria.

21.1. Estado del arte.

Tras la celebración del Referéndum de 23 de junio de 2016, el Reino Unido notificó oficialmente al Consejo Europeo el 29 de marzo de 2017 su intención de abandonar la Unión Europea.

Como consecuencia de ese proceso, desde el 31 de enero de 2020 el Reino Unido salió de la Unión Europea y a partir de 1 de enero de 2021, concluido el periodo transitorio, esa salida está teniendo plenos efectos sociales, políticos y económicos.

En estos momentos, la relación entre la UE y el Reino Unido está regulada por el Acuerdo de Comercio y Cooperación, que consta de tres pilares principales:

- Un Acuerdo de Libre Comercio, que abarca el comercio de bienes y servicios, la inversión, la competencia, las ayudas estatales, la transparencia fiscal, el transporte aéreo y por carretera, la energía y la sostenibilidad, la pesca, la protección de datos y la coordinación de la seguridad social. Este Acuerdo va mucho más allá de los acuerdos de libre comercio tradicionales, pero no iguala en ningún caso las ventajas significativas que disfrutó Reino Unido como Estado miembro de la Unión. En él se establece que no habrá aranceles ni contingentes para todas las mercancías que cumplan las normas de origen adecuadas y las Partes se han comprometido a garantizar condiciones de competencia equitativas sobre medio ambiente, lucha contra el cambio climático y tarificación del carbono, derechos sociales y laborales, transparencia fiscal y ayudas estatales, al tiempo

que se ha pactado un mecanismo vinculante de solución de diferencias y la posibilidad de que ambas Partes adopten medidas correctoras en caso necesario.

- Un nuevo marco para la cooperación policial y judicial en materia penal y civil, para combatir y perseguir la delincuencia y el terrorismo transfronterizos, y
- Un acuerdo horizontal sobre gobernanza, a fin de ofrecer seguridad jurídica a las empresas, los consumidores y los ciudadanos sobre cómo se aplicará y controlará el Acuerdo.

Asimismo, el Acuerdo de Retirada, que entró en vigor el 31 de enero de 2020, sigue vigente y está permitiendo proteger los derechos de los ciudadanos de la Unión Europea y de los nacionales del Reino Unido, así como los intereses financieros de la Unión.

21.2. Consecuencias fiscales.

La salida del Reino Unido de la UE implica de forma automática la inaplicación de las Directivas vigentes en materia de imposición directa, siendo las más relevantes las siguientes:

- Directiva de reestructuraciones fiscales.
- Directiva Matriz Filial.
- Directiva de intereses y cánones.
- Directiva de asistencia y cooperación administrativa.
- Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al mercado interior (Directiva anti-alusión fiscal fiscal – ATAD 1 y 2).
- Convención de Arbitraje para eliminar la doble imposición internacional

Este paquete normativo favorece de forma notable la organización y funcionamiento de grupos empresariales entre los diferentes Estados de la UE y su reorganización internacional, que de alguna manera puede ser paliada por la red de Convenios de doble imposición internacional suscrita por el Reino Unido. En todo caso, a falta de normativa de la UE resulta de aplicación la propia normativa interna española.

Todo lo anterior implica que, a los efectos de determinar la tributación de las rentas que puedan derivarse de las posibles transacciones entre empresas/residentes en Reino Unido y España, se deberá acudir preferentemente a lo dispuesto en el vigente Convenio entre el Reino de España y Reino Unido e Irlanda del norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio hecho en Londres el 14 de mayo de 2013.

El efecto inmediato de la salida del Reino Unido, en la imposición indirecta, es que deja de formar parte del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los Impuestos Especiales y de la fiscalidad de la energía, por lo tanto, ya no se trata de operaciones intracomunitarias.

En lo que se refiere a los derechos de aduanas, a partir de enero de 2021 todos los flujos de mercancías entre España y Reino Unido dejarán de tener la consideración de operaciones intracomunitarias, para pasar a estar sujetos a formalidades aduaneras, salvo aquellas que tengan como procedencia o destino Irlanda del Norte, que seguirán siendo objeto de declaración en el sistema Intrastat.

Asimismo, no conviene ignorar *el Stamp Duty Reserve Tax* en Reino Unido, que grava, entre otras, las ampliaciones de capital de entidades cotizadas, así como algunos movimientos de capitales, y que actualmente no se aplica como consecuencia de la Directiva de liberalización de capitales.

Como último y necesario apunte, debe tenerse en cuenta el mayor coste y complejidad en el cumplimiento tributario de las empresas con operativa comercial internacional, al singularizarse el Reino Unido de la UE.

22. La Imposición de Salida – Exit Taxes

22.1. Concepto

La creciente importancia de los principios propagados por el Derecho comunitario, fundamentales para la construcción del mercado único y las denominadas "cuatro libertades" (libertad de mercancías, libertad de trabajadores, de servicios y de capitales) han generado el desarrollo de actividades económicas en el extranjero y el traslado del domicilio fiscal a otros Estados en búsqueda de unas mejores condiciones.

El cambio de residencia supone desde la perspectiva del estado de origen, la pérdida de las legítimas expectativas de gravamen debido a la salida del contribuyente, lo que hace que haya una menor capacidad recaudatoria. Por ello, en la mayoría de estados se está aumentando el uso de los *Exit Taxes*. Los estados abordan fiscalmente el problema que genera la emigración de sus contribuyentes diseñando impuestos cuyo fundamento se centra en el mero cambio de residencia. Constituye una penalización a los cambios de residencia de los contribuyentes, mediante el gravamen del ahorro acumulado durante años. Pero el legislador ha dado a entender que el fundamento del impuesto de salida español es la protección de la soberanía fiscal.

El Impuesto de salida es un tributo que grava plusvalías latentes, tanto de personas físicas como de personas jurídicas que cambian su residencia habitual o domicilio social a otro Estado. Lo que pretende el Estado con este impuesto, en líneas generales, es no perder un gravamen diferido en el tiempo sobre una riqueza acumulada en su territorio, en concreto un aumento de valor de elementos patrimoniales que en principio no gravó y contempló como beneficio fiscal para atraer inversores.

El obligado tributario residente en un Estado debe pagar sus impuestos sobre la ren-

ta mundial, pero al cambiar su residencia habitual ya no deberá hacerlo en ese Estado porque pasará a pagar los impuestos sobre la renta mundial, incluidas las plusvalías latentes posteriormente realizadas, en el nuevo Estado de residencia. Los Estados de origen previenen la pérdida de ingresos estatales que esto supone mediante los *exit taxes*. El Estado de origen pierde el derecho a gravar estas plusvalías latentes y por eso crea un impuesto de salida que anticipa el devengo de elementos patrimoniales no realizados. Podemos concluir que el impuesto de salida sujeta a tributación una ganancia patrimonial ficticia, ya que no ha sido realizada, calculada por la diferencia entre el valor de la adquisición del bien o derecho y su valor de transmisión (normalmente el valor de mercado) en el momento del cambio de residencia del obligado tributario. Se está sometiendo así a tributación al contribuyente antes de que haya obtenido una renta o ganancia patrimonial efectiva con la enajenación de los elementos patrimoniales.

Con el establecimiento de impuestos de salida, el Estado de origen pretende asegurar la recaudación tributaria ante el cambio de residencia habitual de los contribuyentes. En algunos supuestos la normativa que concierne a los impuestos de salida de los Estados miembros de la Unión Europea se ha llevado frente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) para determinar si las concretas figuras tributarias erosionaron los derechos y libertades comunitarias de la Unión Europea (UE).

Los fundamentos del impuesto de salida son los siguientes:

- Prevenir el riesgo de evasión fiscal
- El reparto equilibrado del poder tributario
- La coherencia del sistema tributario

22.2 Su compatibilidad con el Derecho de la UE

Uno de los aspectos más controvertidos en materia de la fiscalidad comunitaria es la compatibilidad de los impuestos de salida con las libertades fundamentales de la Unión Europea, principalmente, con la libertad de circulación de personas, la de establecimiento y, en menor medida, la libertad de circulación de capitales.

La movilidad de las empresas, fruto de la internacionalización de los negocios, puede estar justificada por motivos económicos válidos, ajenos al desarrollo de estructuras notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido, dis-

tinto del mero ahorro fiscal.

Es la lucha entre la potestad tributaria de los Estados contra la libertad de circulación de personas y la libertad de establecimientos, que se manifiesta con el traslado de residencia. Es una lucha desigual por el claro interés de los Estados miembros en proteger esta fuente de recaudación, ya que los impuestos de salida son frecuentes en la mayor parte de las economías occidentales y se aplican en la mayoría de los países de la Unión Europea1.

La normativa del impuesto de salida está creando una presunción de evasión fiscal respecto de todos los contribuyentes que cambian de residencia, sin tener en cuenta que el cambio de residencia a otro Estado puede estar justificado por otros motivos laborales, familiares, médicos, etc., y que el contribuyente tiene derecho a ejercitar las libertades comunitarias como la libertad de establecimiento y la libre circulación de las personas.

La primera cuestión relevante que se debe plantear ante los cambios de residencia del contribuyente es si el amparo de las libertades comunitarias depende de que exista o no actividad económica o profesional a desarrollar en el Estado de destino. Uno de los requisitos que el TJUE exige para que los impuestos de salida sean adecuados al Derecho Comunitario es que se prevean medios para que el contribuyente pueda justificar su traslado de residencia, o que el Estado de origen demuestre que el cambio de residencia oculta una intención real de evasión fiscal.

No se puede aplicar una presunción de evasión fiscal, por tanto, sin que se prevea un procedimiento para demostrar una justificación lícita por parte de los contribuyentes. Para que el TJUE pueda aceptar como fundamento de la regularización de un impuesto de salida la evasión fiscal será necesario que en la propia normativa estatal se distinga entre comportamientos artificiosos y auténticos traslados de residencia. Sobre la prevención de evasión fiscal como fundamento para la imposición del impuesto de salida el TJUE se ha pronunciado en diversas sentencias, entre las cuales destacan la Sentencia *Biehl* y la *Sentencia Lasteyrie* du Saillant, que son las más relevantes hasta el momento.

Los impuestos de salida no pueden servir para limitar las libertades fundamentales que son el pilar a la Unión Europea, aunque éstos busquen proteger las legítimas expectativas de los Estados en gravar la "riqueza acumulada en su territorio" y, por ende, garantizar que la renta tribute en el lugar donde se crea el valor.

En el ámbito comunitario, su uso no ha estado exento de polémica porque los cambios de residencia están vinculados a las libertades fundamentales previstas en el Tra-

tado de Funcionamiento de la Unión Europea, principalmente, a la libertad de circulación de personas, la libertad de establecimiento y, en una menor medida, la libertad de circulación de capitales.

La regulación de los impuestos de salida en el Estado de origen puede tener un efecto disuasivo respecto a los contribuyentes que desean instalarse en otro Estado miembro y puede ser discriminadora con respecto al trato dispensado a quienes mantienen su residencia.

Obviamente, la invocación de las libertades fundamentales contra los impuestos de salida no implica despojar a los Estados miembros de sus legítimas expectativas de recaudación justificadas por razones de imperioso interés general.

El TJUE ha aceptado que los impuestos de salida están justificados por la preservación del equilibrio en el reparto de la competencia tributaria entre los Estados. No obstante, su regulación específica no puede generar situaciones discriminatorias con respecto a quienes mantengan su residencia, ni ir más allá de lo necesario para alcanzar el reparto equilibrado de las potestades tributarias.

El control de la legalidad comunitaria supone que la medida sea adecuada para la consecución de la justificación (test de adecuación), necesaria en el sentido que no existan medidas menos restrictivas para la consecución de la justificación (test de la necesidad) y que las ventajas introducidas por la medida interna superen las desventajas producidas (test de la proporcionalidad), teniendo en consideración la lógica o métrica del sistema.

La incidencia de los impuestos de salida en las libertades fundamentales de la Unión Europea ha dado lugar a diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que luego inspiraron su regulación en la Directiva UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, que fue objeto de transposición por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

El análisis de la doctrina del TJUE resulta un tema trascendental, pues ayuda a comprender el alcance y las limitaciones del impuesto de salida en relación con su vinculación con el ejercicio de las libertades fundamentales, principalmente, libertad de circulación de personas y libertad de establecimiento. Las principales sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que directa o indirectamente, se refieren a los impuestos de salida son:

Casos Daily Mail. Lasteyrie du Saillant, N8, National Grid Indus BV9, Comisión Europea contra Reino de España. Comisión Europea contra República Portuguesa, Comisión Europea contra Reino de España, Comisión Europea contra Reino de los Países

Bajos, Comisión Europea contra Reino de Dinamarca, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v. Finanzamt Hamburg-Mitte, Verder LabTec GmbH & Co. KG v. Finanzamt Hilden, AOy contra Finlandia, Christian Picart, Martin Wächtler contra República Alemana.

Todas las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea reconocen que los impuestos de salida suponen una restricción a una libertad comunitaria, generalmente, a la de establecimiento, aunque en algunos casos se consideran justificados por razones imperiosas de interés general. La mera pérdida de ingresos que sufre un Estado miembro a causa del traslado de la residencia fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro en el que la normativa tributaria es distinta y, en su caso, más beneficiosa para el contribuyente, no puede, por sí misma, justificar una restricción del derecho de establecimiento europeo. No obstante, sí lo justifica, el garantizar un reparto equilibrado de la potestad impositiva entre los Estados miembros.

El hecho que los impuestos de salida estén justificados por razones de imperioso interés general no garantiza que su regulación, en el Estado de salida, sea proporcional, ni que no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue. Esto es lo que ha propiciado que el TJUE se haya pronunciado en aspectos concretos de su regulación, tales como:

- Cabe gravar las plusvalías latentes con motivo del canje de las participaciones en una sociedad en comandita simple por participaciones de una sociedad de capital, siempre que el Estado de salida se encuentre imposibilitado de ejercer su potestad tributaria sobre tales plusvalías en el momento de su realización efectiva.

- La tributación sobre las plusvalías latentes correspondientes a la transferencia de activos a un establecimiento permanente situado en el territorio de un Estado miembro distinto del país de salida, cuyos rendimientos están exentos de impuesto en el Estado de acogida, es una medida apta para garantizar la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros interesados.

- Las minusvalías posteriores a la salida no necesariamente deben modificar el importe de la plusvalía determinada en el momento de la salida. No obstante, a fin de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, se considera proporcionado un régimen tributario que tenga íntegramente en cuenta las minusvalías que puedan realizarse con posterioridad al

traslado de la residencia del contribuyente interesado, excepto cuando ya se han tenido en cuenta en el Estado miembro de acogida.

- Es contrario a la libertad de establecimiento, el cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes a una sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro.
- La tributación sobre las plusvalías latentes generadas por la transmisión de un establecimiento permanente no residente a una sociedad que tampoco sea residente, en el marco de una operación de aportación de activos es contraria a la libertad de establecimiento cuando se exija su tributación inmediata y no se permita la recaudación diferida del impuesto en cuestión.
- El pago escalonado del impuesto antes de la realización efectiva de las plusvalías latentes en cinco anualidades o diez anualidades es una medida adecuada y proporcionada para lograr preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.
- Los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para permitir que el Estado miembro de origen controle el cobro del tributo.
- Es contrario a la libertad de establecimiento, gravar las ganancias de capital no realizadas de elementos patrimoniales no destinados a la venta, por el solo hecho de su traslado comunitario.
- Es contrario a la libertad de establecimiento, el cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes por la transferencia de activos desde un establecimiento permanente de una empresa cuando la sociedad mantiene su vinculación con el país de origen.

Como síntesis, podemos observar que a lo largo de los años la jurisprudencia del TJUE ha establecido dos criterios en su doctrina sobre los impuestos de salida:

- Por un lado, la doctrina anti-abuso del Derecho de la Unión Europea: los derechos establecidos en la UE no pueden utilizarse de manera fraudulenta, es decir, no pueden admitirse comportamientos que forman parte del contenido formal de los derechos reconocidos a los particulares pero que desde un punto de vista material no merecen protección por las normas comunitarias. Un com-

portamiento es abusivo, según la jurisprudencia comunitaria, cuando se verifican unas circunstancias objetivas que respetan formalmente las condiciones previstas en la normativa pero no alcanzan el objetivo perseguido por la norma comunitaria, y existe un elemento subjetivo de voluntad de obtener beneficio resultante de la normativa comunitaria, creándose para ello de manera ficticia las condiciones exigidas en la norma comunitaria.

- Por otro lado, tenemos la exigencia imperativa del interés general: el interés fiscal de los Estados Miembros se protegerá previniendo la evasión y el fraude de las obligaciones que los ordenamientos tributarios nacionales imponen a los contribuyentes. Como consecuencia de esta protección del interés fiscal nacional el TJUE impuso límites estrictos, a través de la jurisprudencia de los últimos años, a la legislación nacional en materia de abuso o evasión para que no se vulnerara los derechos comunitarios:

    1. No puede considerarse abusivo que los contribuyentes operen con sociedades residentes en otros Estados en los que la fiscalidad es más ventajosa o porque trasladen su residencia a Estados con una presión fiscal menor.

    2. Las cláusulas anti-abuso o anti-elusión no pueden aplicarse de manera general, no pueden crear restricciones a comportamientos en los que no existe abuso o fraude.

    3. Las cláusulas anti-abuso deben atacar los comportamientos artificiosos para eludir las obligaciones tributarias nacionales.

    4. Las cláusulas anti-abuso están sometidas a las estrictas exigencias del principio de proporcionalidad.

En una primera teoría jurisprudencial, se puede observar que la principal preocupación del TJUE es salvaguardar la unidad del Derecho comunitario y su aplicación uniforme, pero en una segunda teoría jurisprudencial se advierte como el Tribunal da relevancia al interés fiscal de los Estados miembros.

La situación conflictiva entre los derechos y libertades fundamentales y los impuestos de salida ha llevado al TJUE a desarrollar cuatro fases para determinar si el impuesto es o no compatible con el Derecho de la Unión Europea:

- Determinar si existe una erosión en las libertades fundamentales de la UE, ya sea una restricción o una discriminación.
- Examinar la situación comparable en el plano interno del Estado en que no se produce tal trato desfavorable. Cuando se produce una discriminación se compara un ciudadano que ejerce la libertad con otro de otro Estado; cuando se produce una restricción se compara la situación interna con otra transfronteriza.
- Examinar los motivos de interés general que pueden justificar la restricción.
- Y, por último, en caso de existir justificación, estudiar si la medida es o no proporcional.

Así pues, es necesario distinguir entre una discriminación, es decir, un peor trato basándose en la nacionalidad del sujeto, ya sea de manera manifiesta o encubierta, y una restricción de las libertades comunitarias, esto es, un análisis de comparabilidad. Actualmente el Tribunal considera que el impuesto de salida supone una restricción de las libertades comunitarias aunque no incluya discriminación. El análisis de comparabilidad pone de manifiesto una norma que está causando un trato desfavorable para los ciudadanos del Estado y la jurisprudencia contrasta la situación de un residente que ejercita la libertad de establecerse en otro Estado miembro con la de otro residente que no traspasa las fronteras. Una vez se determina que existe una diferencia de trato dentro de situaciones comparables, se estudia si existen fundamentos para el impuesto de salida y si son demostrables.

Una vez se prueba que existe causa que justifica la restricción de la libertad comunitaria se procede a examinar si la medida limitativa de la libertad es la mínima necesaria para conseguir el objetivo perseguido por la norma, es decir, si es proporcional. Para determinar si es proporcional o no se estudia la aplicación del impuesto a las minusvalías, a la exigencia de garantías bancarias y al devengo de intereses de demora.

22.3. El impuesto de salida en la Directiva Antiabuso

La tributación por cambio de la residencia fiscal está regulada en el art. 5 de la Directiva UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente el funcionamiento del mercado interior, conocida como Directiva Antiabuso.

La regulación de los impuestos de salida en la Directiva Antiabuso tiene un significado propio que no supone el reconocimiento absoluto de la legalidad de todas las formas de su implementación. La Directiva no crea el impuesto de salida ni su hecho imponible, aunque obliga a los Estados miembros a crearlo, pero siempre vinculado con el fin que se persigue: Impedir las prácticas elusivas en relación con el impuesto que grava los beneficios de las empresas.

Los impuestos de salida en la Directiva Antiabuso persiguen las practicas elusivas y no el mero desplazamiento de actividades entre los Estados miembros. No obstante, su configuración, en la práctica, se orienta como una medida protectora de la soberanía fiscal basada en el principio del reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados.

Los impuestos de salida en la UE tienen por objeto evitar que el cambio de residencia se utilice como una práctica elusiva capaz de desplazar los beneficios latentes generados en el país de origen a otro Estado con menor carga impositiva. No se trata de proteger los ingresos fiscales del Estado de origen, pues esta forma de tributación no busca preservar la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado de la residencia fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro.

No se puede aplicar una presunción de evasión fiscal por el mero hecho del cambio de residencia. Es necesario que la propia normativa distinga los comportamientos artificiosos de los auténticos traslados de residencia.

No se discute que los impuestos de salida son una limitación legítima de las libertades fundamentales de la Unión Europea por estar justificados por razones de imperioso interés general, pero su implementación no puede constituir un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.

El art. 5 de la Directiva Antiabuso no solamente regula la imposición de salida por cambio de residencia, sino también la movilidad transfronteriza de activos entre establecimientos permanentes y entre la sede de dirección a su establecimiento permanente o viceversa, incluyendo el traslado o el cese de actividad de un establecimiento permanente, ya sea que se produzca entre Estados miembros o con un tercer país.

El modelo de impuesto establecido en la Directiva no se aplica a los traslados de residencia de las personas físicas, traslados de establecimientos permanentes de sociedades apátridas, traslados de entidades hibridas no sujetas al impuesto sobre sociedades o en régimen de transparencia, ni a los traslados de establecimientos permanentes de personas físicas no sometidos a gravamen conforme al impuesto sobre sociedades.

El impuesto de salida grava las plusvalías latentes no realizadas, calculadas en base a la diferencia entre valor de mercado de los activos trasladados para el momento de la

salida de los activos, menos su valor a efectos fiscales.

Se gravan los activos trasladados y no todo el patrimonio empresarial que se mantiene en el país de origen, sin importar que quede o no vinculado a un establecimiento permanente, pues el Estado de origen puede mantener su control fiscal sobre los activos que permanecen en su territorio. No cabe el impuesto de salida, si el Estado de origen retiene la potestad tributaria sobre los activos correspondientes.

Según los términos como está redactado el art. 5 de la Directiva (UE) 2016/1164, resulta discutible que el impuesto de salida afecte los bienes de la entidad que previamente estaban localizados en el extranjero aunque, los Estados miembros pueden establecer en sus respectivas regulaciones, modelos más estrictos que el previsto en el estándar establecido en la Directiva, para proteger la tributación sobre la renta mundial, aunque se graven los rendimientos en un lugar distinto a donde se crea el valor.

El devengo del impuesto sobre las plusvalías latentes se produce con el traslado transfronterizo. No se mencionan las modificaciones de los valores que puedan ocurrir con posterioridad al devengo, lo que no significa que, para garantizar el respeto a la capacidad contributiva y a la prohibición de la confiscatoriedad del tributo en origen, no pueda modificarse la base imponible cuando la aplicación de las minusvalías por el Estado miembro de destino sea ineficaz.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no prohíbe la aplicación de las minusvalías sobrevenidas con posterioridad al cambio de residencia, salvo que hayan sido tenidas en cuenta en el Estado miembro de acogida, pues lo que se quiere es evitar el doble aprovechamiento de un gasto, pérdida o deducción a través de las llamadas asimetrías híbridas.

22.4 Los *Exit Taxes* españoles

a) Impuesto sobre la renta de las personas físicas:

El 1 de enero del 2015 entró en vigor el nuevo artículo 95 bis en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en virtud del cual, cuando un contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad y su valor de adquisición. Hasta este momento no existía en el ordenamiento español un impuesto de

salida en sentido estricto sobre el traslado de la residencia fiscal de las personas físicas al extranjero, tanto a un Estado miembro de la unión europea como a un tercer Estado.

El artículo 95 bis de la LIRPF establece que se integran en la base imponible del ahorro de la renta de las personas físicas (sin sanción, ni intereses de demora ni recargos) las ganancias patrimoniales que impliquen una diferencia positiva entre el valor de mercado actual de acciones y valores (aún no enajenadas) y el valor de adquisición, siempre que el contribuyente cambie de residencia habitual a otro Estado. Es requisito necesario para ello que el contribuyente haya residido en territorio español durante al menos los últimos 10 años de los quince períodos impositivos anteriores al que se tenga que declarar las ganancias patrimoniales por cambio de residencia. Se aplica, además, una excepción, en caso de contribuyentes que hayan optado por el régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español, para quienes los 10 años necesarios para la imposición del impuesto de salida comenzaran a contar desde el momento en que no sea aplicable el régimen fiscal de los trabajadores desplazados.

La norma, finalmente, prevé que será aplicable este impuesto de salida siempre y cuando se trate de participaciones significativas en sociedades, es decir:

- Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
- En caso de incumplirse el punto anterior; que el porcentaje de las participaciones en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la entidad exceda de 1.000.000 de euros.

Se puede interpretar que los requisitos cuantitativos y el límite temporal establecidos en el artículo 95 bis de la LIRPF que se acaban de mencionar pueden incentivar al contribuyente, con el objetivo de no someterse al impuesto de salida, a abandonar el territorio español antes de que se cumpla el plazo de los 10 años de residencia, a enajenar el exceso de acciones o participaciones antes del cambio de residencia o a constituir ampliaciones de capital que eviten llegar al margen del 25%. El cómputo de las ganancias patrimoniales se realiza en el momento del devengo del último período impositivo y se distingue para ello entre valores admitidos a negociación en los mercados regulados de valores y valores no admitidos.

También el art. 95, bis.4 LIRPF prevé el cambio de residencia por desplazamiento temporal debido a motivos laborales, siempre que el Estado de destino no sea un paraíso fiscal, y el cambio de residencia por cualquier otro motivo cuando exista entre España y el Estado de acogida un convenio para evitar la doble imposición internacional

y contenga una cláusula de intercambio de información, que implica un compromiso a informar en caso de enajenación de las plusvalías latentes. En ambos casos se aplazará el pago de la deuda tributaria de las plusvalías latentes, siempre que se constituyan garantías totales o parciales sobre las acciones o valores, además del pago de intereses. El artículo 95.4 bis de la LIRPF establece expresamente que se estará al régimen del artículo 65 de la LGT. Este régimen prevé que el contribuyente puede solicitar un aplazamiento del pago en caso de que esté en una situación económica-financiera que le impida pagar la deuda de forma transitoria. Pues bien, se entiende que el requisito de las dificultades de transitorias para el pago del artículo 65 de la LGT deben ser sustituidas por el desplazamiento temporal, la LIRPF no puede estar exigiendo dos supuestos habilitantes para el aplazamiento: el desplazamiento temporal (artículo 95.4 bis LIRPF) y las dificultades transitorias económicas para pagar la deuda (art. 65 LGT). El aplazamiento no se justifica por la falta de liquidez del contribuyente sino porque se trata de plusvalías latentes no enajenadas, además de que cabe la posibilidad de que el impuesto deba devolverse si el desplazamiento es temporal y el contribuyente vuelve a residir en territorio español dentro de los cinco ejercicios siguientes. Así pues el aplazamiento corresponderá cuando el contribuyente lo solicite, sin necesidad de demostrar falta de liquidez.

Para que se produzca el aplazamiento aludido, que vencerá el 30 de junio del año siguiente, las garantías podrán constituirse total o parcialmente, siendo posible un aval bancario, seguro de caución o prenda de las acciones o participaciones. También se establece que si por cualquier motivo el contribuyente adquiere nuevamente la condición de residente en España, dentro de los cinco ejercicios siguientes al del desplazamiento temporal (ampliables a cinco años más en caso de desplazamiento temporal por motivos laborales) sin haber enajenado las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto del aplazamiento queda extinguida. La extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración del primer ejercicio por el cual se tenga que tributar en el momento de retorno del contribuyente.

El impuesto de salida suaviza el régimen cuando el cambio de residencia se produce a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (art. 95.6 LIRPF). En este supuesto, si el sujeto regresa en un plazo que puede ser de hasta 10 años sin haber vendido las participaciones, la obligación de pago del impuesto desaparecerá. Si, dentro de ese plazo, en cambio, se enajenan las acciones o valores, entonces se deberá pagar el impuesto en ese momento o, si se prefiere, cuando se termine el plazo de aplazamiento, es decir, a

los diez años. En este caso la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará, si cabe, por la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión. También se deberá pagar el impuesto de salida cuando el contribuyente pierda la condición de residente en el Estado miembro de la UE o del EEE o cuando se incumpla la obligación de comunicación tributaria entre los Estados.

b) Impuesto sobre Sociedades:

En la legislación española existe un impuesto de salida en sentido estricto en relación con las personas jurídicas, es decir, un impuesto que grava los aumentos de valor de bienes aun no enajenados de las sociedades cuando trasladan su residencia a otro Estado. Su regulación específica se encuentra en el artículo 19 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que señala:

> *"Se integrara en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente, será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 78 de esta Ley."*

En este artículo se contempla la obligación de la sociedad de incluir en la base imponible del IS la plusvalía latente de los activos que tenga en el momento del cambio de residencia.

El artículo 27.2.b LIS prevé que concluirá el período impositivo cuando la sociedad cambie de residencia al extranjero. Esto provoca la declaración de unas rentas que no se exigirían en caso de no trasladarse la sociedad. Es importante remarcar que este impuesto de salida solo tendrá efectos como tal cuando el Estado de destino posibilite que la entidad conserve su personalidad jurídica, pues en caso contrario la entidad deberá proceder a su disolución y liquidación y consecuentemente no podrá aplicarse el gravamen sobre las potenciales ganancias patrimoniales. A raíz de la Sentencia del TJUE, de 25 de abril de 2013, *Comisión Europea contra Reino de España*, se introdujo un nuevo párrafo al artículo 19 LIS en virtud del cual el pago de la plusvalía latente podrá aplazarse, a solicitud del sujeto pasivo, hasta la fecha de la transmisión a terceros de dichos elementos. La inclusión de este párrafo fue a consecuencia de la infracción cometida por España respecto al artículo 49 TFUE sobre la libertad de establecimiento.

El Tribunal entiende que la sociedad que pretende trasladarse esta económicamente penalizada en comparación con otra que no se traslada, porque las plusvalías latentes no se integran en la base imponible hasta que no son efectivas. Esto provoca una disuasión a una sociedad que quiera ejercer su derecho a la libertad de establecimiento.

Las normativas nacionales de los Estados miembros de la UE han sido examinadas por el TJUE en muchas ocasiones respecto a los impuestos societarios que contravienen el Derecho Comunitario. El Tribunal ha ido desarrollando la doctrina respecto a cómo deben aplicarse los impuestos de salida a las sociedades que pretenden trasladarse de un Estado miembro a otro, para determinar si estos impuestos infringen o no la libertad de establecimiento otorgada en el artículo 49 del TFUE. Las STJUE *Daily Mail, National Grid Indus y Cartesio* permiten contextualizar cuales son las controversias aclaradas y cuales aún no se han resuelto por la jurisprudencia comunitaria ante el traslado de sociedades dentro de la UE.

Se puede concluir que no existe un derecho de las sociedades a trasladar su domicilio social de un Estado miembro a otro con el mantenimiento de la personalidad jurídica y del Derecho aplicable a la sociedad. Pero sí que existe un derecho de las sociedades, cubierto por la libertad de establecimiento, a trasladar su domicilio social de un Estado miembro a otro con el cambio de la Ley aplicable, es decir, mediante el ajuste legal de la sociedad al Derecho societario del Estado miembro de destino y el abandono de la Ley del Estado miembro de salida, siempre que dicha transformación jurídica sea posible sin necesidad de disolución de la sociedad, porque el Derecho del Estado de destino lo prevea.

23. La Directiva Intereses y Cánones

23.1. Introducción

A finales de 1990, la Comisión había presentado una primera propuesta de directiva para la supresión de las retenciones en origen aplicadas a los pagos entre sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros. Aunque este proyecto figurase en 1992 entre las medidas prioritarias que debían adoptarse con vistas a la plena realización del mercado único, el Consejo no consiguió alcanzar un consenso. La Comisión tuvo que retirar esta primera propuesta a finales de 1994, pese a la necesidad de adoptar un instrumento comunitario en este ámbito para lograr la total supresión de la doble imposición.

La Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, que se inspira en gran medida en la propuesta de la Comisión de 1998, tiene por objeto suprimir las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. De esta forma, los Estados miembros eximen los intereses y cánones de todo gravamen aplicado a tales categorías de ingresos, para ese tipo de sociedades, con independencia de que el gravamen se aplique mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible.

Esta Directiva surge en el contexto del establecimiento de un «paquete de medidas fiscales» para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa, destinada a lograr que los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros sean objeto de una única imposición en un Estado miembro. En efecto, en un

mercado único que reúne las características de un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro.

De esta forma, los Estados miembros eximen los intereses y cánones de todo gravamen aplicado a tales categorías de ingresos, para ese tipo de sociedades, con independencia de que el gravamen se aplique mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible.

23.2 Ámbito de aplicación y procedimiento

Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro están exentos de cualquier impuesto aplicado en el Estado de origen, ya sea mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de un Estado miembro situada en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende.

Se considera que procede de un Estado miembro de origen, el pago efectuado por una sociedad de dicho Estado o por un establecimiento permanente radicado en dicho Estado de una sociedad de otro Estado miembro.

El Estado de origen debe reembolsar la retención en origen percibida en exceso en el plazo de un año a partir de la recepción de la solicitud y de la información acreditativa que pueda solicitar legítimamente. De no devolverse en dicho plazo el importe de la retención fiscal en origen, la sociedad o establecimiento permanente receptores tendrán derecho, al finalizar el año en cuestión, a cobrar intereses sobre el impuesto reembolsado a un tipo de interés equivalente al tipo de interés nacional aplicable en casos similares, en virtud de la legislación nacional del Estado de origen.

23.3 Definiciones

Se entiende por intereses el rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o una cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, el rendimiento de bonos y obligaciones, incluidas las primas

y lotes vinculados a éstos. Los recargos por pago atrasado no se consideran intereses.

Se entiende por cánones las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se consideran cánones las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

Se entiende por sociedad de un Estado miembro cualquier sociedad que responda a los siguientes criterios:

- que se haya constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro (es decir, cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre en la Comunidad, y cuyas actividades mantengan un vínculo real y continuado con la economía de ese Estado miembro);
- que tenga su residencia fiscal en ese Estado miembro; y,
- que esté sujeta al impuesto sobre sociedades.

Se considera que dos sociedades están asociadas cuando:

- una de ellas posee una participación de un 25%, como mínimo, en el capital de la otra, o
- una tercera sociedad posee una participación directa de un 25%, como mínimo, en el capital de cada una de las dos sociedades.

Las participaciones sólo pueden referirse a sociedades domiciliadas en territorio europeo. No obstante, los Estados Miembros tienen la opción de sustituir el criterio de una participación mínima en el capital por el de una participación mínima en los derechos de voto.

Por último, por establecimiento permanente se entiende un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realiza una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro.

De cara al futuro, la Comisión propone la ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/49/CE, que prevé la supresión de las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, de forma que abarque otras formas jurídicas de sociedad, como la sociedad

europea y la sociedad cooperativa europea. Dicha propuesta se sitúa en la línea de la estrategia de la Comisión en relación con la futura política fiscal de la Unión Europea, según la cual, la doble imposición basada exclusivamente en el carácter transfronterizo de una actividad resulta inaceptable. Por el contrario, la supresión de la doble imposición no debe incrementar las posibilidades de fraude y evasión fiscales.

23.4 Exclusión de determinados pagos en concepto de intereses o cánones

El Estado miembro de origen puede excluir del ámbito de aplicación de la Directiva determinados pagos que puedan constituir intereses, como por ejemplo:

- los pagos que se consideren distribución de beneficios o reembolso del capital con arreglo a la legislación del Estado de origen;
- los pagos procedentes de créditos que comprendan un derecho a participar en los beneficios del deudor;
- los pagos procedentes de créditos que autoricen al acreedor a cambiar su derecho a percibir intereses por un derecho a participar en los beneficios del deudor;
- los pagos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea devengable más de 50 años después de la fecha de emisión.

Cuando, debido a una relación especial entre el pagador y el beneficiario efectivo de los intereses o cánones, o entre ambos y un tercero, el importe de dichos intereses o cánones supere el que habrían convenido ambos de no existir dicha relación especial entre ellos, lo dispuesto en la Directiva se aplicará exclusivamente a este último importe.

23.5 Fines

La Directiva establece que los intereses o cánones estarán exentos de cualquier impuesto en el Estado de origen siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de un Estado miembro situada en otro Estado miembro o un es-

tablecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad de otro Estado miembro. La exención sólo es aplicable cuando la sociedad pagadora de intereses o cánones es una sociedad asociada de la sociedad que sea beneficiaria efectiva de aquellos.

La Directiva 2003/49/CE establece una opción mediante la cual los Estados miembros pueden exigir a sus agentes pagadores que anualicen el interés sobre un período que puede ser inferior al año si no se ha realizado ninguna cesión, rescate o reembolso. Sobre esta cuestión, España no ha ejercido esta posibilidad.

Con la Directiva sobre intereses y cánones, la Comisión Europea quería lograr que los pagos de intereses y cánones entre sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros sean objeto de una única imposición en un Estado miembro. Considera que en un mercado único que aspira a ser un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían tener condiciones fiscales más desfavorables que si se llevaran a cabo entre dos empresas del mismo país.

23.6 Fraude y abusos

La Directiva no se opone a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos. Los Estados miembros pueden denegar el amparo de la Directiva o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso.

23.7 El funcionamiento de las medidas antiabuso incluidas en la Directiva de Intereses y Cánones. Su efectividad. Su compatibilidad con las medidas nacionales antiabuso. La cláusula del beneficiario efectivo.

Una de las principales preocupaciones de la Directiva es la prevención al abuso, contiene en su articulado diversas disposiciones antiabuso como es el concepto de beneficiario efectivo de los arts.1.4 y 5, pero es este último el dedicado específicamente al "fraude y abuso". Este precepto contiene dos cláusulas antiabuso/fraude distintas.

El art. 5.1 Directiva dispone que esta norma "*no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos*".

El art. 5.2, permite a los EM denegar el amparo de la norma comunitaria o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso. Mientras que la redacción de la primera es muy similar a la cláusula del art.1.2 Directiva Matriz-Filial, la segunda se parece más al art. 11.1 a) Directiva 90/434 CEE (actual art. 15.1 a) Directiva 2009/133 EC).

Tras el progresivo desarrollo del principio general de la prohibición del abuso del derecho de la UE, el art. 5.1 y 2 de la Directiva no es independiente de la interpretación de tal principio comunitario, de manera que, por ejemplo, la posibilidad de que se aplique el Derecho de los Estados Miembros en el ámbito de aplicación de la Directiva es más aparente que real: el abuso de la Directiva deberá establecerse de acuerdo con los parámetros que se definen en las sentencias configuradoras del principio general de prohibición de abuso del Derecho (comunitario o nacional) elaborado por el TJUE.

Por ello, los arts. 5.1 y 2. deben ser objeto de interpretación teniendo en cuenta los parámetros comunitarios definitorios del concepto de abuso o de fraude, que reconocen que, para existir fraude, deben concurrir o bien los acuerdos o negocios "puramente artificiales" de la jurisprudencia *Cadbury*, o los acuerdos o negocios con las características de *Halifax*, para lo que es preciso que concurran un elemento objetivo, comportamiento más allá del ámbito de aplicación natural de las normal y uno subjetivo, la finalidad esencial de obtener una ventaja fiscal, que debe apreciarse en relación con elementos objetivos.

También es fundamental, determinar si la empresa asociada comunitaria está ejerciendo válidamente las libertades comunitarias, sin que su comportamiento entrañe que se estén forzando su objetivo y ámbito de aplicación por razones estrictamente fiscales, de manera que pueda afirmarse que la interposición de la empresa asociada para recibir intereses o cánones respondan a la idea de artificiosidad a la que el TJUE se refiere.

Estas ideas deben ser el punto de partida para interpretar las disposiciones nacionales que se presentan como de ejecución de la cláusula anti-abuso del art. 5.1 y 2. Directiva (Art.14.1 m TRLIRNR).

A estos efectos, las cláusulas anti-abuso nacionales que condicionan la aplicación de la Directiva a que la sociedad perceptora no esté controlada por un no residente comunitario o por un residente en su propio territorio van más allá de las exigencias de la

Directiva al no resultar aplicables sólo a operaciones completamente artificiales.

Debe reseñarse que la definición de abuso en el contexto de la Directiva que ahora comentamos no resulta afectada por la Comunicación de la Comisión sobre Planificación Fiscal Agresiva de 6 diciembre 2012, ya que las eventuales modificaciones de esta norma para prevenir la planificación fiscal agresiva se considera conjuntamente con la Directiva Matriz-Filial.

De hecho, la Comunicación de la Comisión que contiene el Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de 6 diciembre 2012, anuncia una revisión de las cláusulas anti-abuso de la Directiva para adaptarlas a las recomendaciones de la Comisión sobre la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

El art. 9 de la Directiva contiene una cláusula, según la cual las disposiciones de la Directiva se consideran normas mínimas y que los estados pueden en su regulación interna o en los CDIs establecer disposiciones más eficaces contra la evasión fiscal.

En cuanto a la convivencia de las cláusulas antiabuso con el concepto de beneficiario efectivo del art.1.4 y 5 Directiva deben analizarse estos preceptos cuidadosamente. La cláusula de beneficiario efectivo se encuentra referida a la relación del sujeto con la renta fundamentalmente, mientras que las cláusulas del art. 5.1 y 5.2 se refieren a la interposición de un sujeto que perfectamente puede tener la cualidad de beneficiario efectivo, pero haber sido interpuesto con una finalidad de fraude o evasión fiscal. Esto ocurrirá con buena parte de las estructuras de sociedades "*conduit*", cuando esta última pueda considerarse como beneficiario efectivo, pero no exista motivo económico valido para la interposición de una sociedad, por ejemplo, por un residente de un estado tercero. En este caso entrarían en juego las cláusulas antiabuso nacionales que respeten los principios de interpretación de los art. 5.1 y 5.2 de la Directiva, pero no el concepto de beneficiario efectivo (Informe 2009- cuando un contribuyente sea beneficiario efectivo será difícil aplicarle las cláusulas de los art. 5.1 y 2).

En la Sentencia del TJUE N *Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I y Z Denmark*, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C119/16 y C-299/16, el TJUE resuelve las cuestiones prejudiciales planteadas por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca), que plantea cuestión prejudicial sobre cuál es el concepto de beneficiario efectivo a efectos de la Directiva 2003/49, y si en los supuestos de exención de retención sobre intereses, se pueden invocar los supuestos de abuso de Derecho al amparo de lo previsto en la citada Directiva 2003/49, cuando la norma interna no contiene disposición alguna al respecto.

El Reino de Dinamarca pese a tener doctrinas jurisprudenciales orientadas a evitar

prácticas abusivas o de fraude en materia fiscal, no prevé en su ordenamiento jurídico disposiciones legales específicas para evitar las conductas abusivas de Derecho establecidas en la Directiva 2003/49 relativa a los intereses y cánones entre sociedades asociadas. En este caso, los cuatro asuntos que la sentencia resuelve (C-115/16, C-118/16, C-299/16 y C-119/16) tratan sobre la no aplicación de la exención sobre intereses pagados a sociedades residentes en la UE, establecida en la Directiva 2003/49, en la medida en que las autoridades fiscales danesas consideraron a las entidades receptoras de dichos intereses meras sociedades instrumentales, y los verdaderos beneficiarios efectivos de los mismos.

El TJUE analiza el concepto de "beneficiario efectivo de los intereses" en el sentido de la Directiva, y considera que por beneficiario efectivo debe tenerse a la entidad que disfruta económicamente de los intereses percibidos, y dispone de la facultad de determinar libremente el destino de éstos. Además, puntualiza el TJUE que las previsiones del Modelo de Convenio de la OCDE y sus correspondientes Comentarios constituyen un parámetro válido a la hora de interpretar el concepto de beneficiario efectivo previsto en la Directiva.

Asimismo, resuelve el Tribunal que:

i. las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales podrán, sobre la base de la aplicación del principio general de prohibición del abuso de Derecho, denegar la concesión de los derechos previstos en la Directiva, independientemente de que no existan disposiciones nacionales o contractuales que prevean tal denegación;

ii. corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si una situación en un asunto determinado constituye un abuso de Derecho, sobre la base de los indicios que pueden ser considerados como elementos constitutivos, tales como el uso de sociedades instrumentales o la ausencia de una actividad económica real en la sociedad perceptora de los intereses; y

iii. corresponde a las sociedades que desean acogerse a la exención de la retención sobre los intereses demostrar que cumplen las condiciones objetivas impuestas por la Directiva, mientras que corresponde a la autoridad fiscal del Estado miembro que pretenda denegar la exención, demostrar la existencia de elementos que constituyen una práctica abusiva o de fraude sin la necesidad de identificar quienes son los beneficiarios efectivos.

Llama la atención la postura del Tribunal en lo que se refiere a la carga de la prueba para identificar al beneficiario efectivo. En este sentido, el TJUE expone que una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o las entidades a las que considera beneficiarios efectivos de los intereses en cuestión.

El Tribunal continúa admitiendo la aplicación de la teoría sobre el abuso de derecho en el contexto de la Directiva. Esta doctrina no equivale, en una primera instancia, a la doctrina sobre el fraude de ley tributaria. Extremo que resulta relevante ya que, como ya habría expuesto el Tribunal en otros asuntos en materia de IVA, la teoría sobre el abuso de derecho califica como principio general del Derecho Europeo, gozando de aplicación automática. Lo que se traduce en el hecho de que cualquier Estado miembro no necesita trasponerlo para su aplicación.

En la aplicación de esta doctrina, el Tribunal ha expuesto alguno de los elementos objetivos que, sin ser exhaustivos, pueden dar cabida a pensar que existe abuso:

i. el hecho de utilizar una sociedad instrumental interpuesta que tenga como única actividad la percepción de intereses y su transferencia directa al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales;

ii. la ausencia de actividad económica real en base a la gestión de la sociedad, a sus estados contables, a la estructura de sus costes, gastos reales soportados, personal empleado, instalaciones y los equipos utilizados; etc.

El Tribunal interpreta el elemento de sujeción sin exención como requisito para acceder a la Directiva. Entiende que una sociedad sujeta al impuesto de sociedades, pero con exención para los ingresos financieros, no cumpliría con los requisitos para acceder a los beneficios de la referida directiva, como puede ser el caso de las SICAVs.

El TJUE, mediante esta Sentencia, ha aclarado, en primer lugar, el término de beneficiario efectivo de los intereses: así, ha de ser una entidad que ostente las características que estipula la referida Directiva y, además, que sea el "efectivo" beneficiario, esto es, que tenga un poder de disposición económica sobre los rendimientos que recibe y no un mera sociedad que sirva para transmitir los intereses a otra sociedad que, de haber recibido esta última directamente los intereses, no se hubiese podido aplicar la exención en origen.

Además, no es necesario que exista una norma interna del Estado miembro en que se haya de aplicar la exención por ser el Estado de la fuente o del origen quien transponga el art. 5 de la Directiva 2003/49, que trata de evitar las situaciones de fraude o abuso. Esto es así porque, en el caso de que se pueda corroborar la existencia de abuso

de derecho, se puede aplicar directamente el principio comunitario de prohibición de prácticas abusivas.

Centrándonos en el abuso de derecho, el TJUE ha recordado que han de concurrir dos elementos: uno objetivo (el cumplimiento formal de las condiciones, pero no alcanzándose el objetivo de la norma) y otro subjetivo (la voluntad del contribuyente de que le sea aplicable la ventaja prevista en la norma en cuestión mediante un entramado de operaciones artificiosas). Dada la poca concreción de tales términos, se aportan algunos indicios o escenarios que individualizarían un abuso de derecho: entre otros, sociedades interpuestas que sirven de "puente" o meras transmisoras de los intereses a terceras sociedades que, de haber aparecido formalmente como beneficiarios efectivos, no habría podido aplicarse la exención en la fuente; la creación de estructuras o realización de operaciones financieras en el momento en que entran en vigor cambios normativos, pretendiendo eludir estos últimos. Además, la existencia de un convenio de doble imposición con un país extracomunitario donde esté situada la sociedad no residente, en un Estado miembro no excluye la contemplación del abuso de derecho.

De modo excluyente, se establece que no siempre cuando no concurren los requisitos para aplicar la exención en la fuente de los intereses se está en presencia de un abuso de derecho, ya que abuso existirá siempre que concurran y se prueben los dos elementos anteriormente explicados. Son los contribuyentes los que han de acreditar su condición de beneficiario efectivo de los intereses a la hora de aplicar los beneficios recogidos en la Directiva 2003/49, mientras que las Administraciones tributarias pertinentes tendrán la carga de la prueba si quieren reflejar y constatar un abuso de derecho.

Por último, respecto a la tercera temática en la que el TJUE engloba distintas cuestiones prejudiciales, se concluye que no se puede establecer un trato tributario diferente por parte de los Ordenamientos nacionales en función de la residencia fiscal de los sujetos que intervienen en el hecho, acto o negocio jurídico; en particular, con respecto a intereses de demora distintos, a cuándo nace la obligación de realizar pagos a cuenta o a la posibilidad de deducción de gastos. Por tanto, no han de existir disposiciones nacionales que establezcan diferencias, desde el punto de vista fiscal, dependiendo de si se trata de situaciones que se dan exclusivamente entre sociedades residentes o de situaciones que se dan entre sociedades residentes y no residentes.

24. La Directiva Matriz-Filial.

24.1. Objetivos y métodos para su obtención.

La Directiva Matriz filial tiene como fin asegurar la libre competencia en el mercado común de las sociedades que operan en él. El objetivo final de la directiva es la mejora de la productividad empresarial y el refuerzo de la competitividad en el plano internacional. Con anterioridad a la Directiva, las disposiciones fiscales por las que se regían las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes variaban sensiblemente de un Estado miembro a otro y eran, por lo general, menos favorables que las que se aplicaban a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro.

La cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes quedaba por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro; por ello se consideró conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común. En definitiva y profundizando un poco más en los objetivos de la Directiva Matriz Filial, lo que se persigue es eliminar una posible doble imposición por los beneficios distribuidos en forma de dividendos por una filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz situada en otro Estado miembro. Así pues actualmente el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente pueden tomar dos posiciones frente a los beneficios de estas sociedades:

1. Pueden abstenerse de gravarlos
2. Pueden gravarlos autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir el importe en el segundo Estado miembro

afectado.

La propia directiva en su exposición de motivos resalta que su objetivo es:

- eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y
- eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.

Los métodos alternativos para conseguir dichos objetivos son:

1. Mecanismo previsto en el art. 4.1 para cuando se grava en el Estado de la sociedad matriz la distribución de beneficios recibidos por parte de su filial.

Se establecen dos métodos alternativos para la eliminación de la doble imposición:

- Exención;
- Imputación limitada.

El método de exención opera sobre la base imponible, y consiste en que el Estado de la residencia no tiene en cuenta la renta de fuente extranjera al determinar la base imponible de su propio impuesto. El sistema de imputación, se caracteriza porque opera sobre la cuota, una vez practicadas las deducciones que correspondan conforme al ordenamiento interno. Por tanto, este articulo obliga a los Estados miembros a que adopten el método de exención o de imputación para eliminar la doble imposición sobre los dividendos que, obtenidos por sus sociedades residentes, procedan de filiales residentes en otros Estados miembros.

El artículo 4 de la Directiva establece que "1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:

- o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial;
- o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su

establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.

2. Mecanismo previsto en el art. 5 para cuando se grava en el Estado de la sociedad filial.

Este articulo prohíbe al EM de residencia de la sociedad filial someter a tributación, los beneficios derivados de los pagos de la filial a la matriz derivado de su condición de socio y cuando se obtenga al liquidar a la sociedad filial. El artículo 5 de la Directiva establece que: "Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen".

24.2 Ámbito objetivo

La Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de Julio de 2014, por la que se reforma la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes tiene principal objetivo la distribución de beneficios que realicen las sociedades que se encuentran en Estados Miembros en beneficio de sus matrices que se encuentran en un Estado Miembro distinto, y afecta tanto al Estado donde se encuentra la filial, como el de la matriz.

Se debe de tener en cuenta, dos perspectivas:

- El Estado de residencia de la matriz por los dividendos recibidos por la matriz de su filial.
- El Estado de residencia de la filial que distribuye los dividendos a su matriz.

En los apartados 3 y 4 del art. 1 de la Directiva se regula la situación en la que existe un EP, diferenciando entre dos situaciones:

- El Estado donde está situado el EP por la distribución de beneficios que este

recibe de la filial sita en otro EM distinto al EM del EP.

- El Estado en el que se encuentra la sociedad filial distribuidora de los beneficios.

24.3 Ámbito subjetivo

En el art. 2 a) de la Directiva se indican los tres requisitos que han de ser cumplidos de manera conjunta, para que pueda aplicarse la Directiva:

1. Que revista una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I.
2. Que, de acuerdo a la legislación fiscal de un Estado Miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en este EM y que, a tenor de un CDI, celebrado con un tercer Estado, no se considere que tiene su domicilio fiscal fuera de la UE.
3. Que esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos. Aunque si puede ver exenta, no la totalidad, pero si alguna de las rentas obtenidas durante el ejercicio.

El sistema por el que se aplica la Directiva, es enumerar, en una lista, los tipos societarios que se ven beneficiados por la misma, y además tiene una cláusula general de cierre.

En el caso español, se encuentran dentro de esta lista las SA, SCA, SRL, entes públicos que se rigen por Derecho Privado y otras entidades constituidas de acuerdo con el Derecho español sujetas al IS. También se aplica a la SE y a las SCE.

Cabe decir que la redacción del tipo de sociedades es importante ya que, por ejemplo, las sociedades civiles españolas no se encuentran dentro del listado de la Directiva al no estar sujetas al IS; pero las sociedades civiles portuguesas sí están dentro del abanico de aplicación de la Directiva.

En países como España u Holanda, la Directiva incluye la enumeración de las sociedades que de manera manifiesta les resulta de aplicación. Asimismo se aplica a otras que conforme a su legislación y sujetas al IS también lo están de acuerdo a la cláusula general. Otros países, como Portugal, no les resulta de aplicación la cláusula de cierre, por lo que solo les resulta aplicable el catálogo cerrado de entes favorecidos por la Directiva.

El problema que supone la cláusula de cierre es su interpretación. Hay que determinar si se aplica a toda entidad sujeta al IS, independientemente de la denominación de sociedad o no. Existe cierta divergencia entre España y otros Estados, porque en nuestro país al referirse a entidades en general se podría aplicar también a un fondo de inversión, primero porque está sujeto al IS, y segundo porque se trata de una entidad.

Otro requisito, el cual debe de realizarse en conexión con el anterior, es el indicado por el art. 2 a) ii) de la Directiva, al decir que la sociedad ha de encontrarse ubicada en un EM y no pueda considerarse que sea residente fuera a los efectos de un CDI con un tercer Estado.

Pero una vez dicho esto, cabe señalar que puede darse la situación de que una sociedad cuya sede se encuentre fuera del ámbito de la UE pueda verse beneficiada por esta Directiva. Esto se dará, cuando entre el país comunitario en el que se constituye la sociedad y el territorio donde tenga la sede efectiva, no exista entre ambos un CDI. En estos casos podría beneficiarse de la Directiva. Pero en caso de que la sociedad esté constituida en territorio del Estado no perteneciente a la UE, y tenga su dirección en territorio de la UE puede que no se aplique la Directiva ya que carece de la forma prevista en el art. 2 a) de la Directiva.

Otra exigencia para poder estar incluida la sociedad en la Directiva, es que debe de estar sujeta al IS de uno de los Estados Miembros. Es un requisito de carácter subjetivo de acuerdo a dos fundamentaciones:

1. Si fuera de carácter objetivo, se anularía el principal objetivo de la Directiva, la eliminación de la doble imposición económica.

2. El art. 2 a) iii) pretende excluir de los beneficios de la Directiva a las sociedades exentas del IS o que no se encuentran sujetas a éste. Por lo que este precepto de la Directiva ha de entenderse aplicable a la entidad, a la matriz o filial.

Para aquellas sociedades españolas que estando sujetas al IS determinan la base imponible de acuerdo a las normas del IRPF; la sujeción al IS es suficiente para cumplir el requisito del art. 2 a) iii).

No es obligatorio, de acuerdo al art. 2 de la Directiva que estos requisitos se ejecuten en un mismo Estado. Puede darse que una sociedad se constituya en Portugal, su sede esté en Francia y esté sujeta al IS francés por un CDI entre ambos países. Si tuviera filiales en otro EM, por ejemplo Holanda, los tres deben aplicar los beneficios de la Directiva.

24.4 Requisitos de participación

En relación con la participación entre la matriz y la filial para aplicarse los beneficios de la Directiva, el texto de la misma ha sufrido varias reformas a lo largo del tiempo, en un principio la participación era de un 25% de la matriz en la filial, que fue reducida al 20% a partir de la reforma introducida por la Directiva 2003/123/UE, para rebajarla a un 15% a partir del 1 de Enero de 2007, hasta el mínimo que se encuentra vigente hoy en día, que es del 10% y que entró en vigor el 1 de Enero de 2009, toda esta participación ha de ser directa, es decir, en el capital de la filial. Cabe decir que los porcentajes indicados pueden ser reducidos por parte de los EEMM al trasponerlo a su ordenamiento interno.

La Directiva permite a los EEMM no aplicar el régimen especial de matriz filial a las sociedades que no conserven, durante un periodo mínimo ininterrumpido de dos años, una participación que de derecho a la calificación de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro EM no conserve por lo menos durante el periodo de tiempo ya indicado con antelación una participación semejante. En los asuntos acumulados C/283/94, C/291/94 y C/292/94, el TJUE mantuvo que la Directiva no exige que cuando un Estado Miembro haga uso de esta autorización, sea necesario que el periodo de dos años se haya cumplido para aplicar la Directiva, sino que cabe su aplicación desde el momento en que la relación Matriz-Filial exista, debiendo adoptar las medidas de seguridad necesarias para que, si el plazo fijado no se cumple, se aplique el régimen general de las distribuciones de beneficios.

En relación con el establecimiento permanente, el art. 2.b) de la Directiva lo define como "*un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro, en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional*".

Por lo tanto, el EP requiere dos condiciones:

1. Que el EP se encuentre en un EM y que esté sujeto a la imposición en el EM.
2. Que el EM en el que se encuentre grave la renta obtenida por el EP.

El EP debe pertenecer a aquel ente que cumpla los requisitos anteriormente mencionados relativos al art. 2 de la Directiva. Por cierto, la participación en la filial por parte del EP sea inferior al 10%, no es óbice para la aplicación de la Directiva, cuando el EP

y la central tengan el umbral mínimo para que se entienda a la sociedad como sociedad matriz.

La Directiva se va a dedicar en las distribuciones realizadas a un EP situado en un EM B, de una sociedad de un EM A por una sociedad filial también situada en el Estado A. La consecuencia es que la distribución llevada a cabo está exenta en el Estado A y en el que radique el EP debe emplear el método de imputación o exención al EP.

Existe otro supuesto que no ha sido recogido en la Directiva. La sociedad matriz ubicada en el Estado Miembro A tiene un establecimiento permanente en el Estado Miembro B en el que reside la filial, estando la participación de la filial perjudicada por el establecimiento permanente. Pero esto no quiere decir que este fuera del ámbito de aplicación de la Directiva.

24.5 Regulación de la distribución de beneficios en función de su origen

Esta Directiva será de aplicación en las distribuciones de beneficios llevadas a cabo por sociedades filiales a favor de sus sociedades matrices, y por los EPs de sociedades matrices comunitarias situados en un segundo EM de la UE.

En lo que se refiere al concepto de distribución de beneficios, la jurisprudencia del TJUE a través de su Sentencia *Les Verges* estableció que existe una conexión entre este concepto y el de participación en el capital del art. 3. Así, es necesario ceñirse al Derecho societario del Estado de la filial para determinar la naturaleza de la renta distribuida y la participación.

En el apartado segundo del art. 3 de la Directiva, da a entender que todos aquellos CDI que prevean la equiparación de los derechos de voto con el porcentaje de capital, podrá aplicar la matriz la Directiva por los beneficios de sus filiales; este objetivo se hizo para contentar a aquellos países que eran reticentes a como se había redactado el art. 3.1 de la Directiva.

Cabe decir, que este concepto puede variar en función del artículo de la Directiva aplicable al caso concreto, el art. 4.1 o el 5 de la Directiva:

- Si al caso es aplicable el art. 4.1 de la Directiva; tiene un alcance restringido por su redacción. Sólo se va a aplicar a las distribuciones de beneficios recibidas cuya procedencia sea la participación de la matriz en la filial, excluyendo de su

marco los repartos llevados a cabo como consecuencia de la liquidación de una filial.

Por lo que podemos entender que el supuesto de aplicación del art. 4.1 es para aquellos casos en los que hay un simple reparto de dividendos por parte de la filial a su matriz, y tras este reparto, ésta sigue su actividad.

También este precepto indica dos métodos, alternativos, de aplicar un método de eliminación de la doble imposición. Entre ellos, la Directiva no se pronuncia sobre la preferencia entre uno u otro:

- Exención, no se gravan los dividendos.
- Imputación limitada.

- Si resulta aplicable el art. 5 de la Directiva; se aplicará a las situaciones donde el ente que lleva a cabo la distribución se entiende como el reparto de ganancias retenidas. Se aplicará en aquellos casos en los que se realiza una liquidación de la filial y lo obtenido por esta, a lo largo de su actividad, se va a entender como lucro retenido, y que se ha obtenido por la matriz en un momento posterior a su adquisición por la filial, la cual tras el reparto será eliminada.

A través de este art. 5, la Directiva prohíbe al EM de residencia de la filial a someter a tributación (que en España se ha denominado retención, aunque el término más adecuado es el de tributación), los beneficios derivados de los pagos de la filial a la matriz derivado de su condición de socio y cuando se obtenga, como ya se ha dicho, al liquidar a la sociedad filial.

Tras la reforma llevada a cabo por la Directiva 2014/86/UE se modificó el art. 4 a) ampliándolo, para asegurar que no se aplicará la exención en el Estado de la matriz a los beneficios distribuidos por las filiales que generan derecho a deducción, al distribuirlo, en sede de la sociedad filial y así luchar contra el fraude y la evasión fiscal que se ha realizado con gran asiduidad en los últimos años.

24.6. Trasposición de la Directiva

A continuación, vamos a llevar a cabo el análisis de la trasposición de la presente Directiva 2011/96/UE del Consejo, reformada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo de 8 de Julio de 2014, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades

matrices y filiales de EEMM diferentes. Desde el punto de vista español, la trasposición llevada a cabo se encuentra en dos leyes diferentes:

- Por la tributación de la matriz residente en España, se observará la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Por la tributación en España de la matriz no residente que recibe los dividendos, se observará la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades introdujo en el ordenamiento español importantes novedades en materia tributaria entre las que se encuentra la relativa a esta cuestión. El artículo 21 LIS que establece las exenciones destinadas a evitar la doble imposición y los requisitos comunes para su aplicación. Por otra parte, aquellas rentas que no resulten exentas por el Art. 21 podrán aplicar el método de Imputación ordinaria contenido en los Art. 31 y 32 LIS.

Se establece una exención genérica para dividendos y plusvalías obtenidos de entidades participadas (sean españolas o no) bajo determinados requisitos, que podemos resumir en:

i. la necesidad de detentar una participación mínima del 5% de los fondos propios de la filial o, en otro caso, con un coste de adquisición directo de mínimo 20 millones de euros;

ii. la necesidad de detentar la participación durante un año;

iii. para el caso de participación en entidades no residentes, la necesidad de que la filial esté sujeta a un impuesto análogo al español, con un tipo nominal superior al 10% (o tenga derecho a la aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición).

Esto último, de acuerdo al art. 14.1 h) LIRNR se va a poder aplicar la exención a sociedades con una denominación distinta, a decisión del Ministerio de Economía y Hacienda.

En cuanto a la participación necesaria para llevar a cabo la aplicación de la Directiva, se indica que ha de tener una participación del 5%, ya sea de forma directa o indirecta. Esta participación antes indicada debe de mantenerse de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se va a distribuir. En la legislación española se ha circunscrito la eliminación de la doble imposición a todo tipo de beneficios derivados de tener la condición de socio.

Aquellos dividendos provenientes de la liquidación de la filial, y que por lo tanto se regulan en la Directiva en el art. 5, como ya se expuso anteriormente, se ha traspuesto en el art. 14.1 h) LIRNR.

Dicho artículo considera renta exenta los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurran los siguientes requisitos:

1º. Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas.

2º. Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3º. Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva matriz filial.

A continuación, el mencionado artículo establece que considera por sociedad matriz (participación de al menos el 5% de forma ininterrumpida o con un valor superior a 20 millones de euros).

Cabe resaltar que existe la posibilidad de que el Ministro de Hacienda extienda, a condición de reciprocidad, lo establecido en esta letra h) a sociedades filiales con otra forma jurídica diferente, siempre que se cumplan las restantes condiciones.

Se permite dicha exención a los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo, cuando:

1º. exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria.
2º. Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los que gravan los beneficios de las entidades jurídicas.
3º. Las sociedades matrices revistan alguna forma equivalente a las previstas en el Anexo de la Directiva matriz filial. Las sociedades de Derecho español denominadas: «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», así como las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado son los entes que pueden invocar la aplicación de la Directiva, así como, otras entidades constituidas con arreglo al Derecho español sujetas al impuesto sobre sociedades español.
4º. Se cumplan los restantes requisitos establecidos en esta letra h).

24.7. Normas antiabuso

El art. 1.2 de la Directiva muestra la necesidad de este tipo de normas del ámbito interno de un Estado, con la condición de que sean proporcionales con el objetivo a conseguir.

Los requisitos establecidos para la aplicación de normas generales antiabuso de la normativa interna son los siguientes:

- La verificación del test de necesidad. Competencia del TJUE para delimitar la protección del interés fiscal frente a la acción de los Derechos nacionales. El TJUE delimita los requisitos del ejercicio del poder tributario y la protección que ha de garantizar el legislador nacional.

- La correlación de las medidas aplicadas con la finalidad de evitar fraudes y abusos sobre los beneficios recibidos. El art. 21 LIS prevé los casos en que no resulta de aplicación la Directiva para evitar abusos. Así, en el art. 21.1 b) se excluyen los dividendos recibidos de una filial residente en un país que tenga la consideración de paraíso fiscal, salvo la existencia de un motivo económico que lo justifique; cabe decir que esta redacción no excede lo indicado por la Directiva. Ahora bien, si puede observarse una extralimitación respecto de lo indicado en la Directiva en el art. 21.3 b) LIS al indicar que solo se disfrutará de esta exención cuando la actividad de la filial se haya desarrollado anteriormente en territorio español. Además de indicar en el art. 14.2 h) LIRNR que no se aplicará cuando la matriz o el EP receptor del dividendo radique en un paraíso fiscal.

Otra posibilidad de no aplicar la exención, de acuerdo a la normativa española es que no se beneficiarán aquellas matrices residentes en territorio de la UE donde la mayoría de los derechos a voto la tienen, ya sea directa o indirectamente, personas físicas o jurídicas que no sean residentes en la UE. Aunque esta regla tiene tres excepciones:

1. 1. directamente relacionada con la actividad de la filial.

2. Que la matriz, residente en la UE, tenga como objetivo, el dirigir y gestionar la filial a través de la organización de medios materiales y humanos.

3. Que la matriz pruebe que se constituyó por motivos económicos válidos y no sólo para obtener la exención.

Con el cumplimiento de uno de estos requisitos, se aplicará la Directiva, aunque los

derechos de voto pertenezcan a no residentes de la UE.

Llevar a cabo las operaciones de adquisición de participaciones, teniendo como única finalidad invocar la aplicación del beneficio marcado por la Directiva, constituirá un abuso de la misma, dando lugar a la aplicación de la normativa fiscal de los Estados Miembros en materia de antiabuso. Esto supondría una reacción acorde al Derecho de la UE.

De la interpretación conjunta de las normas antiabuso del Derecho comunitario derivado y de la doctrina del TJUE, cabe señalar que la delimitación del ejercicio de los derechos de origen comunitario por normas internas antiabuso debe realizarse con respeto a las exigencias del principio de proporcionalidad. Además, cabe concluir que la finalidad exclusivamente fiscal de las operaciones, son de difícil acomodo con las exigencias de Derecho comunitario. También debe observarse si las normas antiabuso de la norma interna pueden tener acomodo en el art 1.2 de la Directiva. En principio, la respuesta debe ser positiva siempre que se respete el Derecho de la UE y no interfiera en el correcto ejercicio de los Derechos comunitarios.

El art. 1.2 de la Directiva debe considerarse especialmente, ya que reconoce que el interés fiscal de los EEMM tiene que ser protegido en este ámbito de la armonización fiscal.

En cuanto al mantenimiento de la participación durante un determinado periodo de tiempo, de acuerdo a lo indicado en el art. 3.2 de la Directiva, el TJUE entiende que existe abuso cuando no se supera el requisito temporal fijado, aunque deben tenerse en cuenta algunas matizaciones:

- El art. 3.2 de la Directiva se entiende como una norma con finalidad antiabusiva, como sostiene el Tribunal, y no como norma delimitadora del Derecho comunitario, por lo que su transposición por parte de los EEMM no impide que participaciones con una duración temporal inferior, pero con finalidad empresarial, puedan beneficiarse del contenido de la Directiva.

- Podría entenderse también que el art. 3.2 de la Directiva es un mecanismo de reconocimiento del interés fiscal del EM, al evitar la pérdida de recaudación por los mecanismos abusivos de la norma interna. El reconocimiento de dicho interés determina su configuración como norma delimitadora del alcance de los derechos marcados en la Directiva.

En cuanto a la jurisprudencia referida a este apartado de las normas antiabuso, en la Sentencia del TJUE *Test Claimants In The Thin Cap Group* pone de manifiesto dos

afirmaciones de gran importancia en materia de cláusulas antiabuso:

1. Que se puede diseñar cláusulas nacionales en materia de subcapitalización u operaciones vinculadas compatibles con el Derecho de la UE, siempre que la configuración de la norma supere el test de proporcionalidad. El test de proporcionalidad se supera al concurrir cuatro condicionantes:

- Que el contribuyente se pueda oponer a la aplicación de la norma antiabuso aportando elementos relativos a los motivos económicos por los que se celebró dicha transacción. El Tribunal parece posicionarse a favor de la tesis de la "razonabilidad objetiva" a la hora de considerar la adecuación de una operación al principio de plena competencia, lo cual es perfectamente coherente con las Directrices OCDE.
- La norma antiabuso debe aplicarse de tal forma que la Administración acredite que el examen de los elementos objetivos de la operación revelan que la misma corresponde a un montaje puramente artificial carente de motivos económicos reales. El Tribunal se pronuncia a que la carga de la prueba le corresponda a las autoridades fiscales para ver la concurrencia de los presupuestos de la cláusula antiabuso.
- La norma antiabuso solo debe afectar a la parte de la operación que no se ajusta al principio de plena competencia y solo debe someterse a gravamen aquellas rentas con conexión territorial con el Estado que articula la cláusula antiabuso.
- El Tribunal admite los ajustes secundarios de recalificación pero obliga al Estado que los efectúa a tratar coherentemente la renta calificada a los efectos de los impuestos sobre la renta sin que tal obligación sea exigible a cualquier otro EM, sin perjuicio de la aplicación de los convenios que contemplen un ajuste bilateral. En esta línea, el TJUE mantiene que la circunstancia de que la recalificación realizada en el Estado de residencia de la sociedad pagadora pueda generar doble imposición económica no resulta relevante, ya que no corresponde a este Estado garantizar la eliminación de la doble imposición que se produce en relación con las distribuciones transnacionales de dividendos, pero estima oportuno gravar estos dividendos.

2. Que puede no tener sentido aplicar a situaciones internas normas pensadas para operaciones transnacionales.

Para terminar con este apartado debemos realizar una mención a la Sentencia del TJUE, de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-116/16 y 117/16. El TJUE se pronuncia sobre la aplicación de la cláusula anti-abuso de la Directiva Matriz-Filial y sobre los indicios de abuso de Derecho que cuestionan la posibilidad de que en los supuestos de exención de retención sobre dividendos, cuando la norma interna no contiene disposición alguna. Se invocan los supuestos de abuso de Derecho al amparo de lo previsto en la Directiva 90/435, en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE ("Directiva Matriz-Filial").

El Reino de Dinamarca, pese a tener doctrinas jurisprudenciales orientadas a evitar prácticas abusivas o fraude en materia fiscal, no contiene en su ordenamiento jurídico disposiciones legales para evitar las conductas abusivas de Derecho establecidas en la Directiva Matriz-Filial. El presente caso, separado en dos asuntos, trata de una entidad danesa que distribuye dividendos a su sociedad matriz sin practicar retención sobre los mismos. En el primero de los asuntos (C-116/16), la matriz es luxemburguesa y está indirectamente participada por fondos de capital riesgo a través de otra sociedad luxemburguesa. Mientras que en el segundo (C117/16), la matriz es una entidad chipriota que recibió el dividendo de la filial danesa, y posteriormente distribuyó a una entidad residente en Bermudas, matriz de la entidad chipriota, que posteriormente distribuiría a una entidad residente el en Estados Unidos, matriz última del grupo. El TJUE, resuelve estableciendo que, de acuerdo con el principio general de prohibición de prácticas abusivas y de la necesidad de respetar este principio en aplicación del Derecho de la Unión, en caso de que existan conductas fraudulentas o abusivas, las autoridades y los tribunales nacionales deberán denegar a un contribuyente la exención de la retención sobre dividendos, incluso si no existen disposiciones nacionales o contractuales que prevean tal negativa. Para ello, el TJUE encomienda al órgano jurisdiccional remitente determinar si en el caso particular existe un abuso o fraude de la ley, debiendo a tal efecto analizar las circunstancias objetivas que rodean el caso y, la intención de obtener una ventaja de las normas de la UE mediante la creación artificial de las condiciones formales establecidas para obtenerla.

El TJUE enumera una serie de hechos que pueden considerarse indiciarios de la existencia de una estructura abusiva, implementada a los solos efectos de aplicar la exención prevista en el artículo 5 de la Directiva Matriz-Filial. Estos indicios serían,

por ejemplo:

- la distribución de los dividendos, poco tiempo después de su recepción por la sociedad receptora, a otras entidades que no cumplen las condiciones de la Directiva;
- la ausencia de actividad económica real de la entidad perceptora de los dividendos;
- la existencia de contratos entre las sociedades que participan en las operaciones financieras en cuestión, que dan lugar a flujos de fondos intragrupo.

En todo caso, el TJUE señala que para apreciar la existencia de abuso de Derecho no basta la mera concurrencia de uno u otro de tales indicios, sino que es preciso que tales indicios sean objetivos y concordantes y que las entidades que solicitan el beneficio hayan podido aportar a las autoridades nacionales pruebas en contrario.

Finalmente, y en el mismo sentido, añade el TJUE que la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición con el país de residencia del beneficiario efectivo de los dividendos, no excluye la existencia de un abuso de derecho. Concluye el Tribunal, estableciendo que corresponderá a las sociedades que desean acogerse a la exención demostrar que cumplen las condiciones objetivas impuestas por la Directiva y, del mismo modo, corresponderá a una autoridad fiscal del Estado miembro que pretenda denegar la exención, demostrar la existencia de elementos que constituyen dicha práctica abusiva o de fraude.

24.8 Sociedades excluidas de beneficiarse de lo regulado por la Directiva Matriz-Filial.

Las sociedades que se encuentran excluidas de la posible aplicación, y correspondiente beneficio de la Directiva Matriz-Filial, son las denominadas como sociedades transparentes o que tienen la opción de ser transparentes en unos ejercicios, y en otros no. O dicho de otra manera, se restringe de obtener beneficio de la Directiva Matriz - Filial, a las rentas de fuente externa obtenidas por las sociedades transparentes.

Sociedad transparente se define y conoce como aquella que más del 50% de su activo está constituido por valores, así como las sociedades de mera tenencia de bienes cuando más del 50% de su capital pertenece a un grupo familiar (hasta el 4º grado de

parentesco), o bien a 10 o una cantidad inferior de socios.

- También se entiende que son transparentes aquellas sociedades en las que más del 75% de sus ingresos proceden de actividades profesionales cuando los profesionales personas físicas tengan derecho a participar por sí solos o de manera conjunta con sus familiares.
- Las sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada cuando entre éstos y sus familiares tengan derecho a participar en al menos el 25% de los beneficios.

Si los dividendos repartidos por las sociedades transparentes a los socios residentes en España provienen de periodos en los que la sociedad ha tributado en régimen de transparencia fiscal, dado que esos beneficios ya han sido integrados en el IRPF de los socios, en el momento de cobro no suponen renta fiscal ni están sometidos a retención. Pero, si los dividendos proceden de beneficios que tributaron en el régimen general, tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención.

El porcentaje de integración en la base imponible, así como el de deducción por doble imposición del socio persona física se aplicará sobre la parte de base imponible imputada que corresponda a los rendimientos obtenidos por la sociedad transparente como consecuencia de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Para realizar el cálculo, debe deducirse de los dividendos íntegros por la sociedad transparente, la parte de gastos fiscalmente deducibles que, en proporción al total de los resultados ordinarios, corresponda a los dividendos.

La Directiva, en su art. 4.2, ha puesto en liza una excepción, una norma específica, a través de la cual, se indica una posible inclusión de estas sociedades transparentes en los beneficios previstos por la propia Directiva, y que rompería con la conclusión de que se encuentran fuera del ámbito subjetivo de aplicación de los beneficios de la Directiva.

Recordemos que el art. 4.2 sólo tendrá relevancia, cuando en virtud del art. 2 a) iii) de la misma Directiva, se pueda llegar al planteamiento de la hipótesis, de que una determinada sociedad, denominada filial, no es conceptuada como transparente o no se concede la posibilidad de transparencia en su Estado de residencia; por lo que si el art. 2 a) iii) determina que una sociedad se encuentra al margen de la Directiva, los problemas del art. 4.2 no llegarían a plantearse. Es decir, el caso de que el art. 2 a) iii) determine que una sociedad no puede beneficiarse de esta Directiva, no podrá serle de aplicación.

Ahora bien, si entiende que puede serle de aplicación, podría caber el planteamiento de la conjetura recogida en el art. 4.2 cuando exista duda sobre su posible aplicación.

El art. 4.2 de la Directiva se refiere a casos en los que existen calificaciones asimétricas que puedan existir cuando el Estado de residencia de la matriz entienda que la sociedad filial de ésta, es transparente a efectos de tributación de tal Estado. Este precepto posee tres efectos:

1. Se concede el visto bueno a la aplicación de normas nacionales para la denominación de las entidades extranjeras cuyo efecto es el de transparentar filiales extranjeras de matrices residentes a los efectos de someter a gravamen a éstas por su participación en los beneficios de las filiales comunitarias.

2. La imposición al Estado de la matriz de no gravar los beneficios que distribuye la filial en caso de que hubieran sido gravados de acuerdo a la normativa nacional que transparenta la filial extranjera y posibilita gravar a la matriz por su participación en los beneficios de la filial cuando se consiguieron.

3. También existe el deber del Estado de residencia de la matriz, siempre que se cumplan los requisitos de los arts. 2 y 3 Directiva, de eliminar la doble imposición eximiendo de gravamen a la matriz en relación con su participación en las ganancias de la filial o permitiendo a esta matriz que se deduzca del impuesto la parte que esté relacionada con la participación de la matriz y que hayan sido pagados por la filial.

Las entidades híbridas se refieren a un ente jurídico que a efectos fiscales, se entiende como transparente en una jurisdicción, pero en otra se le da una calificación a dicha entidad de entidad opaca. Hay que decir, que cuando se califica a una entidad como transparente u opaca, ambos conceptos no tienen nada que ver con que la sociedad lleve negocios dudosos o ilegítimos. Son conceptos puramente tributarios. Puede ocurrir que una entidad constituida en el país A no esté sujeta a tributar, ya que las leyes tributarias en ese país considera que los accionistas de esa sociedad son los obligados, luego se trata de una entidad transparente, porque la autoridad tributaria en la jurisdicción donde la entidad se constituyó, no la considera obligada, sino a sus accionistas. Puede darse que en el país B, la legislación interna considere que esta organización jurídica es una corporación y está sujeta a tributar de forma independiente. Existen varios tipos de entidades híbridas. La determinación de si una entidad es híbrida o no lo dice la legislación interna de los Estados. Cuando se da esta interacción entre varias jurisdicciones

en operaciones transnacionales puede surgir esquemas de planificación fiscal. En estas transacciones internacionales nos podemos encontrar:

a. La entidad que recibe los ingresos es considerada como opaca tanto en el país de la fuente como en la jurisdicción de constitución. Aquí los ingresos de esta compañía son atribuidos a la entidad y no a sus accionistas. Por lo que la entidad es susceptible de ser considerada residente fiscal y solicitar, si procede, la aplicación de tratados para evitar la doble tributación.

b. La entidad que recibe los ingresos es considerada como transparente tanto en el país de la fuente como en el país de constitución. Aquí los ingresos que genere la entidad se imputan a sus accionistas y no a la entidad directamente. No se aplica tratado para evitar la doble tributación entre el estado de fuente y el estado donde se constituyó la sociedad. Se puede aplicar los tratados existentes entre el país de la fuente y el país donde son residentes fiscales los accionistas o socios de la compañía.

c. La entidad receptora de los ingresos se considera transparente en una jurisdicción y opaca en la otra. En este caso la existencia de un tratado para evitar la doble tributación no evitará que el país de la fuente considere a dicha entidad como sujeta a tributar. Pero si el país donde son residentes los accionistas considera a la entidad como transparente, podría aplicarse el tratado igualmente.

24.9 Jurisprudencia del TJUE en materia de la Directiva Matriz-Filial.

1. Vulneración del art. 63 TFUE (antiguo 56.1 TCCE).

Se hace hincapié de que al no existir una completa armonización de las legislaciones nacionales de todos los Estados Miembros, éstos aún tienen competencia para determinar los criterios necesarios para poder exonerar a una sociedad matriz de la doble imposición por los dividendos distribuidos de la filial a su matriz.

En el presente caso, el art. 30.2 LIS establecía que los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España a otra sociedad también residente y que hubiera tenido durante un período ininterrumpido de al menos un año una participación, de manera

directa o indirecta, igual o superior al 5% en el capital de la sociedad distribuidora de los dividendos, éstos podrían ser deducidos de la renta imponible de la sociedad beneficiaria. Pero el art. 14.1 LIRNR señalaba que los dividendos distribuidos por una sociedad residente en España a una sociedad residente en otro EM solo estaban exentos si la sociedad beneficiaria poseía en el capital de la sociedad distribuidora una participación directa de al menos el 20%. Por lo que una vez observado lo anterior se podía decir que aquellas sociedades beneficiarias que tuvieran una participación entre el 5% y el 20% en la sociedad distribuidora, se observaba la diferencia de trato, ya que si residía en España, podía exonerarse de su tributación, en cambio si esta residía en otro EM, no podía exonerarse de su tributación al no alcanzar el 20% mínimo marcado. Para que esta diferencia de trato pudiera ser justificada de acuerdo al TCCE, era necesario que se basase en razones no arbitrarias, y además, que se justificasen por razones imperiosas de interés general y que no se encontrasen en situaciones comparables.

España optó por ejercer su potestad tributaria sobre los dividendos distribuidos a sociedades residentes en otros EEMM. Las sociedades no residentes que percibían estos dividendos se encontraban en una situación comparable a la de las sociedades residentes en el riesgo de tributación en cadena de los dividendos distribuidos por las sociedades residentes, de manera que las sociedades beneficiarias no residentes no podían ser tratadas de modo diferente a las sociedades beneficiarias residentes. En el presente caso el tratamiento fiscal desfavorable de los dividendos distribuidos a sociedades beneficiarias residentes en otro EM se derivaba del ejercicio exclusivo por España de su potestad tributaria y tal tratamiento desfavorable era imputable a este EM.

Se declaró que la diferencia de trato a la que España sometía a los dividendos repartidos a las sociedades residentes en otro EM en relación con los dividendos repartidos a las sociedades residentes en España no podía justificarse por la diferencia de situación de ambos tipos de sociedades y que los convenios para evitar la doble imposición celebrados por España no neutralizaban las desventajas que tal diferencia de trato irrogaba a las sociedades residentes en otros EEMM. Al no invocar España ninguna razón imperiosa de interés general que justificase la restricción a la libre circulación de capitales, procedió declarar el carácter fundado de la imputación relativa a la infracción del art. 56.1 TCCE.

En cuanto al art. 40 Acuerdo del Espacio Económico Europeo (AEEE), al no haber facilitado la Comisión datos sobre el régimen jurídico de los dividendos distribuidos a las sociedades con domicilio social en los EEMM de la Asociación Europea de Libre Comercio, el TJUE no dispuso de suficientes elementos que le permitieran hacerse una

composición exacta del alcance de la infracción del art. 40 AEEE reprochada a España y comprobar la existencia del incumplimiento alegado por la Comisión.

2. Delimitación del término "participación".

En la sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2008, asunto C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves, S.A.*, se delimitó el sentido de "participación" al determinar que el concepto de participación en el capital de una sociedad de otro EM, de acuerdo al art. 3 de la Directiva, no englobaba la posesión de participaciones en usufructo.

La Directiva no dejaba claro si una sociedad usufructuaria de participaciones puede invocar los beneficios de la misma. La sociedad *Les Vergers du Vieux Tauves* adquirió en 1999 el usufructo de los títulos de Narda SA, la nuda propiedad fue adquirida a BEPA SA. En los ejercicios 2000 a 2002, VVT aplicó las medidas previstas en la legislación interna belga para eliminar la doble imposición, pero la Administración tributaria belga giró a *Les Vergers du Vieux Tauves* varias liquidaciones exigiendo el impuesto correspondiente a los dividendos y denegando la posibilidad de eliminación de la doble imposición económica.

La situación al tratarse de interna, el TJUE tuvo primero que considerar si era competente para pronunciarse sobre la cuestión prejudicial remitida. El TJUE aplicó su jurisprudencia de tal manera que cuando el Derecho nacional declara que las soluciones comunitarias se aplican a situaciones puramente internas procede responder a la cuestión prejudicial planteada, y esto es lo que ocurría en el presente caso.

En cuanto al fondo del asunto, el TJUE comparó la situación jurídica del propietario y del usufructuario de acciones. *Les Vergers du Vieux Tauves* no estaba vinculada a Narda por una relación societaria, ya que es BEPA en relación con Narda la que puede ser considerada como matriz a los efectos del precepto citado. El TJUE se preguntó si también *Les Vergers du Vieux Tauves* podía tener esta consideración. Una interpretación literal del art. 3.1 a) de la Directiva conduce a excluir del ámbito de aplicación de la misma al usufructuario.

A juicio del TJUE, una interpretación literal de las disposiciones de la Directiva así lo confirma. El art. 4.1 de la Directiva prevé la eliminación de la doble imposición económica para los supuestos en los que una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos. El usufructuario no recibe los beneficios en calidad de socio, sino en virtud del usufructo del que es titular. El art. 4.3 de la Directiva no tendría sentido si la Directiva cubriera la situación de usufructuario, por lo que una

interpretación literal y sistemática del art. 3.1 a) de la Directiva conduce a la conclusión de que no engloba la posesión de participaciones en usufructo.

La posición del TJUE está razonada porque la exclusión del usufructuario del ámbito de aplicación de la Directiva no lleva necesariamente a que éste sufra doble imposición económica. El TJUE concluye que allí donde se elimine la doble imposición también existirá la obligación de aplicar una solución análoga a los dividendos procedentes de otros EEMM que reciba el usufructo. El pronunciamiento del TJUE trasciende el estrecho ámbito de aplicación de la Directiva para extenderse a cualquier usufructuario que posea acciones de sociedades comunitarias. Cabe objetar al TJUE que la Directiva se aplica a las cooperaciones entre varias sociedades de los EEMM y que diversas formas reconocidas en la Directiva no remiten directamente a una colaboración basada en una participación en el capital en sentido estricto.

3. Mantenimiento de la participación.

Sobre el mantenimiento de la participación resulta fundamental el análisis de la sentencia del TJUE de 17 de octubre de 1996, sobre los asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94, conocida como *Denkavit International*.

El TJUE decidió a favor de las pretensiones de *Denkavit*, y mantuvo que el periodo mínimo de tenencia de la participación es de libre determinación por los EEMM, pero no puede ser superior a dos años. Ahora bien, de acuerdo a la literalidad del precepto de la Directiva, se entiende que para beneficiarse de la ventaja fiscal, la matriz debe tener una participación en la filial durante un periodo determinado, sin necesidad de que este haya finalizado en el momento de la concesión de la ventaja fiscal. Y añadió que los EEMM son libres de determinar las modalidades con arreglo a las cuales se garantiza la observancia de este periodo. Tuvo especial importancia esta sentencia, ya que varios EEMM, incluido España, modificaron su legislación.

4. Gravamen de rendimiento e incremento patrimonial por la ley alemana.

La sentencia del TJUE de 26 de junio de 2008, asunto C-284/06, *Burda*, analizó el gravamen de los rendimientos y de los incrementos patrimoniales que la ley alemana imponía a las sociedades filiales sólo en el caso de que estas distribuyeran beneficios a su matriz.

El órgano judicial alemán cuestionó al TJUE si este gravamen era una retención en origen, en sentido del art. 5.1 Directiva y recordó su jurisprudencia sobre la definición de retención de origen, entendiendo por tal, todo tributo sobre las rentas percibidas en el Estado en que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos, cuando la base imponible es el rendimiento de éstos, y el sujeto pasivo el titular de los mismos títulos. A juicio del TJUE deben concurrir tres requisitos para aplicarlo:

a. El hecho imponible debe ser el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos.

b. La base imponible del tributo debe estar constituida por el rendimiento de los títulos.

c. El sujeto pasivo del tributo es el titular de los mismos títulos.

En el caso *Burda*, el sujeto pasivo no era titular de las participaciones en la sociedad alemana, sino que era la propia sociedad alemana, no se daban todos los requisitos por lo que el TJUE entendió que no constituía retención en origen el hecho de que el Derecho nacional establezca que, en caso de distribución de beneficios por una filial a su sociedad matriz, sean gravados los rendimientos y los incrementos patrimoniales de la sociedad de capital que no habrían sido gravados si esta última los hubiera conservado en vez de distribuirlos a la sociedad matriz.

5. Distribución de dividendos.

En la Sentencia del TJUE *Epson*, asunto C-375/98, se examinó la imposición por el ISD portugués a los dividendos pagados por parte de Epson Portugal a Epson Europe, lo cual significa un quebrantamiento de la Directiva, ya que se somete a gravamen a los dividendos que a través de esta se trata de evitar para facilitar la libre circulación de capitales en el ámbito europeo.

Se estudió en particular si dentro de lo indicado en la propia Directiva se ampara también la exención de llevar a cabo una retención de origen sobre los dividendos por parte del ISD, al igual que no se les grava por el IRC.

La posición de Epson Europe y la Comisión, es que el ISD entra en el ámbito de aplicación de la Directiva y debe descartarse al igual que el IRC. El art. 5.4 de la Directiva se refiere a toda tributación efectuada en forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por una sociedad filial establecida en Portugal a su sociedad

matriz de otro EM. Por sus características, el ISD es un impuesto sobre la renta y no un impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Si históricamente el ISD se justificaba por la imposibilidad de gravar la transmisión de títulos, dicho impuesto de sustitución es superfluo e incoherente en el propio régimen fiscal portugués. Además la Comisión dice que la Directiva tiene por objeto evitar, conforme al principio de neutralidad fiscal, la doble imposición en la relación entre una sociedad matriz y su filial, se encuentran establecidas en dos EEMM diferentes, lo cual permite a las empresas adaptarse a las exigencias del mercado común y facilitar los grupos de sociedades de varios EEMM. Pero la tributación de los dividendos en concepto de ISD podría anular este objetivo y privaría de eficacia a la Directiva.

Por otro lado, la posición de la *Fazenda Pública* y el Gobierno de Portugal, entienden que el art. 5.1 y 5.4, de la Directiva no resulta aplicable al ISD. Entienden que el ISD constituye un régimen específico, cuya recaudación se basa en el factor de capitalización de los dividendos. El impuesto grava el valor del título. La tributación se establece mediante un factor de capitalización, lo cual no equivale a la tributación del rendimiento de los títulos. El impuesto objeto del procedimiento principal es un impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título lucrativo. Además el Gobierno alega que de las negociaciones que llevaron a adoptar la Directiva se desprende que el impuesto objeto del procedimiento principal debía excluirse del ámbito de aplicación de ésta. Y finaliza el caso resolviéndose por el TJUE que la excepción marcada en la Directiva no sólo se refiere al IRC sino también a todo tributo que revista la forma de retención en origen sobre los dividendos distribuidos por dichas filiales.

6.La sentencia del TJUE, de 8 de marzo de 2017, sobre la interpretación de la Directiva Matriz-Filial (Wereldhave Belgium and others, C-448/15).

Este pronunciamiento del TJUE resulta de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de apelación de Bruselas donde se pregunta sobre la interpretación del requisito establecido en el art. 2.c) de la Directiva 90/435 a efectos de la aplicación de la exención en la fuente de los dividendos distribuidos por una filial a su matriz residente en otro Estado miembro.

Tal precepto de la Directiva Matriz-Filial establece como condicionante para aplicar el régimen de la misma que las sociedades sean residentes fiscalmente en un Estado miembro, revistan una de las formas enumeradas en el Anexo de la referida Directiva, y además "estén sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impues-

tos" sobre sociedades recogido en la lista prevista en el art. 2 de tal Directiva. Por tanto, la exención de tributación en la fuente sobre los dividendos que establece la Directiva Matriz-Filial puede supeditarse a la concurrencia de tales requisitos en sede de la entidad matriz perceptora de los mismos, sin perjuicio de la aplicación de una medida que prevenga específicamente la aplicación de tal exención a esquemas puramente abusivos o totalmente artificiales.

La cuestión prejudicial se planteó en el marco de un litigio entre las autoridades fiscales belgas y una entidad belga (Wereldhave Belgium) participada por dos sociedades anónimas neerlandesas, con domicilio social en los Países Bajos, que poseían el 35% (Wereldhave International) y el 44% (Wereldhave) del capital social de tal entidad belga. La filial belga distribuyó dividendos a las referidas sociedades neerlandesas durante los años 1999 y 2000. En cada uno de estos ejercicios fiscales las entidades neerlandesas invocaron ante las autoridades fiscales belgas la exención del régimen europeo matriz-filial. Ante la falta de resolución expresa por parte de la Administración, los contribuyentes presentaron recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Bruselas que estimó su pretensión a través de dos resoluciones de 20 de noviembre de 2012. Sin embargo, el Estado belga recurrió tales resoluciones ante el Tribunal de Apelaciones de Bruselas, argumentando que no resultaba aplicable el régimen de exención para los dividendos filial-matriz, ya que no se cumplía el requisito del art.2.c) de la Directiva 90/435 en la medida en que los beneficiarios de los dividendos son instituciones de inversión colectiva de carácter fiscal (IICF, en adelante) de Derecho neerlandés, sujetas en los Países Bajos al impuesto sobre sociedades a tipo cero.

En este contexto, el Tribunal de Apelaciones de Bruselas preguntó, esencialmente, si la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que su artículo 5, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que obliga a aplicar una retención sobre los dividendos que una filial establecida en dicho Estado miembro distribuya a una IICF, establecida en otro Estado miembro y sujeta al IS a tipo cero bajo condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios.

En primer lugar, el TJUE analizó si una sociedad sujeta al IS a tipo cero bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios (como las IICFs), puede calificarse de "sociedad de un Estado miembro" en el sentido del art.2 de la Directiva 90/435, de manera que la distribución de dividendos esté comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva. Tal cuestión fue analizada a la luz de los objetivos perseguidos por la Directiva, entre los que se destacó garantizar la neutralidad fiscal de la distribución de dividendos entre sociedades filiales y matrices situadas en el territo-

rio de distintos Estados miembros, mediante la eliminación de la doble imposición de esos beneficios. Como quiera que los otros dos requisitos cumulativos (forma jurídica y residencia fiscal de las sociedades implicadas en la operación) previstos en las letras a) y b) del art.2 de la Directiva 90/435 se consideraron cumplidos, el TJUE únicamente se refirió al previsto en la letra c) del mismo precepto (sociedad sujeta y no exenta al IS de un Estado miembro), cuando la sociedad está sujeta a uno de estos impuestos a tipo cero, bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios.

El TJUE puso de relieve que el art.2.c) de la referida Directiva formula un criterio de calificación positivo (estar sujeta al impuesto de que se trate), y otro negativo (no estar exenta de ese impuesto sin tener posibilidad de opción). Tal formulación lleva a considerar que tal precepto no sólo exige que la sociedad esté comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto de que se trate, sino que pretende excluir igualmente situaciones en las que exista la posibilidad de que, pese a estar sujeta a ese impuesto, la sociedad no esté efectivamente obligada a abonarlo. Aplicando tal razonamiento al caso de las IICFs neerlandesas, el TJUE estableció que aunque formalmente una sociedad sujeta a un impuesto a tipo cero, bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios, no está exenta de tal impuesto, se encuentra en la práctica en una situación idéntica a la que el requisito del art.2.c) de la Directiva pretende excluir, a saber, una situación en la que sociedad no está obligada a abonar ese impuesto. Tal interpretación se considera conforme con la estructura y el objetivo perseguido por la Directiva Matriz-Filial, particularmente la eliminación de la doble imposición sobre los beneficios distribuidos por filiales a matrices situadas en otros Estados miembros.

En relación con esta jurisprudencia, cabe poner de relieve cómo el TJUE ha realizado una interpretación finalista y anti-formalista del requisito de "sujeción impositiva y no exención" del art.2.c) de la Directiva 90/435, en el sentido de que estamos ante un requisito material o sustantivo y no meramente formal (mera sujeción subjetiva al IS de una entidad sin estar exenta). Una entidad que esté sujeta y no exenta pero que tribute a tipo cero en relación con la totalidad de la renta que obtenga, bajo ciertos condicionantes, no cumple el referido condicionante, por más que estemos ante un requisito de naturaleza subjetiva.

Hasta la fecha el TJUE tan solo se había pronunciado en dos ocasiones sobre la interpretación del art.2 de la Directiva Matriz-Filial en torno al concepto de "sociedad de un Estado miembro" determinante de la aplicación de este régimen, tanto desde la perspectiva de la tributación de los dividendos en la fuente como en la residencia. Así, en el caso *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* (C-303/07), concluyó que una SICAV

luxemburguesa sujeta a imposición patrimonial y no al IS, estaba excluida de los beneficios de la Directiva, pero puede aplicar las libertades fundamentales del TFUE frente al Estado miembro de la fuente o de residencia.

En el caso *Gaz de France* (C-247/08), el TJUE interpretó que la lista del Anexo de la Directiva referida a las formas jurídicas cubiertas por la misma era taxativa y no interpretativa o aplicativa, de manera que aquellas sociedades no incluidas o mencionadas no tendrán acceso a los beneficios de la Directiva, sin que ello genere discriminación.

7. La Sentencia del TJUE de 27 de abril de 2023 (C-537/20) L Fund v Finanzamt D resolvió que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que somete parcialmente a los fondos de inversión inmobiliaria especializados no residentes al impuesto de sociedades, por los rendimientos inmobiliarios que perciben en el territorio de dicho Estado miembro, mientras que los fondos de inversión inmobiliaria especializados residentes están exentos de dicho impuesto. El artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros. Las medidas prohibidas por esa disposición, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen la que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados. El TJUE consideró que una normativa como la normativa alemana controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el artículo 63 TFUE. La decisión del TJUE se ajusta en líneas generales a su jurisprudencia anterior sobre la fiscalidad de los fondos no residentes. El Tribunal reitera que un trato diferente basado únicamente en el lugar de residencia de los fondos puede introducir restricciones injustificadas a la libre circulación de capitales.

8. El TJUE se pronuncia sobre un caso de imposición sobre dividendos con distinto trato para residentes y no residentes en los Países Bajos y la libre circulación de capitales. El día 7 de noviembre de 2024, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó su sentencia en el asunto C-782/22. El asunto XX C-782/22 se refiere a una compañía de seguros de vida con sede en el Reino Unido que percibió rentas por dividendos de inversiones pasivas en los Países Bajos y sufrió una retención a cuenta en la fuente sobre los ingresos brutos por dividendos. Los dividendos neerlandeses se recibieron como parte de productos vinculados a fondos de inversión que se ofrecían a planes de pensiones del Reino Unido. Dichos dividendos estaban sujetos a una retención en

origen neerlandesa del 15%, que era un impuesto final para los no residentes. En otras palabras, una sociedad XX está registrada en el Reino Unido como empresa de

seguros y celebra con sus clientes, que son principalmente entidades de seguros de pensiones institucionales y de empleadores establecidas en el Reino Unido, contratos denominados «contratos de seguro en unidades de cuenta». En el presente asunto, si bien el Reino de los Países Bajos optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos percibidos por las sociedades tanto residentes como no residentes, dicho Estado miembro también decidió, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, neutralizar íntegramente la carga de la retención en la fuente que grava dichos dividendos cuando estos se abonan a sociedades residentes. Preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede justificar que se someta a imposición a las sociedades establecidas en otros Estados miembros con respecto a este tipo de rendimientos. La necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, de evitar el doble cómputo de las cargas y de preservar la coherencia del régimen tributario nacional no pueden, por tanto, invocarse para justificar la restricción a la libre circulación de capitales controvertida en el litigio principal y el art. 63.1 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional

en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una sociedad no residente, que ha invertido en las acciones de la primera sociedad con el fin de cubrir compromisos de pago en el futuro, están sujetos a un impuesto sobre los dividendos del 15 % sobre su importe bruto, mientras que los dividendos distribuidos a una sociedad residente están sujetos al impuesto sobre los dividendos mediante una retención en la fuente, que puede imputarse íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última sociedad y dar lugar a una devolución, lo que lleva a que la carga fiscal que recae sobre dichos dividendos sea nula debido a la toma en consideración, en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades de esta última sociedad, de los costes generados por el aumento de sus compromisos de pago en el futuro

24.10 Las modificaciones de la Directiva matriz/filial desde 1990 y las razones para ello.

Antes de que entrara en vigor la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, las

disposiciones fiscales que regían las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes variaban de un Estado miembro a otro y eran menos favorables que las que se aplicaban a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro. Así pues, era conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala de la Unión. Era necesario, por tanto, establecer para esos grupos de sociedades matrices y filiales unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adaptaran a las exigencias del mercado común, aumentaran la productividad y reforzaran su posición de competitividad en el plano internacional.

Esta Directiva establece que cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz tiene que abstenerse de gravar dichos beneficios o gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios (concediendo un crédito por el impuesto satisfecho por la filial hasta el límite de su propio impuesto). De esta manera, se elimina la doble imposición económica (cuando una misma renta se grava por dos tributos similares, de Estados distintos, en el mismo periodo de tiempo, pero en cabeza de sujetos distintos). Por otra parte, para garantizar la neutralidad fiscal, se exime de retención en origen a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz. De esta manera, se elimina la doble imposición jurídica (cuando existe identidad de sujeto, además de la identidad del objeto gravado, de la identidad temporal y de la identidad del concepto tributario aplicado). Se aplica a las sociedades que están sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exento, a un impuesto sobre sociedades.

Se reconoce la calidad de sociedad matriz a toda sociedad de un Estado miembro que posea en la filial de otro Estado miembro una participación mínima del 25%. Aunque, mediante acuerdos bilaterales, los Estados pueden sustituir el criterio de participación en el capital por el de posesión de derechos de voto. También, los Estados tienen la facultad de no aplicar la Directiva a aquellas sociedades que no conserven, durante un periodo ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que diera derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conservara, durante un período ininterrumpido de por los menos dos años, una participación semejante.

La Directiva 2003/123/CE, de 22 diciembre de 2003, modifica la Directiva 90/435/

CEE. La modificación viene motivada porque quiere extender los efectos favorables de la Directiva 90/435, que define qué sociedades entran su ámbito aplicación y ciertas formas de sociedades no figuraban en la lista, aun cuando eran consideradas residentes a efectos fiscales en un Estado miembro y están sujetas en él al impuesto de sociedades. Por ello, se amplía el ámbito de aplicación de la directiva, de modo que engloba a otras entidades que pueden desarrollar actividades transfronterizas y cumplan las condiciones establecidas en la Directiva. Además, el 8 de octubre de 2001 el Consejo adoptó el Reglamento 2157/2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea y la Directiva 2001/86/CE por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Anónima Europa en lo que respecta a la implicación de los trabajadores. Asimismo, el 22 de julio de 2003 el Consejo adoptó el Reglamento CE 1435/2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE) y la Directiva 2003/72/CE por la que se completa el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores, la SE y la SCE se añaden a la lista que figura en el anexo de la Directiva 90/435/CEE. Para ampliar el alcance de las ventajas, la Directiva determina que el umbral de participación necesario para que una sociedad sea considerada una sociedad matriz y la otra su sociedad filial debe rebajarse gradualmente del 25 al 10%.

Además, establece que el pago de beneficios distribuidos a un establecimiento permanente de una sociedad matriz y la percepción de dichos beneficios por este establecimiento deben dar lugar al mismo trato que rige entre sociedad filial y su sociedad matriz. Se incluye el caso de que una sociedad matriz y su sociedad filial estén situadas en el mismo Estado miembro y el establecimiento permanente esté situado en otro. En los casos en que el establecimiento permanente y la sociedad filial se sitúan en el mismo Estado, sin perjuicio de la aplicación de los principios del Tratado, debe tratarse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro afectado.

Respecto al trato de los establecimientos permanentes (lugares fijos de negocio que no tienen personalidad jurídica), los Estados miembros pueden determinar las condiciones y los instrumentos jurídicos pertinentes para proteger los ingresos fiscales nacionales e impedir que se eludan las leyes nacionales, de conformidad con los principios del Tratado y teniendo en cuenta las normas fiscales aceptadas internacionalmente. Además, cuando los grupos de sociedades se organicen en cadenas de sociedades y los beneficios lleguen a la sociedad matriz distribuidos a través de la cadena de filiales es preciso eliminar la doble imposición mediante exención o crédito fiscal (crédito por el impuesto satisfecho por la filial hasta el límite de su propio impuesto -imputación ordinaria. La Directiva dispone que la participación mínima de la sociedad matriz en la

filial sea de un 20%, que también se aplica al establecimiento permanente. A partir del 1 de enero de 2007, el porcentaje mínimo de participación es del 15% y, a partir del 1 de enero de 2009, del 10%.

La Directiva de 2011/96/UE de 30 de noviembre de 2011 sustituye y deroga la Directiva 90/435, que ya había sido modificada. En aras de una mayor claridad se procede a la refundición. Los objetivos que establece son los mismos que los mencionados en la Directiva 90/435/CEE y la Directiva 2003/123/CE. El ámbito de aplicación de la Directiva se ha extendido a Suiza con efectos desde el 1 de julio de 2005.

La anterior directiva ha sido modificada por la Directiva 2014/86/UE, de 8 de julio de 2014. La modificación se debe a que se daban situaciones de doble no imposición. Por ello, establece que un Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su establecimiento permanente deben impedir a las empresas acogerse a la exención fiscal aplicada a los beneficios distribuidos que hayan recibido en la medida en que dichos beneficios sean deducibles por la filial de la sociedad matriz. Por tanto, o bien se abstienen de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial.

Además, incluye formas de sociedades que han quedado sujetas al impuesto de sociedades en Polonia y a otras formas de sociedades que han sido introducidas en el Derecho de sociedades de Rumanía.

La Directiva 2015/121/UE, de 27 de enero de 2015, también modifica la Directiva 2011/96 con el fin de que no sea objeto de prácticas abusivas. Algunos EEMM aplicaban disposiciones nacionales o convencionales para hacer frente a la evasión fiscal, al fraude fiscal o prácticas abusivas de forma general o específica, que podían tener diferentes grados de rigurosidad y estaban previstas para hacerse eco de las características específicas del particular régimen fiscal de cada Estado miembro. Además, en algunos Estados no existía ninguna disposición nacional o convencional para la prevención de prácticas abusivas. Considera que la aplicación de normas contra las prácticas abusivas debe ser proporcionada y tener como objetivo hacer frente a una serie de arreglos que no reflejen la realidad económica. Para evaluar si un esquema fiscal constituye una práctica abusiva, las Administraciones tributarias en los Estados miembros han de llevar a cabo un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias. Los Estados deben invocar la cláusula contra prácticas abusivas para hacer frente a estos esquemas que hayan sido falseados en su totalidad o cuando se han falseado determinadas fases o partes, cuando tengan como propósito la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe

la finalidad de la Directiva.

24.11. La doble no imposición en la Directiva Matriz/ Filial.

Para el análisis de la doble no imposición deben tenerse en cuenta dos artículos de la Directiva Matriz/filial 2014/86/UE en particular, los artículos 4 y 5 y sobre todo hay que prestar especial atención al 4.1 en relación con el 5.

El Artículo 4.1 establece que:

"Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:

a. o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios;

b. o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.

Y el artículo 5:

"Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen".

Junto con el tenor literal de estos dos artículos hay que hacer referencia a dos sentencias del TJUE sobre la interpretación de esta directiva, que son especialmente importantes. Se trata de la Sentencia del TJUE en el *caso X* (asunto C-68/15), derivada de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Constitucional belga, y, de la Sentencia recaída en el *caso AFEP* (asunto C-365/16), a raíz de una cuestión prejudicial remitida por el Consejo de Estado francés.

Las sentencias del TJUE se producen en el seno de procesos nacionales en los que se cuestionaban gravámenes aprobados con el fin de proporcionar ingresos fiscales adicio-

nales y que se devengan con ocasión de la redistribución de dividendos percibidos por sociedades matrices. En el caso de Bélgica, el llamado "*Fairness Tax*" aparece en 2013 para gravar con un tipo del 5 por 100 la diferencia entre los dividendos distribuidos y la base imponible del impuesto sobre sociedades en la entidad que distribuía dichos dividendos. En cuanto a la contribución adicional cuestionada en Francia, supone la exigencia de un gravamen del 3 por 100 sobre el importe de los dividendos distribuidos por una entidad que supongan el reparto de ingresos procedentes de participaciones en sus filiales. En ambos casos nos hallamos ante gravámenes formalmente diferentes del propio impuesto sobre sociedades y se plantea ante el TJUE la compatibilidad de tales tributos con la Directiva 2011/96/UE, de 30 de noviembre de 2011, sobre sociedades matrices y filiales, modificada a estos efectos por la Directiva 2014/86/UE, de 8 de julio de 2014. Y tanto Bélgica como Francia aplican el método de exención al 95 por 100 de los dividendos, acogiéndose a la facultad prevista en la Directiva de excluir de tal exención un 5 por 100 del importe de los dividendos en concepto de gastos asociados a la participación.

Si prescindimos de las peculiaridades propias de los tributos nacionales cuestionados y de algunos extremos de las cuestiones planteadas ante el TJUE, las decisiones del TJUE adquieren una notable relevancia por diversos aspectos principalmente.

Primero, el TJUE se centra en el doble significado de la directiva, y de acuerdo con el art. 5 los beneficios distribuidos por una filial a su matriz estarán exentos en su retención de origen, como ya se ha indicado en el principio en el propio artículo 5. Pero aquí no se agota su contenido en esta ausencia de retención, sino que el artículo 4º antes dispone que el Estado de residencia de la matriz evitará cualquier doble imposición económica sobre tales dividendos y para ello o bien se abstendrá de gravarlos, en la medida en que no supongan un gasto deducible en la filial, o bien los gravará pero admitiendo la deducción del impuesto satisfecho por la filial o por toda filial de ulterior nivel en la Unión Europea. Por lo tanto, descartada la naturaleza de los gravámenes cuestionados como posible retención en la fuente, lo que se discute en los casos analizados es la potestad de un Estado miembro para exigir un gravamen sobre el importe de unos dividendos y cuando éstos se distribuyen, sin tener en cuenta que tales dividendos distribuidos se corresponden con dividendos previamente cobrados y procedentes de filiales residentes en otros Estados miembros.

Al negar esta posibilidad, y considerar que ambos tributos son incompatibles con la Directiva, el TJUE parte de la finalidad de la Directiva que no es otra que evitar la doble imposición de los dividendos en el seno de la Unión. En consecuencia, si, como es el

caso, el Estado miembro ha optado por aplicar el método de exención, viene obligado a evitar cualquier gravamen sobre los dividendos percibidos por una entidad matriz. Un tributo que recae sobre esa misma magnitud económica aunque sea cuando tales dividendos se redistribuyen equivale a un gravamen de los dividendos procedentes de la filial contrario al artículo 4.1 de la Directiva.

Entonces, en resumen, después del análisis de estos casos, en esto se basaría básicamente la doble no imposición en la directiva matriz/filial. (Los últimos dos párrafos son los que tienen elevada importancia ya que son los que explican la filosofía).

Ya para concluir, el TJUE afirma que la Directiva matriz filial es aplicable no sólo en el ámbito del impuesto sobre sociedades sino en relación con cualquier tributo que suponga un gravamen que pueda dar lugar a una doble imposición en sede de una sociedad matriz en relación con los beneficios percibidos por ésta y procedentes de sus filiales en la Unión Europea.

25. La Directiva 2009/133 del Consejo, relativa al régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial tales como la fusión, la escisión, las aportaciones de activos, los canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y el traslado del domicilio social de un Estado miembro a otro.

25.1. Introducción

La Directiva 2009/133 del Consejo, normativa actual aplicable en cuanto al régimen fiscal común de las operaciones de reestructuración o reorganización empresarial transfronteriza, es una disposición creada por los órganos con potestad legislativa de la Unión Europea con la finalidad de cubrir, en el marco de los 28 estados miembros, una serie de necesidades que el legislador europeo cree acuciantes en el ámbito empresarial: la creación de un mercado cada vez más competitivo y con un tejido empresarial fuerte y comparable al de las potencias mundiales. De ahí que haya tejido un sistema normativo fiscal, a través de una serie de directivas (de forma directa, y de forma indirecta a través de las respectivas trasposiciones realizadas por los Estados miembros), en aras de lograr una serie de finalidades, como la que se acaba de apuntar, entre otras.

Y es que este tipo de operaciones llevadas a cabo en el tráfico económico en el marco de la UE presentan obstáculos fiscales (y de otras índoles), escollos y disparidades en la normativa tanto de la directiva como en las legislaciones de los Estados miembros, así como evasión fiscal por parte de las empresas; lo cual es necesario subsanar y regular de la forma más completa posible por parte de todos los países miembros con la mayor eficacia posible.

La Directiva contribuye pues a todas esas finalidades regulándose a nivel comunitario un tratamiento a las operaciones de reestructuración que ofrece solución a las necesidades expuestas, a través, como se ha apuntado, de un régimen fiscal común aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, *canje de acciones*, y traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, llevadas a cabo entre sociedades de diferentes países miembros de la Unión, basándose en una idea de neutralidad, en la simplificación de los trámites y procedimientos administrativos sin perjuicio del intervencionismo en esta materia por parte de las autoridades nacionales de los Estados miembros, así como por la Unión Europea y sus órganos en beneficio de la competencia; además, de un diferimiento del pago en los impuestos debidos.

25.2. Ámbito objetivo.

La Directiva regula una serie de operaciones empresariales, o de reorganización empresarial transfronteriza, las cuales constituyen el marco objetivo de la norma (el ámbito material), recogidas en el art. 1:

- Fusión: se entiende por tal la operación de reestructuración por la cual una o varias sociedades (las transmitentes) transfieren a otra sociedad (la beneficiaria) ya existente la totalidad de su patrimonio (comprendido por el activo y el pasivo) y extinguiéndose la anterior, es decir, la que se ha transferido, y obteniendo como contraprestación la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria, y, en su caso, compensación en dinero. También se considera fusión cuando dos o más sociedades transmitentes constituyen una tercera sociedad y le transfieren la totalidad de sus patrimonios a esta última (la beneficiaria), adquiriendo los socios títulos representativos del capital social de la nueva entidad, y, en su caso, una compensación en dinero. Dentro de las fusiones, pueden existir diferentes tipos de fusiones, como pueden ser:

- Fusión por absorción: una o varias empresas transmiten a otra empresa su patrimonio social, mediante la atribución a los socios valores dentro del capital social de la entidad adquirente, o una compensación dineraria.
- Fusión por constitución: dos o más empresas transmiten a otra nueva la totalidad de sus patrimonios mediante la atribución a sus socios de valores representativos de la nueva empresa.
- Fusión impropia: una empresa transmite el conjunto de su capital social a la empresa que es titular de la totalidad de los valores representativos de la sociedad.
- Escisión:
- Escisión total: operación por la cual una sociedad (la transmitente) transfiere a dos o más sociedades ya existentes o de nueva creación (la beneficiaria) la totalidad de su patrimonio (extinguiéndose la sociedad transmitente), atribuyendo a los socios títulos representativos de del capital social de la beneficiaria, cuyo valor será proporcional con el valor de las acciones/participaciones que ostentaban en la sociedad escindida.
- Escisión parcial: operación por la cual una sociedad transfiere a una o varias sociedades ya existentes o nuevas una o varias ramas de actividad de la transmitente, sin llegar a extinguirse ésta. la contraprestación consiste, al igual que en la escisión y demás operaciones del tipo, en títulos representativos del capital social de la beneficiaria.
- Escisión financiera: una empresa segrega parte de su patrimonio social recibiendo a cambio valores representativos del capital de la empresa que lo adquiere, debiéndose atribuir a los socios según sus participaciones, manteniéndose dentro de la empresa escindida después de la escisión, participaciones en el capital de la otra empresa, reduciéndose el capital y las reservas de esta en la cuantía necesaria, aportando a los socios compensaciones bien en valores o en dinero.
- Segregación: igual que las anteriores, pero lo que se modifica es que los valores de la sociedad extinguida no van a los socios.
- Aportación de activos: operación por la cual una sociedad aporta, sin ser disuelta, a otra sociedad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria

de la aportación.

- Canje de acciones: operación por la cual una sociedad beneficiaria o sociedad dominante adquiere una participación en el capital social de otra sociedad transmitente o dominada, obteniendo la mayoría de los derechos de voto de dicha sociedad o, si ya dispusiere de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante el intercambio de títulos representativos del capital social entre ambas sociedades, y de una compensación en dinero en su caso.
- Traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro: operación en virtud de la cual una sociedad traslada su domicilio social de un Estado miembro a otro, sin que para ello sea necesaria la disolución de la sociedad ni la creación de una nueva persona jurídica. Esta operación, a comparación de las anteriores, no supone una modificación estructural del entramado de una empresa, sin embargo, el legislador la ha incorporado como análoga debido a su trascendencia fiscal, que es similar a la de las operaciones anteriores.
- Operaciones no cubiertas por la directiva: es necesario insistir que la directiva solo es aplicable si se proyecta sobre las operaciones expuestas, y siempre que las mismas sean de naturaleza transfronteriza y comunitaria, pues, si una operación de este calibre es llevada a cabo por dos sociedades de un mismo Estado miembro, no será de aplicación. Tampoco quedan cubiertas las operaciones de canjes de activos que no constituyan ramas de actividad en el sentido anteriormente indicado, así como las operaciones en la que una de las partes es extracomunitaria.

25.3. Ámbito subjetivo

Una vez establecido el ámbito de aplicación objetivo de la Directiva, el art. 3 nos refiere el ámbito subjetivo, o, en otras palabras, a quiénes se aplica la misma (ámbito personal). La directiva se aplica a las operaciones de este tipo realizadas por sociedades que cumplan tres requisitos necesarios, sin cuya concurrencia no será de aplicación la norma:

1. Que las formas societarias de las sociedades involucradas se recojan dentro del anexo I, apartado A de la Directiva o en el apartado 8 de la exposición de mo-

tivos, en el que se ubican las entidades calificadas como transparentes por un Estado miembro (aunque es de precisar que el anexo I, parte A no contiene todos los sujetos pasivos del impuesto de sociedades ni las entidades constituidas conforme al Derecho de sociedades de los diferentes países miembros).

2. Que las sociedades involucradas tengan su domicilio fiscal en un Estado Miembro (es decir, cuya residencia fiscal se encuentre en un Estado miembro). El concepto de domicilio fiscal también plantea multitud de problemas en su aplicación, ya que es un criterio necesario sin cuya concurrencia la norma no será aplicable y, por tanto, el contribuyente soportará una doble imposición internacional. Por ello, también es necesario delimitar este concepto, pues la Directiva de 2009 no lo precisa. Hoy se intenta solucionar mediante el criterio de domicilio fiscal incluido en las legislaciones tributarias de los países miembros, o los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional, firmados entre los EEMM.

3. Que dichas entidades estén sujetas y no exentas a alguno de los impuestos enumerados en la parte b del anexo I (requisito imperativo), etc. es decir, que estén sujetas y no exentas (subjetivamente) al Impuesto de Sociedades o similar en sus respectivos países miembros comunitarios.

Por último, las personas físicas también están incluidas en el ámbito subjetivo de la Directiva (arts. 7 y 8). Las personas físicas en cuestión han de ostentar la condición de socios en las entidades transmitentes y/o beneficiarias intervinientes en las operaciones reguladas, la razón fundamental de la inclusión radica en evitar la oposición que los mismos pudieran sostener con motivo de una operación de reestructuración empresarial por los sobrecostes fiscales o la doble imposición que pueden soportar al materializarse dichas operaciones.

Dentro del Preámbulo de la Directiva, se observa que uno de los problemas que se encuentran para las operaciones de reestructuración empresarial es el gravamen de las plusvalías, por lo que la Directiva intenta evitar la penalización fiscal en el momento de realización de tales operaciones. Es decir, se busca conciliar el interés comunitario en evitar obstáculos a las reorganizaciones empresariales dentro del mercado interior con el interés fiscal de los Estados a la hora de someter a imposición las ganancias patrimoniales derivadas del aumento de valor de los bienes y derechos integrantes del patrimonio empresarial. Se establece que, en las fusiones, escisiones y sus materias derivadas, el activo y pasivo transmitido debe anotarse en el balance contable fiscal

de la entidad receptora, por lo que la sociedad receptora dispone con posterioridad de los activos transmitidos, y exaccionará el impuesto en la diferencia entre el precio de enajenación y el valor fiscal original. Esta Directiva recoge que se debe articular el diferimiento de la tributación respecto a la imposición de las sociedades que realizan operaciones de fusión y escisión (artículos 4 – 6); contener las reglas para la tributación de las sociedades en relación con las operaciones de aportación de activos (artículo 9); ordenando la tributación de los accionistas involucrados en una fusión, escisión o canje de activos (artículo 8); y, establece reglas fiscales específicas aplicables al caso de las entidades transparentes (artículo 10 bis).

25.4. Evolución histórica de la Directiva

Antes de comenzar a desarrollar la Directiva procederemos a exponer sucintamente el origen y la evolución de la misma.

La Directiva de fusiones encuentra su origen en una propuesta realizada por la Comisión presentada al Consejo en el año 1969. En esa propuesta ya se ponía de manifiesto la necesidad de posibilitar en el mercado común europeo la creación de unas condiciones análogas a las de un mercado interior para que los grupos de sociedades pudieran llevar a cabo operaciones de fusión, escisión, y aportaciones de activos que les interesaran, garantizando el buen funcionamiento del mercado común, así como instaurar reglas fiscales neutras respecto a la competencia que permite a las empresas adaptarse a las exigencias del mercado común, acrecentar su productividad y reforzar su posición competitiva en el mercado internacional, que en suma, constituyen las finalidades de la Directiva.

No obstante, fueron necesarios más de veinte años para que el Consejo aceptara tal propuesta, así como otros quince más, en los cuales sus disposiciones han sido modificadas en varias ocasiones, hasta llegar a la normativa que conocemos actualmente. Hay que destacar, que la directiva finalmente aprobada por el Consejo en 1990 no coincidía exactamente con las propuestas realizadas por la Comisión en el 1969, pues el ámbito de tal norma contenía en esta versión un ámbito de aplicación mucho más reducido que el que proponía la Comisión.

La Directiva del año 1990 se creó finalmente tras la firma del Acta Única Europea, la cual es el precedente de la actual versión de 2009. La aprobación de esta norma ha supuesto un avance en la imposición directa de las sociedades referidas a las opera-

ciones de reestructuración de empresas en el contexto económico del mercado interior europeo, recogiendo un amplio elenco de supuestos de concentración que permitiera la creación, reestructuración y planificación de los grupos de sociedades europeos mejorando su productividad y competitividad.

Sobre la base de la versión de 1990, se realizaron varias modificaciones, a través de la Directiva 2005/19/CE, cuyo origen se basó en una propuesta adoptada por la Comisión del 17 de octubre de 2003. Entre las modificaciones que se realizaron cabe destacar, entre otras:

1. La ampliación de su ámbito objetivo, incluyendo por primera vez las escisiones parciales y el traslado de domicilio social de una SE o una SCE a otro Estado miembro, así como la "filialización" de un Establecimiento Permanente.

2. Una clarificación del concepto de canje de acciones, puesto que la anterior versión de la directiva era bastante imprecisa sobre el mismo. La modificación realizó una interpretación amplia del mismo.

3. La modificación del ámbito subjetivo de la Directiva, ampliando la lista de entidades cubiertas.

4. La reducción del umbral de participación necesario para disfrutar de la exención sobre la plusvalía derivada de la anulación de la participación que ostenta una entidad beneficiaria en el capital de la sociedad transmitente.

La segunda modificación de la Directiva la constituye la Directiva 2006/98/CE, cuyo propósito es actualizar una serie de Directivas (entre ellas, la de fusiones) con motivo de la adhesión a la UE de Rumanía y Bulgaria, estableciendo que los Estados miembros deben trasponer la directiva a su derecho interno antes de la fecha de adhesión de los países referidos a la UE de forma completa, puesto que dicha norma entró en vigor a su vez cuando entrara también en vigor el Acta de Adhesión de Rumanía y Bulgaria a la UE.

Por último, la directiva de fusiones se modificó de nuevo en el año 2009, siendo ésta la normativa vigente en este momento, la cual constituye una versión consolidada de la Directiva 90/434/CEE, sin que tal versión haya introducido cambios sustantivos, pues comparte las mismas finalidades y fundamentos que la versión de 1990. La modificación aludida se llevó a cabo debido a la necesidad de codificar las diferentes modificaciones que se han realizado desde la versión primigenia en 1990, con la finalidad de aportar mayor claridad y certidumbre al contribuyente europeo.

25.5. Finalidades y objetivos.

Las finalidades que a continuación se van a exponer representan la consecución de unos objetivos y fundamentos vinculados con la fiscalidad comunitaria de las operaciones de reestructuración empresarial, y el fenómeno de la doble imposición.

La finalidad principal de la Directiva se halla en la eliminación de los principales obstáculos fiscales que surgen para las empresas cuando realizan operaciones de reorganización empresarial a nivel transfronterizo, penalizando la realización de tales operaciones. Ello se ha logrado articulando un régimen fiscal común aplicable a nivel comunitario a las operaciones de reorganización empresarial, y que contempla una neutralidad fiscal. No obstante, es de destacar que la Directiva no pretende que los Estados miembros asimilen el trato fiscal que otorgan a las fusiones internas a las fusiones intracomunitarias, ni que esa normativa sirva de base para crear un régimen de operaciones de reestructuración a nivel interno similar o idéntico a la normativa europea, cuando las sociedades en cuestión sean de un mismo país, sin perjuicio de que los Estados hayan actuado así.

Sin embargo, los obstáculos fiscales que trata de salvar no comprenden la totalidad de los que surgen en la realidad de las operaciones tratadas, enfrentándose por ende a los más inmediatos, sin llegar a resolver los que pueden surgir a largo plazo. Algunos problemas que encontramos en relación con la Directiva y que impiden la consecución de sus objetivos son:

1. La Directiva efectivamente regula un régimen común de diferimiento de la tributación de las ganancias patrimoniales y las reservas fiscales que se ponen de manifiesto con motivo de una de las operaciones reguladas en la directiva. Por tanto, no se está estableciendo una exención de gravamen del eventual incremento de valor de los bienes y derechos que se da cuando se perfecciona una de las operaciones aludidas por la norma, sino que sólo se observa un diferimiento de la tributación al momento en que efectivamente se realice la ganancia o plusvalía. Asimismo, la Directiva guarda silencio sobre la eventual imposición en la salida de activos de una jurisdicción tras la reorganización empresarial. Se plantea pues, la cuestión de si los Estados miembros deben otorgar o no un diferimiento de la tributación en esos casos. Por tanto, se observa una pérdida de competencia fiscal en varios Estados miembros, lo cual resulta de dudosa compatibilidad con el Derecho originario y derivado de la UE.

2. La directiva obstaculiza la consecución completa del referido fin debido a la ausencia de normas comunitarias de carácter mercantil que regulen más a fondo las operaciones objeto de esta directiva, y que incluyan algunas que no lo están, o la hostilidad que profesan los Estados miembros frente a la aplicación de este régimen fiscal especial, pues en algunos de ellos la normativa no se ha llegado a trasponer debido a la no existencia de suficiente regulación mercantil que acoja más tipos de sociedades que existen en determinados países y que no se contemplan en la norma.

3. A la luz del estudio realizado por la Comisión Europea publicado en 2009 sobre la aplicación de la Directiva de fusiones en los diferentes Estados miembros, y las trasposiciones que éstos han realizado de la misma, revela que varios Estados miembros exigen condiciones adicionales a las establecidas en la Directiva a efectos de aplicar la regla de diferimiento fiscal, lo cual es de dudosa compatibilidad con el derecho comunitario.

4. Hay disposiciones de la citada Directiva, que los legisladores nacionales al trasponerlas al Derecho interno, y las Administraciones al aplicarlas, no las interpretan de acuerdo a los criterios de la jurisprudencia comunitaria, sino como a ellos les parece, lo cual es dudosamente compatible con el Derecho comunitario. Un ejemplo de ello es la cláusula antiabuso del art. 11 de la Directiva, la cual ha sido interpretada en varios casos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

5. Por último, el citado estudio revela también que existen grandes diferencias en la trasposición y aplicación de la directiva por los distintos Estados miembros, siendo algunas de dudosa compatibilidad con la directiva. Por tanto, en su aplicación generan abundantes controversias, y van a generar conflicto en su aplicación durante años, provocando la necesidad de resolver esas cuestiones a nivel comunitario.

Estos, y otros problemas que la norma no aborda exceden del objeto de la misma, la cual sólo resuelve determinados obstáculos básicos. El mayor óbice radica en que, si se regularan todos los problemas que son susceptibles de emerger con ocasión de la aplicación de la norma, desembocaríamos en una auténtica armonización total de los sistemas impositivos a nivel comunitario, lo cual no hubiera contribuido a la creación de la norma en 1990, debido a la oposición manifiesta de los países miembros a ceder

por completo su soberanía fiscal a la UE.

Otra finalidad de carácter secundario, pero no menos importante, es la creación a través de esta, y otras Directivas relacionadas, de unas condiciones análogas a las de un mercado nacional en el mercando interior de la UE, garantizando su funcionamiento, y eliminando penalizaciones que impiden la formación de empresas competitivas. Ello pone de manifiesto una necesidad que se viene gestando desde el año 1969, cuando la Comisión presentó por primera vez su proyecto de directiva al Consejo, y que, con sus ventajas y desventajas, se ha llevado a cabo actualmente. Esta finalidad subyace a la expuesta en el apartado anterior, de evitar obstáculos fiscales, y promover las operaciones reguladas mediante una fiscalidad neutra. Así está establecido en el apartado 3 del Considerando de la Directiva de 2009, la cual admite que aquellos obstáculos penalizan las operaciones, y es necesario por ende eliminarlos. Sin embargo, dicho objetivo no podrá lograrse mediante la ampliación a escala de los regímenes fiscales de reestructuración empresarial de los diferentes Estados miembros de la UE, debido a las disparidades existentes entre los diversos regímenes internos que podrían provocar distorsiones. Los apartados 6, 7, 8, 9 y 10 de la exposición de motivos de la Directiva actual relacionan los instrumentos de los que deberá valerse dicha norma para alcanzar los objetivos perseguidos por la misma.

También, dentro de la Directiva, subyace otra circunstancia, en la que desembocan todas las demás, y es que las empresas puedan adaptarse a las decisiones del mercado interior, que aumenten su productividad, refuercen su posición en el mercado intracomunitario e internacional, y aumenten su competitividad en el plano internacional, siendo en suma tan competitivas y fuertes como las provenientes de grandes potencias mundiales como Estados Unidos y Japón.

También podemos observar la finalidad de evitar la doble imposición jurídica que se llevaría a cabo por los Estados implicados a la hora de llevar a cabo las operaciones reguladas. En la práctica, se generaría una conducta empresarial tendente a encontrar lagunas jurídicas en las legislaciones, o condiciones más atractivas para llevar a cabo las operaciones mencionadas, todo al servicio de la elusión fiscal, convirtiéndose los Estados en competidores una vez más por atraer, mediante su legislación, a las empresas para que en su territorio llevaren a cabo las operaciones mencionadas. Todo ello, que, en suma, constituyen obstáculos a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento (uno de los principios más importantes de la Unión Europea), así como también al crecimiento del tejido empresarial y a su fortalecimiento, y a la lucha contra el fraude fiscal, se han eliminado a través de la directiva.

Finalmente, el apartado 14 del Considerando de la Directiva impone un mandato a los Estados miembros, de adoptar las medidas necesarias (se incluyan o no en la directiva) para evitar que se produzcan los fenómenos que la misma quiere eliminar.

En resumen, en la Directiva 2009/133 se modifican algunos aspectos sobre fusiones y escisiones, manteniéndose intacta la parte sobre modificaciones estructurales. Ésta busca que se obtengan más garantías dentro de la operación, la simplificación del proceso, la protección de los acreedores y sobre todo intenta reforzar las garantías de los sujetos afectados por la fusión y/o escisión en su vertiente fiscal, así como modernizar la vetusta y obsoleta Directiva sobre Fusiones y Escisiones que databa desde 1990 para poder obtenerse una mayor competitividad dentro de este campo por parte de la Unión Europea y sus empresas.

25.6. La trasposición de la Directiva en España

En nuestra legislación fiscal, encontramos en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) la regulación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones y canje de activos. Puede afirmarse, por tanto, que esta regulación constituye la trasposición en el Reino de España de la Directiva 2009/133/CE.

La aplicación de la ley actual es preceptiva, con lo cual, las entidades que se sitúen dentro del ámbito subjetivo de aplicación habrán de comunicar a la Administración su voluntad de realizar una de las operaciones aludidas (la cual es competente para iniciar un procedimiento de comprobación que finalice con la aplicación o no del régimen especial, tal y como expone el artículo 89.2 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades). Las mismas son idénticas a las de las recogidas en la Directiva, y el régimen que la ley establece consiste en:

1. La no integración en la base imponible de las entidades transmitentes de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de estas operaciones.

2. La valoración de los bienes recibidos a efectos fiscales por el valor que tenían antes de la realización de la transmisión (valor real, que es el valor contable). Por tanto, se incorpora el régimen de diferimiento hasta su realización efectiva de las plusvalías que las operaciones de reestructuración hagan aflorar.

3. Por último, existe una norma antiabuso (al igual que en la Directiva) en virtud

de la cual este régimen no se aplicará cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, entendiéndose por tal cuando la operación no se realice por motivos económicos válidos (es decir, con la finalidad de obtener una ventaja fiscal). Esta cuestión es de elevada litigiosidad e inseguridad jurídica en la práctica. Los Tribunales de justicia han aportado algo de equilibrio, aceptando la aplicación de este régimen especial en casos donde concurrían ventajas fiscales significativas y se acreditaron los motivos económicos válidos, por ejemplo, vía dictamen pericial. Sin embargo, es de precisar que no todos los Tribunales han adoptado el criterio interpretativo el TJUE, más flexible, a la hora de determinar si concurre o no motivo económico válido, lo cual no puede considerarse como una interpretación alineada y conforme a Derecho de la UE. Por tanto, la falta de acreditación contundente por parte de los contribuyentes de un objetivo o interés económico válido que fundamente claramente la operación de reorganización empresarial, termina asimilándose a la concurrencia de fraude o evasión fiscal, lo cual es incorrecto tanto a nivel material como procedimental. A nivel material porque, como se ha señalado, la interpretación strictu sensu no se ajusta a la interpretación *latu sensu* del TJUE, sobre el art. 11.1.a) de la Directiva. Y procedimentalmente, porque ello traslada la carga de la prueba al contribuyente, lo cual en muchos casos es difícil de probar, y, por ende, sujetando cada vez más restricciones sobre los contribuyentes. Como vemos, esto constituye uno de los problemas que aquejan a la Directiva e impiden la consecución plena de sus objetivos. Asimismo, también se forma en este caso una distorsión que aqueja a la trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva, problema que es menester solucionar.

El actual art. 89 de la Ley 27/2014 del IS también establece que el régimen fiscal especial de neutralidad se aplicará a las operaciones de reestructuración, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a la Administración tributaria. Es decir, la actual Ley 27/2014 del IS cambia radicalmente el procedimiento para aplicar el régimen fiscal especial de reestructuraciones que venía aplicándose desde la Ley 29/1991. Deja de ser un régimen opcional y pasa a ser un régimen que se aplicará automáticamente, salvo que se renuncie expresamente a él. La neutralidad fiscal en las operaciones de reestructuración es un derecho incondicional del que disfrutan los contribuyentes y al que solo se puede renunciar de forma voluntaria. La actual regulación mantiene la obligación de comunicar la operación a la Administración tributaria, dado que es el medio idóneo y más práctico del que dispone ésta para hacer un seguimiento

del tráfico jurídico, pero su no comunicación no impide que se aplique el régimen fiscal especial. No obstante, la no presentación de la comunicación en plazo constituye una infracción grave sancionable con multa de 10.000 euros por cada operación por la que hubiese de suministrarse información.

En relación con la entidad que debe realizar la comunicación, la Ley 27/2014 del IS establece que debe ser la entidad adquirente, salvo que esta no sea residente, en cuyo caso dicha comunicación la realizará la entidad transmitente. En las operaciones en las que ni la entidad adquirente ni la transmitente son residentes en España, la comunicación deben realizarla los socios. Dado que la Ley identifica al sujeto que debe realizar la comunicación, éste sería el único infractor posible en caso de incumplirse la formalidad de realizar la comunicación a la Administración tributaria. Además, resulta coherente que la norma hable de «entidad obligada a realizar la comunicación» y no de entidad que ejerce la opción, como sucedía en el TRLIS. La opción por el régimen fiscal es algo que decide cada entidad interviniente y no era una facultad que le asistía a una sola de las entidades, que a su vez obligaba a las demás.

25.7. Jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación y aplicación de la Directiva.

A lo largo de la vigencia de las diferentes Directivas sobre Fusiones y Escisiones, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado numerosas sentencias:

- Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de noviembre de 2011 (Caso National Grid Invus BV): en esta sentencia se solicitaba un traslado de la sede de dirección efectiva al Reino Unido. Como es sabido, existen ventajas fiscales sobre las empresas que se establecen allí, por lo que se alegaba una negativa a la libertad de establecimiento, tal y como se recoge en el artículo 49 del TFUE. El Tribunal consideró que el impuesto de salida estaba justificado por el principio de territorialidad impositiva, aunque se establecieron algunos condicionantes a los efectos de que la medida fiscal impuesta pudiera ser proporcional o que fuera adecuada a los fines de la empresa. El Tribunal estipuló que los gobiernos de los Estados miembros están facultados para gravar el valor económico realizado por una plusvalía latente en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión no se haya realizado correctamente.

- Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997 (Leur Bloem): Se realizaron diferentes operaciones de canje de acciones de algunas de sus sociedades para así poder compensar las pérdidas de una con los beneficios de otra dentro de un mismo tejido empresarial bajo su mando, por lo cual no se buscaba un beneficio para ambas ni el beneficio de las dos sociedades a lo largo del tiempo. El Tribunal de Justicia entendió que dentro de esta operación se escondía un fraude de competencia, es decir, una alteración por parte de las dos empresas dentro del sector nacional para así poder obtener una ventaja fiscal entre estas dos. Buscaba un beneficio para una de las sociedades, no para las dos, por lo que los fines buscados por la Directiva sobre la neutralidad en fiscalidad no se obtenía, puesto que se estaba contemplando la integración de ambas empresas dentro del grupo para así poder compensar de forma horizontal las pérdidas que sufrieran ambas.

- Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de enero de 2002 (Caso Andersen): Se trataba de un litigio existente entre la compañía Andersen y el Ministerio de Hacienda danés, debido al tratamiento fiscal de una aportación de activos de esta sociedad. En 1996, el accionista de Andersen incorporó una nueva empresa llamada Randers Sport, mediante la cual todas las actividades comerciales y económicas tenían que ser transferidas contra la emisión de acciones. Antes de la transferencia, Andersen solicitó un préstamo a cargo de la nueva compañía, por lo que Andersen buscaba quedarse con el dinero obtenido del préstamo y con un pequeño paquete de acciones en una tercera empresa, reasignando la deuda a una nueva empresa llamada Randers Sport. La liquidez de ésta estaba asegurada a través de una línea de crédito con un banco, que como garantía tomaba todas sus acciones. Andersen solicitó, con arreglo a la legislación nacional danesa, una exención fiscal para la transferencia de los activos, la cual fue aceptada por parte del Ministerio de Hacienda danés, pero imponiendo unas determinadas condiciones. Según el artículo 2.c) y 2.i) de la Directiva de 1990, las fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre empresas de los diferentes Estados miembros no consistía en una transferencia de activos cuando las condiciones de una operación son que un préstamo contratado por la sociedad cedente permanece con dicha sociedad y las obligaciones de este se transfieren a la empresa que recibe la transferencia.

- La sentencia del TJUE, de 8 de marzo de 2017, sobre la Directiva de Fusiones

(Euro Park Service, C14/16) Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia tiene por objeto la interpretación del art.49 TFUE y del artículo 11 de la Directiva 90/434/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 ("Directiva de Fusiones", en adelante). Se trata de una cuestión prejudicial planteada por el Consejo de Estado francés en el contexto de un litigio entre una sociedad francesa (Euro Park) y la Administración tributaria francesa, en relación con la negativa de ésta a reconocer a aquélla el beneficio de la tributación diferida de las plusvalías correspondientes a los activos de dicha sociedad con motivo de una operación de fusión por absorción de esta última por parte de una sociedad (Europark) establecida en otro Estado miembro (Luxemburgo), debido a que las sociedades que se fusionaron no habían solicitado la aprobación previa de la Administración tributaria. Es decir, la sociedad francesa fue objeto de una operación de disolución sin liquidación realizada por su socio único y en beneficio de éste (la sociedad luxemburguesa Europark); y en ese momento (año 2004), optó por la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones previsto en los arts.210 A y siguientes del CGI, de forma que no declaró a efectos del IS las plusvalías netas y las ganancias derivadas de los activos aportados a Europark. Sin embargo, a raíz de una inspección fiscal, la Administración tributaria francesa cuestionó que pudiera aplicarse el régimen especial de fusiones debido, por una parte, a que no había solicitado la aprobación ministerial prevista en el art. 210 C CGI y, por otra parte, a que, en cualquier caso, no se habría concedido dicha aprobación, dado que la operación no estaba justificada por un motivo económico sino que tenía como objetivo el fraude o la evasión fiscales. Por consiguiente, se practicaron a Europark, como sucesora de Cairnbulg, liquidaciones tributarias complementarias del IS, así como las sanciones previstas por el CGI en caso de incumplimiento deliberado.

En primer lugar, el TJUE analizó si el Derecho de la UE permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional –la regulación francesa que implementa la cláusula anti abuso general de la Directiva de Fusiones (art.11.1.a) — a la luz del Derecho primario (libertad de establecimiento), cuando dicha normativa interna ha sido adoptada para transponer la facultad que prevé una disposición de la Directiva de Fusiones. El Tribunal de Justicia respondió en sentido positivo, considerando que el art.11.1.a) de la Directiva de Fusiones no lleva a cabo una armonización exhaustiva, de forma que el Derecho de la UE permite examinar la compatibilidad de una normativa nacional a la

luz del Derecho primario. Cabe destacar cómo el TJUE puso de relieve que la facultad que ostentan los Estados miembros para establecer una presunción de fraude o de evasión fiscales que brinda el art.11.1.a) de la Directiva de la misma y para la aplicación de la misma están sujetas al principio de proporcionalidad. Igualmente, también apuntó que la referida facultad concedida a los Estados a través de la Directiva de Fusiones aplica "a falta de disposiciones de Derecho de la UE más precisas a este respecto", lo cual podría interpretarse en el sentido de que la Directiva 2016/1164/UE, ATAD ha alterado la situación en este contexto como consecuencia de lo establecido en sus cláusulas anti-abuso y de nivel mínimo de protección (arts.3 y 6).

En segundo lugar, el TJUE analizó si el art.49 TFUE debía interpretarse en el sentido de que se opone a los dispuesto en la normativa nacional francesa que, en el caso de una "fusión transfronteriza", supedita la concesión de las ventajas fiscales aplicables en virtud de la Directiva 90/434 (el diferimiento de la tributación de las plusvalías correspondientes a los activos aportados por la sociedad francesa a la luxemburguesa en el marco de una fusión por absorción) al cumplimiento de tres requisitos:

a. un procedimiento de aprobación previa en el marco del cual, para obtener dicha aprobación, el contribuyente debe acreditar los otros dos requisitos, a saber:

b. que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico válido, que no tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, y

c. que su mecánica permite garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales. Sin embargo, en el caso de una "fusión interna", la normativa francesa admite el diferimiento fiscal sin que el contribuyente esté sujeto a tal procedimiento de aprobación.

El TJUE respondió a la cuestión planteada rechazando la compatibilidad con el Derecho UE (libertad de establecimiento) de la referida regulación francesa, realizando a este respecto una serie de consideraciones de gran interés, a saber: primero, las operaciones de fusión transfronterizas constituyen modalidades particulares de la libertad de establecimiento; segundo, la Directiva 90/434 establece un régimen fiscal común, ofreciendo ventajas fiscales con motivo de determinadas operaciones de reorganización empresarial como las fusiones transfronterizas, con el objetivo de evitar obstáculos, restricciones o distorsiones derivadas de las legislaciones de los Estados miembros. Y tercero, los Estados miembros deben conceder tales ventajas fiscales a las operaciones

comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva de Fusiones, a menos que estas operaciones tengan como objetivo principal o uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales en el sentido del art.11.1.a) de la referida Directiva.

En relación con la compatibilidad con la Directiva de Fusiones de la referida normativa nacional francesa, el TJUE declaró lo siguiente: 1º Sobre la existencia del procedimiento previo de autorización la Directiva de Fusiones no contiene ningún requisito procedimental que los Estados miembros estén obligados a respetar para conceder las ventajas fiscales previstas en la misma. Aun suponiendo que dicha Directiva permita a los Estados miembros establecer tal requisito, el que establece la normativa francesa controvertida no es compatible con la Directiva de Fusiones, por una serie de razones que se exponen a continuación: Primero, a falta de normativa europea específica, las disposiciones procesales dirigidas a garantizar la salvaguardia de los derechos que los contribuyentes deducen del Derecho de la UE se determinan por el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procedimental nacional, a condición, sin embargo de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la UE (principio de efectividad), el cual incluye el principio de seguridad jurídica. En relación con el principio de equivalencia, la sentencia constata que el procedimiento de autorización previa solo aplica a las fusiones transfronterizas, correspondiéndole al juez nacional verificar que éstas no son tratadas de forma menos favorable que las fusiones internas en lo que se refiere a las normas procesales que operan a efectos de la aplicación de las disposiciones fiscales que regulan el régimen especial de Fusiones.

En cuanto al principio de efectividad, se indica que el cumplimiento del principio de seguridad jurídica requiere que las normas procesales de aplicación de la Directiva 90/434 sean suficientemente precisas, claras y previsibles para permitir a los contribuyentes conocer con exactitud sus derechos a fin de garantizarles que estarán en condiciones de beneficiarse de las ventajas fiscales derivadas de dicha Directiva y de hacerlas vales, en su caso, ante los tribunales nacionales. Tal principio de seguridad jurídica no se consideró cumplido en este caso, ya que la normativa francesa no precisaba las normas de desarrollo del procedimiento previo de que se trata; y, además, la práctica seguida por la Administración tributaria francesa no resultaba consistente con la regulación, ya que, como regla, bastaba con que se cumpliera el requisito de la existencia del motivo económico para que se autorizara la fusión transfronteriza. Tal

circunstancia, unida a que en la práctica se producía la denegación tácita de la autorización de la operación por el transcurso de 4 meses sin respuesta, de forma que sólo se motivaba la decisión denegatoria si lo solicitaba el contribuyente, fue calificado por el TJUE como una normativa que no cumple la exigencia de la seguridad jurídica, vulnerando el principio de efectividad. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que "para que el contribuyente pueda conocer con exactitud el alcance de los derechos y de las obligaciones que derivan para él de la Directiva 90/434 y adoptar las medidas oportunas en consecuencia, una resolución de la Administración tributaria que deniegue a ese contribuyente el beneficio de una ventaja fiscal con arreglo a dicha Directiva debe estar siempre motivada para que éste pueda verificar el carácter fundado de las razones que han hecho que la referida Administración no le conceda la ventaja prevista en esa Directiva y, en su caso, hacer valer su derecho ante los órganos jurisdiccionales competentes".

Sobre los requisitos exigidos para obtener las ventajas fiscales previstas en la Directiva de Fusiones: El TJUE considera que el art.11.1.a) de la Directiva constituye una excepción a la regla general (el régimen fiscal común aplicable a las operaciones de reorganización empresarial) y en tal sentido debe ser objeto de "interpretación restrictiva", considerando la finalidad de tal disposición armonizadora. La Directiva sólo permite denegar los beneficios fiscales que articula (el régimen de neutralidad fiscal vía diferimiento de la tributación) cuando la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscales, en tanto que la normativa francesa controvertida impedía con carácter general reconocer dichos beneficios, salvo que el contribuyente cumpla antes los requisitos, formal y material, que establece dicha normativa. La exigencia de los tres requisitos establecidos por la legislación francesa va más allá de lo establecido en el art.11.1.a) de la Directiva de Fusiones, particularmente la exigencia de la prueba por el contribuyente de que la mecánica de la operación permita garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido a efectos fiscales. El TJUE, por tanto, dejo claro que el art.11.1.a) de la Directiva no permite a los Estados miembros establecer requisitos adicionales a la presunción de fraude o evasión fiscales en relación, además, con supuestos donde la operación de tenga como único objetivo obtener una ventaja fiscal y, por tanto, no se efectúe por motivos económicos válidos, en línea con su jurisprudencia precedente (casos Leur-Bloem C-28/95, y Foggia C126/10). Igualmente, la sentencia señala que a la hora de transponer el art.11.1.a) de la Directiva, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales. Tal declaración posee implicaciones en el ámbito aplicativo, tal y como desta-

có el TJUE declarando que las autoridades fiscales nacionales "no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se han producido o no efectivamente el fraude o la evasión fiscales, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscales e iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva".

Por todo ello, el TJUE consideró que la normativa francesa era contraria a la Directiva de Fusiones al exigir de forma sistemática e incondicional, para conceder el beneficio de la tributación diferida que establece tal disposición de armonización, que el contribuyente acredite que la operación en cuestión está justificada por un motivo económico válido y que no tiene como objetivo principal o uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscales, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba de la falta de motivos económicos válidos o de indicios de fraude o evasión fiscales, estableciendo así una presunción general de fraude o evasión fiscales.

En relación con la compatibilidad con el art.43 TFUE de la referida normativa nacional francesa, el TJUE constató que el diferente trato fiscal de las operaciones de fusión transfronteriza y de fusión interna constituye una restricción al ejercicio de la libertad de establecimiento que carece de justificación. En este sentido, el Tribunal de Justicia rechazó que tal restricción pudiera estar justificada por la razón imperiosa de interés general basada en la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que tal objetivo ya está garantizado por la propia configuración del régimen de diferimiento fiscal previsto en la Directiva 90/434, el cual asegura la tributación de las plusvalías generadas al momento posterior de su realización efectiva. Por lo que respecta a la razón imperiosa de interés general de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el TJUE señaló que este objetivo tiene el mismo alcance cuando se invoca en aplicación del art.11.1.a) de la Directiva de Fusiones o como justificación de una restricción en el ámbito primario. Tal relevante equiparación del concepto de abuso contrario al Derecho UE en ambos contextos (Derecho primario y derivado) determina la incompatibilidad de la normativa francesa con la libertad de establecimiento al considerar la falta de proporcionalidad de la medida nacional anti-abuso que establece una presunción general de fraude o evasión fiscales que va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo, tal y como se indicó al hilo del análisis de compatibilidad de tal normativa con el art.11.1.a) de la Directiva 90/434 como, por

ejemplo, el derivado de la Directiva Matriz-Filial o de Intereses y Cánones) sin acreditar indicios de fraude o evasión fiscales referidos a la operación concreta de que se

El que comporte ventajas fiscales no es obstáculo para que una operación de reestructuración empresarial pueda acogerse al régimen especial. El propio diferimiento en la tributación que supone el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores puede constituir una ventaja fiscal a efectos de considerar la existencia de motivo económico válido en la operación

La Audiencia Nacional en dos sentencias admite la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores en los supuestos analizados a pesar de que dichas operaciones comporten ventajas fiscales.

En la primera de ellas, de 29 de septiembre de 2017, la Audiencia Nacional afirma que el propio diferimiento en la tributación que supone la aplicación de este régimen especial puede constituir una ventaja fiscal a efectos de considerar la existencia de motivo económico válido en la operación de escisión. Sin embargo, en el caso enjuiciado, en el que separaba la actividad de una entidad en dos, una industrial y la otra de arrendamiento de inmuebles, la conveniencia de desvincular el patrimonio de la actividad de menor riesgo del de la de mayor riesgo económico, puede ser admitido como motivo económico válido.

Las consultas de la DGT de 04-01-2011, V0005/2011, y la de 14-03- 2011, V0623/2011, referidas a un supuesto de fusión en las que se contestan cuestiones relativas a la existencia de motivo económico válido y de ventajas fiscales al margen de cualquier razón económica, no contienen afirmación alguna de que el diferimiento no pueda identificarse como ventaja fiscal. Aunque es cierto que existen otros riesgos de elusión fiscal que pueden darse en una operación de reestructuración, ello no implica que el diferimiento en si no implique una ventaja fiscal. Por tanto, el régimen de neutralidad implica una ventaja fiscal y requiere un motivo económico válido, pues reduce el coste fiscal de la operación.

La Inspección consideró que lo que se pretendía era separar el patrimonio de la entidad y distribuirlo en dos bloques diferenciados. Sin embargo, el TS en sentencia de 23 de julio de 2016, recurso n.º 3742/2015, admitió que existía motivo económico válido en la separación de patrimonios que persigue proteger el patrimonio frente a la responsabilidad por deudas. En el caso examinado en este recurso la escisión se justificó por la separación de activos para realizar una actividad de riesgo, manteniendo a salvo los activos afectos a la otra actividad, por lo que concurre motivo económico válido.

En otra sentencia de 27 de julio de 2017, la Audiencia Nacional vuelve a concluir

que el que la operación comporte ventajas fiscales no es obstáculo insalvable para que la escisión pueda acogerse al régimen especial.

La Inspección había denegado la aplicación del régimen especial porque poco tiempo después de que la entidad se escindiese parcialmente traspasando parte de su patrimonio a una vinculada, los socios aportaron sus participaciones a otra entidad. Sin embargo, teniendo en cuenta que, como la Inspección había reconocido, la operación aisladamente considerada suponía una reorganización empresarial y que el canje de los socios fue admitido como operación a la se aplica el régimen especial, el tribunal entiende que procede la aplicación del régimen especial a la escisión, pues mientras el negocio sea lícito y válido, el que ofrezca ventajas fiscales puede ser admisible, siempre que no sea el único objetivo.

La Administración sostiene que no había motivo económico porque menos de un año después los socios aportaron las participaciones a otra entidad, que era su único cliente, participada también por esos mismos socios. La Inspección reconoció que aisladamente considerada la operación suponía una reorganización empresarial. La operación de canje de los socios no mereció reproche alguno por la Inspección. Por tanto, cabe apreciar motivo económico válido. El que la operación comporte ventajas fiscales no es obstáculo insalvable para que la escisión pueda acogerse al régimen especial. Mientras el negocio jurídico de escisión sea lícito y válido, su elección frente a otras alternativas más gravosas puede ser un estímulo, siempre que no sea su único objetivo.

25.8. Impacto actual del Plan de Acción BEPS sobre los fines de la Directiva de Fusiones/Escisiones. ¿Son vulnerables fiscalmente las reestructuraciones?

Del mismo modo que la Directiva de Fusiones y Escisiones 2009/133/CE persigue una armonización para este tipo de operaciones entre los estados miembros de la Unión Europea, la OCDE en colaboración con el G20 a través de su Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) busca también suprimir las brechas, lagunas y discrepancias normativas existentes a nivel internacional que facilitan la «ocultación» o el traslado artificial de los beneficios empresariales a jurisdicciones de baja o nula tributación, en los que las sociedades desarrollan una escasa o inexistente actividad económica.

La erosión de la base imponible y al traslado de beneficios se ven propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las sociedades en las operaciones objeto de reestructuración empresarial, con el fin de eludir impuestos, o bien de trasladarlos hacia ubicaciones que gozan de una imposición más laxa.

La realidad demuestra el incremento por parte de las Administraciones tributarias del control fiscal de las operaciones de reestructuración fiscal. Puede sorprender que se haga esta afirmación en un momento en el que parece que se había alcanzado un consenso acerca de la necesidad de evitar planificaciones fiscales agresivas e indeseadas y utilizar para ello normas generales antielusión.

A nivel internacional y del Derecho comparado se ha llegado a un consenso en favor de la presencia de normas antielusión basadas en la sustancia y en la justificación económica de las operaciones. El ordenamiento español se anticipó a esta tendencia mediante el artículo 15 de la LGT y a través de la propia interpretación que los Tribunales españoles han hecho tanto de las normas antielusión recogidas en la LGT como de otras normas específicas como la contenida en la regulación del régimen especial de operaciones de reestructuración. Y, sin embargo, la situación actual encierra un grado de volatilidad que afectará sin duda al papel y construcción de estas normas.

El cambio de perspectiva de los últimos años ha sido debido, entre otros factores, a la visión de la función de estas normas en el Derecho tributario internacional. Ha sido el terreno de la planificación fiscal internacional el que ha sido sometido a mayor escrutinio y, a partir de esta reacción, la OCDE inició el proyecto BEPS en cuyo seno apareció la acción 6 que, a su vez, condujo a modificaciones decisivas en el Derecho de la Unión Europea a través de la Directiva 2016/1164.

En consecuencia, esta nueva visión de las normas antielusión nace con un cierto sesgo pues tales normas se contemplan desde un óptica internacional y con la vista puesta sobre todo en la aplicación del impuesto sobre sociedades. No podemos olvidar que aunque construidas como normas generales, tanto la recogida en la acción 6 del proyecto BEPS como en el artículo 6º de la Directiva 2016/1164, son normas en teoría específicas por su campo de aplicación, pues la primera se refiere sólo a la aplicación de un CDI y la segunda, a la del impuesto sobre sociedades.

Este sesgo hace que las normas generales antielusión puedan continuar siendo muy sensibles a la evolución futura de la imposición sobre la renta y, en particular, del impuesto sobre sociedades y las correspondientes reglas en el ámbito de la fiscalidad internacional. La planificación fiscal, sobre todo en el ámbito internacional, y la noción

de elusión fiscal se han visto siempre desde esta perspectiva en la mayoría de los casos.

Así pues, el ordenamiento español deberá adaptarse a la evolución expuesta. Esta adaptación supondrá contar con una norma general antielusión llamada a frustrar los efectos fiscales pretendidos por negocios realizados principalmente, o entre otros motivos principales, para obtener una ventaja fiscal, sin que la obtención de esa ventaja sea coherente con la correcta interpretación del ordenamiento tributario ni los negocios realizados tengan una justificación económica distinta y obedezcan a la organización racional de las actividades económicas teniendo en cuenta inclusive razones fiscales. Como hemos indicado, el consenso internacional ha supuesto la consagración de una doctrina antielusión basada en:

1. La interpretación finalista, sistemática y coherente de las normas tributarias,
2. La exigencia de sustancia económica en los negocios que determinará su verdadera naturaleza, y
3. La exigencia de motivos económicos válidos más allá de la mera búsqueda de una ventaja fiscal.

Por ello, hemos de averiguar cuáles son en definitiva los criterios relevantes de la doctrina del TJUE para poder saber cuáles serían los elementos de la cláusula antielusión que con los años el TJUE ha llegado a construir a través de su jurisprudencia.

Si atendiéramos al propio Tribunal, diríamos que su doctrina se encuentra principalmente reflejada en los apartados 74 y 75 de la Sentencia Halifax de 2006, a los que el Tribunal continuamente se remite en sus sentencias posteriores. Sin embargo, la formulación de esta doctrina se inició años antes en los apartados 52 y 53 de la Sentencia Emsland-Stärke de 14 de diciembre de 2000, donde el Tribunal distingue mejor los elementos objetivo y subjetivo de la norma antielusión que nace con su doctrina del abuso de derecho.

De un análisis combinado de ambas sentencias, surge una doctrina que muestra una evidente influencia de la llamada doctrina de la sustancia económica de la jurisprudencia norteamericana, doctrina que en el Derecho de la Unión Europea ya se había plasmado en la configuración de la doctrina antielusión relativa a la aplicación de la directiva sobre operaciones de reestructuración (Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, hoy Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009).

Esta influencia de la doctrina de la sustancia económica se pone, en primer lugar, de manifiesto en la medida en la cual el Tribunal precisamente construye su doctrina sobre

la base de la distinción entre dos elementos, de carácter objetivo y subjetivo respectivamente. Conforme al primer elemento objetivo, existe una práctica abusiva cuando aun habiéndose respetado las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa. Y, por otra parte, desde la perspectiva subjetiva, esa práctica abusiva exige que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener un beneficio o ventaja y, más concretamente, una ventaja fiscal.

Sorprendentemente, los apartados 74 y 75 de la Sentencia Halifax no incorporan ya una referencia explícita a la artificialidad o artificiosidad de las operaciones controvertidas. En cambio, en el apartado 53 de la Sentencia Emsland-Stärke, el Tribunal ya había asumido que el disfrute de la ventaja perseguida debía alcanzarse, "*creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención*".

Este test de artificiosidad adquiere mayor protagonismo a partir de la Sentencia Cadbury Schweppes en 2006, en la que el TJUE acude a la expresión "montajes puramente artificiales" para situar en la lucha contra estos montajes el objetivo que puede justificar una restricción a una libertad fundamental, al mismo tiempo que centra esa noción en la ausencia de verdadera sustancia económica en la transacción controvertida.

Esta versión de la doctrina de la sustancia económica se condensa en otra expresión que surge en el apartado 55 de la Sentencia Cadbury Schweppes, para pasar al apartado 28 de la Sentencia de 22 de mayo de 2008, en el caso Ampliscientifica Srl y Amplifin SpA, citándose también repetidamente luego por el Tribunal. El principio de prohibición del abuso de derecho <<*[l]leva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fisca*l>>.

Por otra parte, el TJUE ha incorporado a su doctrina dos menciones de especial relevancia:

a. En primer lugar, el Tribunal ha mezclado el test de artificiosidad con el de habitualidad o normalidad de las transacciones. De esta manera, ya en el apartado 69 de la Sentencia Halifax, el TJUE afirma que las prácticas abusivas de los operadores económicos aluden a aquellas operaciones que no se realicen "*[e]n el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario*".

b. Por otro lado, el TJUE en su Sentencia de 22 de diciembre de 2010, caso Weald Leasing, reitera el derecho del contribuyente a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal. Y el TJUE se expresa en este mismo

sentido pero de forma más tajante si cabe en los apartados 53 y 54 de la Sentencia también de 22 de diciembre de 2010, en el caso RBS. El TJUE, tras reiterar su referencia a los apartados 74 y 75 de la Sentencia Halifax, señala que los sujetos pasivos pueden generalmente elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales. Cuando un contribuyente puede elegir entre diferentes operaciones, "*tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal*".

25.9. Los motivos económicos válidos como requisito de validez de la operación de restructuración empresarial – Art. 15 de la Directiva de reestructuraciones fiscales.

En la Directiva se conceden una serie de ventajas fiscales a los contribuyentes que realicen operaciones de reestructuración, siempre y cuando la esencia de dicha reestructuración no sea el ahorro fiscal. Por ello, es necesario realizar un análisis específico e individualizado a fin de determinar si la operación tiene como único objetivo el ahorro fiscal. En este análisis deben examinarse las circunstancias concurrentes anteriores y posteriores a la operación estudiando si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley.

Es posible encontrarse con una operación de reestructuración empresarial (ya sea una fusión, escisión, etc.) en la que no se presente un inicial motivo económico válido, si bien no por ello debe entenderse que los fines de la misma sean el fraude fiscal. Por ello, se deben analizar otros factores.

Como ya se ha indicado, con esta Directiva nació la idea del "diferimiento", un aplazamiento de la obligación de tributar, suponiendo ello que se puedan realizar determinadas operaciones bajo el beneficio de no tributar por ellas de manera automática, constituyendo así, una excepción al régimen fiscal general. Se difiere el devengo de la operación de reorganización empresarial, a cambio de mantener el mismo valor fiscal para los bienes y derechos que sean transmitidos como consecuencia de la operación de reorganización societaria. Con ello la tributación de las correspondientes plusvalías tácitas se retrasan al momento posterior en el que los bienes o derechos sean transmitidos a terceros por parte de la entidad que participe en la correspondiente operación de

reorganización societaria.

El artículo 15 de la Directiva de fusiones/escisiones pretende recoger, con algunas variaciones sustanciales, el contenido del derogado art.11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, aunque se conserva, en lo principal, su redacción y su espíritu. El principal cambio estriba en que el legislador se ha decantado a favor de la tesis que atribuye un carácter absoluto a la presunción contenida en el artículo 15 de la Directiva, de tal manera que una vez probada con esto la ausencia de motivos económicos válidos, se entiende probado que la operación persigue un objetivo de fraude o evasión fiscal.

En este sentido el informe de la Dirección General de Tributos de 5 de febrero de 2002, establece que "…Debe interpretarse que el supuesto que desarrolla el segundo párrafo se refiere a la inaplicación de régimen, el cual, además de no aplicarse cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal no se aplicará cuando no existan motivos económicos válidos sino la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, entendida como más favorable que el régimen general…".

Por tanto, con el objetivo de defender y preservar los intereses financieros y económicos de sus Estados miembros, permitiéndoles combatir contra las técnicas de elusión fiscal, se introduce dentro del artículo 15.1.a) de la Directiva 2009/133/CE una presunción "*iuris tantum*" mediante la que los Estados pudieran presumir la concurrencia de una intención de elusión o fraude fiscal siempre que no concurriesen motivos económicos válidos.

Pasemos a identificar la jurisprudencia más importante sobre el particular, comenzando por la Sentencia nº 2508/2016 de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 23 de noviembre de 2016. La regla sustancial que ya se introduce desde la primera regulación que se hace de este régimen especial en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que señalaba expresamente en su preámbulo que la norma tenía como finalidad la incorporación al derecho interno de la normativa comunitaria y que, aun tratándose de ámbitos diferentes, nacionales en un caso y transnacionales en el otro, los principios que inspiran el régimen comunitario resultan igualmente aplicables a las operaciones internas.

El preámbulo de la mencionada norma dice expresamente lo siguiente: «El Título Primero tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de em-

presas; de ahí su relevancia fiscal. Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras».

Y la normativa comunitaria, como recordábamos anteriormente en la sentencia de 5 de julio de 2010, reiterada en numerosas ocasiones, tiene como finalidad que persigue el Art. 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros «el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva)».

Y que, (b) sin embargo, «el artículo 11.1 .a) de esta norma comunitaria permite detener esa dirección armonizadora cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin «motivos económicos válidos» puede constituir una presunción» , añadimos (c) que «en realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial».

Todo ello nos lleva a la conclusión de que lo que le incumbe a la Administración es constatar que el objetivo principal perseguido era la obtención de una ventaja fiscal, como así se puso de manifiesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2013, rec. Cas. 1668/2011, «(...)la Administración ha constatado, como le incumbía, que el objetivo principal era obtener una ventaja fiscal, conclusión a la que llega tras comprobar la ausencia de esos motivos mediante el uso de la presunción 'iuris tantum' que autoriza el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , que, como ya hemos apuntado, traslada nuestro ordenamiento interno el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE , lo que no es lo mismo», esto es se presume dicha finalidad prohibida por la inexistencia de motivos económicos válidos.

El artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE «principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal», no equivale al fraude de ley tributaria del artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 , entroncando más bien

en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil , que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial (figura diferenciada y distinta del fraude de ley que regula en su artículo 6.4), puesto que, como ha dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia, (asunto C- 126/10 , apartado 50), «el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 , refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho». Al razonar así, el Tribunal de Justicia se apoyaba en los precedentes constituidos por las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97 , apartado 24), 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C- 255/02 , apartados 68 y 69), y 5 de julio de 2007 (45), Kofoed (C-321/05 , apartado 38)]".

El día 7 de septiembre de 2017, el TJUE dictó una relevante sentencia (asunto C-6/16) sobre la aplicación de la norma antielusión de la Directiva 90/435 matriz-filial. En concreto, se pronunció sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una norma francesa que impedía dejar exentos de retención los dividendos distribuidos por una entidad francesa a su matriz en la Unión Europea si esa matriz estaba controlada directa o indirectamente por personas residentes en terceros estados, salvo que se acreditase que la cadena de participaciones no tenía como uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

El Tribunal concluyó que:

- El artículo 1.2 de la Directiva 90/435 refleja el principio general de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el sistema jurídico de la Unión. Sin embargo, esta disposición es una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva y, como tal, debe interpretarse restrictivamente.

- Una norma nacional basada en ese precepto debe perseguir comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria; pero no es válido el establecimiento de una presunción general de fraude y abuso (como subraya el TJUE, el hecho de estar participada por residentes en terceros estados no priva a una sociedad de su condición de sociedad europea).

- Por lo tanto, la administración tributaria debe realizar un examen individual del

conjunto de la operación de que se trate. Debemos recordar que en el derecho español, la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, contiene una norma antiabuso semejante a la francesa cuestionada ante el TJUE (no aplicación de la exención si la matriz europea está controlada por personas o entidades no residentes en la UE ni en el EEE, salvo acreditación de motivos económicos válidos).

Finalmente, la Directiva 90/435 fue sustituida por la Directiva 2011/96, y en esta, en su redacción actual dada por la Directiva 2015/121, sigue indicando que la Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas, pero se añade que los beneficios contemplados en la Directiva no se reconocerán en favor de arreglos falseados establecidos con el propósito principal (o uno de sus propósitos principales) de obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto de la Directiva; si bien cabe prever que el TJUE siga una senda similar ante normas que puedan establecer presunciones generales de abuso o fraude.

26. La Directiva (UE) 2022/2523 sobre tributación mínima global.

26.1. Concepto y procedimiento de aplicación.

El 23 de diciembre de 2022 culminó el proceso de elaboración de la directiva que establece un umbral de tributación mínima global para grandes empresas (Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo). La directiva entronca con una iniciativa más amplia auspiciada por la OCDE, conocida como "Pilar 2", cuyo objeto es establecer un nivel de tributación global mínimo para las grandes multinacionales.

En concreto, la directiva tiene como objetivo establecer un marco de normas interconectadas en virtud de las cuales, si el tipo efectivo en un país es inferior al 15%, se debe recaudar un impuesto adicional, denominado impuesto complementario.

El ámbito subjetivo de la directiva es el de los grupos empresariales con presencia en la Unión Europea (UE) con ingresos anuales iguales o superiores a 750 millones de euros en al menos dos de los cuatro ejercicios precedentes, alcanzando a:

i. matrices últimas de empresas multinacionales o grupos nacionales que residan en algún Estado miembro de la UE, (ii) matrices intermedias de dichos grupos, que residan en algún Estado miembro de la UE; y,

ii. filiales residentes en la UE, dependientes de matrices residentes en países situados dentro o fuera de la UE.

El pago del referido impuesto complementario se instrumentará, en primer lugar, mediante la conocida como regla de inclusión de rentas. Conforme a esta regla, la ma-

triz última del grupo que resida en la UE deberá ingresar el impuesto complementario del grupo encabezado por ella, es decir, (i) cualquier impuesto complementario de la propia matriz, y (ii) cualquier impuesto complementario correspondiente a sus filiales, residentes o no en la UE, cuando unas y otras queden gravadas a un tipo inferior al 15%.

Esta mecánica se complementa con la conocida como regla de beneficios insuficientemente gravados, que operará cuando no se aplique la regla de inclusión de rentas (por ejemplo, porque no la contemple la jurisdicción de la matriz del grupo). En este caso, en lugar de la matriz última del grupo, serán las entidades matrices intermedias o las filiales del grupo residentes en la UE las que deberán pagar el impuesto complementario.

La directiva contempla también que los Estados miembros puedan adoptar impuestos domésticos que aseguren una tributación mínima del 15% para las sociedades ubicadas en sus respectivas jurisdicciones, conocidos como impuestos complementarios nacionales admisibles, que serán deducidos del impuesto complementario global del grupo.

El cálculo del tipo efectivo de gravamen del grupo sigue la metodología contenida en las Normas Modelo de la OCDE sobre el Pilar 2, que es ciertamente compleja.

En primer lugar, el tipo efectivo de gravamen se mide en cada jurisdicción por separado. Es decir, aunque se hable de un impuesto mínimo global del 15%, en realidad el impuesto efectivo global será superior, ya que (i) en las jurisdicciones en las que el tipo efectivo de las empresas sea inferior al 15%, será necesario complementar el impuesto pagado hasta el 15% (que será, por tanto, el tipo efectivo); y (ii) en las jurisdicciones en las que el tipo pagado sea superior al 15%, el impuesto resultante no se verá reducido. El tipo efectivo de cada jurisdicción se determinará de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$Tipo\ efectivo = \frac{Impuestos\ cubiertos\ ajustados}{Ganancias\ y\ pérdidas\ admisibles}$$

Las ganancias y pérdidas admisibles se calculan partiendo de la cuenta de pérdidas y ganancias utilizadas para la elaboración de los estados financieros consolidados. Sobre esta magnitud contable se realizarán ajustes para eliminar ingresos o gastos que habitualmente se excluyen de la base imponible del impuesto sobre sociedades en las normativas de los distintos países (dividendos cualificados, deterioros de inmovilizado, gastos por pagos ilícitos o por sanciones y otros).

Estas reglas son comunes para todas las jurisdicciones, es decir, no se tendrán en

cuenta las especificidades de cada normativa doméstica. Así, por ejemplo, se considerarán dividendos cualificados todos aquellos que correspondan a una participación mantenida durante más de un año, salvo las inferiores a un 10% del capital, mientras que en la normativa del Impuesto sobre Sociedades española están exentos los dividendos procedentes de participaciones iguales o superiores al 5% (no al 10%) y mantenidas durante un plazo mínimo de un año, pero permitiendo que este plazo se complete tras haber recibido el dividendo.

Por tanto, algunos ingresos o gastos pueden incidir en el cálculo del impuesto mínimo global a pesar de no ser computables o ser no deducibles en el impuesto sobre sociedades de la jurisdicción en la que resida la entidad afectada, o a la inversa.

Respecto a los impuestos cubiertos ajustados, se partirá del impuesto sobre sociedades contabilizado, sobre el que se realizarán diversas correcciones. Entre otras, en las jurisdicciones en las que el tipo nominal del impuesto sea superior al 15%, los impuestos por activos y pasivos diferidos se recalculan al 15%. Por otro lado, el gasto o ingreso diferido correspondiente a la aplicación o generación de créditos fiscales se excluye del cálculo del tipo efectivo.

Si la tasa efectiva es inferior al 15%, la diferencia se multiplicará sobre el beneficio derivado de las ganancias y pérdidas admisibles, si bien este beneficio se reducirá en el importe de las denominadas rentas vinculadas a la sustancia económica, que ascenderán al 5% del coste salarial y del valor de los activos materiales del grupo en una jurisdicción (este porcentaje varía en función de un régimen transitorio que finalizará en 2032). Mediante esta regla se pretende mitigar el efecto del impuesto complementario sobre las empresas que realizan actividades intensivas en capital y empleo.

La directiva está ya en vigor y deberá ser transpuesta a la normativa de los Estados miembros durante 2023. La regla de inclusión de rentas se deberá aplicar desde el 1 de enero de 2024 y la de beneficios insuficientemente gravados desde el 1 de enero de 2025.

Las nuevas reglas de tributación mínima representan, qué duda cabe, una de las novedades más relevantes en materia de fiscalidad internacional de los últimos tiempos y, a buen seguro, tendrá un relevante impacto en recaudación a nivel global (la OCDE lo calcula en 220.000 millones de euros, combinando la aplicación de la directiva con la de las reglas del Pilar 2 en jurisdicciones fuera de la UE), pero también en el crecimiento empresarial.

A nivel local es previsible que (con fines recaudatorios) se aprueben impuestos complementarios nacionales admisibles ante la eventualidad de que, si el tipo efectivo

nacional es inferior al 15%, sean las jurisdicciones de las matrices las que recauden el impuesto complementario adicional. Asociado a ello, no cabe descartar que se pretenda la extensión del incremento de tipos a otras empresas y grupos con facturación inferior a los 750 millones de euros.

En lo que respecta a España, las nuevas reglas no deberían tener un gran impacto recaudatorio, dado que ya hay una regla doméstica de tributación mínima en virtud de la cual el tipo efectivo de las sociedades españolas se sitúa ya, en general, por encima del 15%. Sin embargo, algunos grupos se podrían ver afectados, dado que es posible que se esté tributando por debajo del 15% cuando se apliquen deducciones por doble imposición o cuando se trate de entidades acogidas a determinados regímenes fiscales especiales.

Por último, tampoco hay que perder de vista el coste de implantación y monitorización. A pesar de las medidas de simplificación permanentes (exclusión de minimis para jurisdicciones en las que un grupo no supere determinados umbrales de cifra de negocio o beneficio) y transitorias (propuestas por la OCDE en su reciente Guía del Pilar 2 sobre puertos seguros y atenuación de sanciones) previstas, los cálculos serán complejos y no lo será menos el control y seguimiento de los ajustes a realizar en las diversas jurisdicciones en las que están presentes los grupos afectados.

26.2. El Impuesto complementario español para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

En el BOE de 21 de diciembre de 2024, se aprobó la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establece el Impuesto Complementario español para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, y se transpone la Directiva (UE) 2022/2523. El impuesto complementario nacional tiene carácter directo y de naturaleza personal, se aplica sobre todo el territorio español, garantiza que las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, que radiquen en territorio español, tributen al menos al 15 por ciento, en nuestro territorio nacional y será exigido por la Administración Tributaria española.

Esta Ley establece normas para garantizar un nivel mínimo de imposición efectiva

a los grandes grupos multinacionales y los grupos exclusivamente nacionales de gran magnitud (aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea igual o superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro últimos ejercicios inmediatamente anteriores) que operan en el mercado único.

Este impuesto grava no solo la obtención de renta por las entidades constitutivas de un grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud siempre que dicha renta esté gravada, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo sino también las rentas que les sean imputadas.

La ley define, además de los diferentes conceptos que configuran este impuesto, los contribuyentes del Impuesto Complementario en sus tres modalidades: impuesto complementario nacional, impuesto complementario primario e impuesto complementario secundario. Se trata de un impuesto que solo se aplica a las entidades radicadas en territorio español que sean miembros de grupos de empresas multinacionales o de grupos nacionales de gran magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios consolidado sea, al menos, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo. A los efectos de esta ley, a todas las entidades miembros que forman parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud se les denomina «entidades constitutivas», y tienen la consideración de entidades excluidas quienes, con carácter general, no ejerzan una actividad comercial o empresarial o realicen actividades de interés general, como entidades públicas, las organizaciones internacionales, los fondos de pensiones y las organizaciones sin ánimo de lucro, los fondos de inversión y los instrumentos de inversión inmobiliaria cuando tengan la consideración de entidad matriz última del grupo multinacional o nacional de gran magnitud, siendo esta última una exclusión técnica, en la medida en que las rentas obtenidas por dichas entidades se gravan en sede de sus titulares.

La base imponible del Impuesto Complementario parte del resultado contable de la entidad constitutiva ajustada al objeto de determinar las denominadas «ganancias o pérdidas admisibles». Las ganancias o pérdidas admisibles de una entidad constitutiva se obtienen realizando una serie de ajustes sobre el resultado contable de dicha entidad, en el período impositivo, determinado de acuerdo con la norma de contabilidad financiera aceptable o autorizada utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, antes de realizar las eliminaciones de consolidación. En cuanto a los ajustes que deberán practicarse para determinar las ganancias o pérdidas admisibles se encuentran, entre otros, el gasto contable del impuesto que grave los beneficios empresariales; los denominados dividendos excluidos, que son aquellos que

proceden de una participación igual o superior al 10 por ciento o de una participación inferior a dicho porcentaje con un período de tenencia de al menos un año; las rentas negativas o positivas derivadas de la transmisión de una participación en la que se posea un porcentaje igual o superior al 10 por ciento; los gastos por multas con un importe igual o superior a 50.000 euros. Se establecen una serie de reglas específicas para ajustar el importe de determinadas transacciones, algunas de ellas de carácter obligatorio y otras opcionales, a elección de la entidad constitutiva o de la entidad matriz última, según los casos. Entre las primeras se encuentran los gastos derivados de determinados acuerdos de financiación intragrupo o de transacciones que deben valorarse a valor de mercado en cumplimiento del principio de libre competencia. Entre las segundas, se encuentran los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio o las eliminaciones efectuadas en los estados financieros consolidados derivadas de transacciones entre entidades constitutivas radicadas en la misma jurisdicción e incluidas en un grupo de consolidación fiscal. También se regulan las especialidades para el reparto de las ganancias o pérdidas admisibles entre la entidad principal y un establecimiento permanente, así como las reglas especiales para la imputación de las ganancias o pérdidas admisibles obtenidas por las entidades transparentes a sus socios. Las ganancias admisibles netas, diferencia entre las ganancias admisibles y las pérdidas admisibles de las entidades constitutivas de la jurisdicción, deberán minorarse en la denominada exclusión de rentas vinculada a la sustancia, es decir, en una cantidad determinada en función de los costes asociados a los trabajadores y del valor de los activos materiales de las entidades constitutivas radicadas en la jurisdicción, con el fin de garantizar un resultado proporcionado en aquellas situaciones en las que los riesgos de erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios son bajos.

La base imponible del impuesto complementario de una jurisdicción con un nivel impositivo bajo ya sea en la modalidad del impuesto complementario nacional o en la del impuesto complementario primario, en el periodo impositivo, será el importe positivo resultante de minorar las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas de la jurisdicción en el importe de la exclusión de rentas vinculada a la sustancia económica, de conformidad con lo dispuesto en esta ley.

Tras la determinación de las ganancias admisibles netas de la jurisdicción debe determinarse el tipo impositivo efectivo de la referida jurisdicción, teniendo en cuenta los impuestos cubiertos ajustados de la jurisdicción, partiendo, con carácter general, del gasto por impuesto corriente que grava los beneficios de la entidad y se encuentra registrado en los estados financieros de cada una de las entidades constitutivas de la

jurisdicción sobre el cual debe practicarse una serie de ajustes. Los impuestos cubiertos deberán incrementarse en el importe de los impuestos que cumplan la definición de impuestos cubiertos y que hayan sido consignados como gasto al determinar el resultado antes de impuestos, esto es, que no estén registrados como gasto contable por impuesto corriente. Se practicarán minoraciones por los importes de gasto por impuesto corriente correspondiente a las ganancias excluidas del cálculo de ganancias o pérdidas admisibles, o de gasto por impuesto corriente que no se espere que sea efectivamente satisfecho en los tres años siguientes al término del periodo impositivo, entre otras. Debe tenerse en cuenta el importe total del ajuste por impuesto diferido, partiendo del gasto o ingreso por impuesto diferido registrado en los estados financieros de una entidad constitutiva y practicando una serie de ajustes sobre el mismo. Una vez determinadas las ganancias admisibles netas y los impuestos cubiertos ajustados, ambos calculados a nivel jurisdiccional, el tipo impositivo efectivo de la jurisdicción, en el período impositivo, será el resultado de dividir los impuestos cubiertos ajustados y las ganancias admisibles netas de las entidades constitutivas radicadas en dicha jurisdicción.

Se determina el tipo de gravamen del impuesto complementario para una jurisdicción correspondiente a un periodo impositivo, como la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo del 15 por ciento y el tipo impositivo efectivo calculado a nivel jurisdiccional. Cuando el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción en un periodo impositivo sea inferior al tipo impositivo mínimo, las entidades constitutivas del grupo estarán obligadas a soportar el impuesto complementario correspondiente a dicha jurisdicción, en cualquiera de sus modalidades, el impuesto complementario nacional, el impuesto complementario primario o el impuesto complementario secundario.

La cuota del Impuesto Complementario de una entidad constitutiva radicada en territorio español en el periodo impositivo será el resultado de adicionar a la cuota del impuesto complementario nacional, la cuota del impuesto complementario primario y la cuota del impuesto complementario secundario.

En primer lugar, el impuesto complementario nacional es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales y grupos nacionales de gran magnitud que radiquen en territorio español.

En segundo lugar, el impuesto complementario primario es el resultado de aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de las rentas obtenidas por aquellas entidades constitutivas de los grupos multinacionales que no radiquen en territorio español. Por último, el impuesto complementario secundario, consecuencia de aplicar la regla de

beneficios insuficientemente gravados, permite garantizar la tributación mínima respecto de aquellas rentas obtenidas por el grupo multinacional que no hayan podido ser gravadas por aplicación de una regla de inclusión de rentas admisible. Esta regla de beneficios insuficientemente gravados sirve de apoyo a la regla de inclusión de rentas mediante la reasignación de cualquier importe residual del impuesto complementario cuando la entidad matriz del grupo multinacional no pueda recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla de inclusión de rentas.

El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad matriz última del grupo multinacional o del grupo nacional de gran magnitud si elabora estados financieros consolidados o, en su defecto, coincidirá con el año natural y el devengo se produce el último día del período impositivo.

La ley contiene una exclusión de minimis, cuando la media de los ingresos admisibles de las entidades constitutivas radicadas en una jurisdicción sea inferior a 10 millones de euros y la media de las ganancias o pérdidas admisibles de todas las entidades constitutivas en dicha jurisdicción, sean inferiores a un millón de euros, la entidad constitutiva declarante podrá optar porque el impuesto complementario adeudado por las entidades constitutivas que radiquen en dicha jurisdicción sea igual a cero.

Se prevé la aplicación de puertos seguros, de forma que no se exige el impuesto complementario primario a entidades constitutivas radicadas en otra jurisdicción, cuando dicha jurisdicción exija un impuesto complementario nacional admisible que garantice que el nivel impositivo efectivo de las entidades constitutivas sujetas a dicho impuesto cumpla las condiciones de un acuerdo internacional admisible sobre puertos seguros.

Se regulan una serie de regímenes especiales, como el relativo a las operaciones de reestructuración y los negocios conjuntos (regímenes de neutralidad y de distribución de dividendos), entidades de inversión y el relativo a las entidades constitutivas de propiedad minoritaria.

En cuanto a la gestión del Impuesto Complementario se establece la obligación de información configurada para todas las entidades que formen parte de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, en forma de declaración informativa que cuenta con un régimen sancionador específico y por otro lado, se establece que la autoliquidación e ingreso recaiga, con carácter general, sobre las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional radicadas en España, si bien en determinados supuestos, quienes deben asumir por ley las obligaciones formales y materiales de algunos

contribuyentes derivadas de la declaración y pago del impuesto son aquellas entidades constitutivas identificadas por el legislador como sustitutos del contribuyente.

Se modifica la Ley General Tributaria, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 31 de diciembre de 2023, incluyendo la previsión de que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 27 meses cuando su objeto sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se establece, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, se modifica que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto Complementario ni tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización. Por otro lado se incluye un art. 30 bis sobre esta tributación mínima, que establece que con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 por ciento a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del art. 105 de la Ley IS y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, cuota que tendrá el carácter de cuota líquida mínima.

Por último, se establece que la jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, la exclusiva competencia para dirimir las controversias que se susciten derivadas de esta ley.

Con carácter transitorio se establece el tratamiento fiscal de los activos y pasivos por impuesto diferido y de los activos transmitidos durante el período impositivo de transición; los porcentajes de exclusión de rentas vinculadas a la sustancia económica aplicables con carácter transitorio con el fin de lograr una aplicación atemperada del nuevo impuesto hasta 2032. Asimismo dispone que no se exigirá el impuesto complementario nacional a la entidad matriz última y sus entidades constitutivas que radiquen en territorio español ni a la entidad matriz intermedia y sus entidades constitutivas radicadas en territorio español, cuando la matriz última sea una entidad excluida, dentro de los cinco primeros años de la fase inicial de la actividad internacional del grupo multinacional o en los periodos impositivos que se inicien dentro de los cinco primeros años a partir del primer día del periodo impositivo en el que el grupo nacional de gran magnitud esté sujeto a la aplicación de la presente ley por primera vez. Tampoco se exigirá el impuesto complementario en los períodos impositivos iniciados entre el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre de 2026, en los que se presente una informa-

ción país por país admisible, por jurisdicción y período. Se regula un plazo específico para la presentación de la declaración informativa y de la autoliquidación durante el período impositivo de transición. Finalmente, se establece que la regla de beneficios insuficientemente gravados arrojará un resultado nulo respecto de la jurisdicción en la que radique la entidad matriz última para aquellos grupos multinacionales cuyo periodo impositivo se inicie antes del 31 de diciembre de 2025 y finalice antes del 31 de diciembre de 2026 cuya entidad matriz última hubiese estado gravada por un impuesto sobre beneficios empresariales a un tipo impositivo nominal de, al menos, el 20 por ciento.

La implementación de este Impuesto Complementario conlleva una serie de modificaciones en materia contable, en concreto, se modifica el Plan General de Contabilidad con el objeto de establecer una excepción temporal a la contabilización e información en memoria de los impuestos diferidos derivados de la implementación de la Ley por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y demás normas nacionales aprobadas para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales o los grupos nacionales de gran magnitud, así como las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad al objeto de establecer una excepción temporal a la contabilización e información en memoria de los impuestos diferidos derivados de la implementación de la Ley por la que se establece un Impuesto Complementario y demás normas nacionales aprobadas para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales o los grupos nacionales de gran magnitud.

27. La propuesta de directiva sobre precios de transferencia en la UE

El día 12 de septiembre de 2023, la Comisión Europea publicó una "Propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia" para armonizar las normas intracomunitarias como parte de su paquete *Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)*.

Aunque gran parte de los Estados miembros de la UE ya aplican en cierta medida las normas de la OCDE sobre precios de transferencia, la Comisión pretende establecer una igualdad de condiciones exigiendo a los Estados miembros la aplicación de los mismos estándares. De adoptarse en su forma propuesta, las nuevas normas se aplicarían a partir del 1 de enero de 2026.

Para garantizar que las operaciones vinculadas se realicen en condiciones de mercado, el artículo 9 del Modelo Convenio de la OCDE determina que éstas deben valorarse de la misma manera que las transacciones comparables con partes no vinculadas (principio de plena competencia o "*arm's length principle*"). Este principio se desarrolla en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias ("Directrices de la OCDE"). Estas Directrices detallan los métodos a utilizar para calcular el precio de plena competencia.

Independientemente de la existencia de un compromiso político para aplicar las

Directrices de la OCDE, la situación de este instrumento no vinculante y su aplicación real difieren actualmente entre los Estados miembros.

Por ello, la Comisión pretende armonizar las normas de los Estados miembros en materia de precios de transferencia y garantizar una aplicación común y uniforme del principio de plena competencia en toda la UE. El objetivo general de la propuesta es

aumentar la seguridad fiscal de los grupos de empresas multinacionales dentro de la UE, mitigar el riesgo de litigios de precios de transferencia y los riesgos de doble imposición.

La Comisión considera que esta propuesta también reduciría las posibilidades de que los grupos de empresas multinacionales lleven a cabo prácticas de "planificación fiscal agresiva" mediante el uso de los precios de transferencia.

La directiva propuesta se aplicaría a todas las empresas residentes en un Estado miembro, así como a los establecimientos permanentes situados en la UE. Según la propuesta, en el caso de una transacción transfronteriza con una "empresa vinculada", la entidad de la UE estaría obligada a determinar el importe de sus beneficios imponibles de forma coherente con el principio de plena competencia. La directiva propuesta pretende introducir una definición común de empresa vinculada en toda la UE como una persona que está relacionada con otra de alguna de las siguientes maneras:

I. Una persona participa en la gestión de otra persona estando en condiciones de ejercer una influencia significativa sobre ella;

II. Una persona participa en el control de otra persona mediante una participación superior al 25 % de los derechos de voto;

III. Una persona participa en el capital de otra persona a través de un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, supera el 25% del capital; o

IV. Una persona tiene derecho al 25% o más de los beneficios de otra persona.

A efectos de esta definición, se entenderá por "persona" tanto las personas jurídicas como las físicas (e incluye ciertas especificidades en su cómputo por agrupaciones de parentesco y similares). En el caso de las participaciones indirectas, para cumplir los criterios de los puntos ii. Y iii. anteriores, los porcentajes de participación se multiplicarían a lo largo de los sucesivos niveles y una participación superior al 50% se consideraría del 100%.

El precio de plena competencia debe determinarse mediante la aplicación de uno de los cinco métodos de valoración prefijados de precios de transferencia: (i) método del precio libre comparable; (ii) método del precio de reventa; (iii) método del coste incrementado; (iv) método del margen neto operacional; o (v) método de la distribución del resultado. Sólo en casos excepcionales podrían aplicarse otros métodos. La directiva propuesta no sugiere un orden específico de aplicación, sino que establece que debe utilizarse el método de precios de transferencia más apropiado, habida cuenta de las

circunstancias del caso.

Además de estas normas más generales, la directiva incluye disposiciones sobre el análisis de comparabilidad, la determinación del rango de plena competencia y la documentación de los precios de transferencia. La trasposición de la directiva, en su redacción actual en España, sería relativamente sencilla, porque lo más importante ya se encuentra en la norma española.

Los cambios más significativos serían los siguientes:

- Se pretende institucionalizar la eliminación exprés de la doble imposición creada por una inspección en un Estado sin necesidad de pasar por un procedimiento amistoso;
- Se regulan las condiciones de aceptabilidad de un ajuste compensatorio de fin de año; y,
- Se regula, en línea con lo ya establecido en España, la facultad de la Administración de acudir casi automáticamente a la mediana del rango para ajustar un precio declarado fuera de rango.

Dado que la directiva se refiere a la fiscalidad directa, es necesaria la unanimidad en el Consejo Europeo, ya que la fiscalidad sigue siendo un elemento de la soberanía de los Estados miembros. La experiencia de anteriores propuestas en el ámbito de la fiscalidad directa, especialmente las destinadas a armonizar las normas del impuesto de sociedades, es que las propuestas podrían estancarse en el Consejo durante muchos años a falta de un acuerdo unánime y de impulso político. Por todo ello, parece que la solución más factible es recuperar el Foro Conjunto de la UE en materia de precios de transferencia, que se ha encontrado inactivo desde 2017.

28. Ayudas de Estado

28.1. Concepto de ayuda de estado

La definición de ayuda de estado no se contiene en ninguno de los Tratados comunitarios. El artículo 4.c) del Tratado CECA establecía la prohibición de otorgar subvenciones o ayudas de Estado, sin definir qué eran estas últimas: "*Se reconocen como incompatibles con el mercado común del carbón y del acero, y quedarán por consiguiente suprimidos y prohibidos dentro de la Comunidad...c) las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados...cualquiera que sea su forma*".

El artículo 107.1 del TFUE enuncia que son incompatibles con el mercado común las ayudas estatales que reúnan ciertas características: "Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros".

Como se puede observar, el art. 107.1 TFUE no define el concepto de ayuda otorgada por el Estado ni a través de sus finalidades ni de sus causas. Se limita a precisar, al respecto, que emana del Estado ("ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales") y que es indiferente la forma que revista ("bajo cualquier forma"), encomendando a la Comisión que prohíba todas aquellas actividades que puedan dañar la competencia, salvo que haya suficiente base para permitir que esta actividad continúe.

Hay autores que señalan que esta indefinición del concepto de ayuda es intencionada, ya que ello permite a la Comisión y al TJUE interpretar el concepto de Ayuda de

Estado de forma amplia y flexible.

Por tanto, ante la falta de concreción del concepto jurídico de ayuda de Estado, éste se ha ido construyendo a través de la interpretación que de ésta han ido haciendo los Tribunales comunitarios, la Comisión y la doctrina. Comenzando por la jurisprudencia, podemos decir que el TJUE intentó en un principio dar una definición de ayuda de Estado en el contexto del Tratado CECA.

A partir de aquí, el TJUE ha ido perfilando los caracteres definitorios del concepto de ayuda de estado La Sentencia *Denkavit* italiana de 27 de marzo de 1980 (C-61/79), relativa al artículo 92 TCE, indicó que esta disposición se refiere a "*las decisiones de los Estados Miembros por las que estos últimos, persiguiendo sus propios objetivos económicos y sociales, ponen [...] a disposición de las empresas o de otros sujetos de derecho recursos ó les procuran ventajas destinadas a favorecer la realización de objetivos sociales o económicos perseguidos*".

En cuanto a su finalidad, el TJUE dice en el asunto *SFEI* (C-039/94) que "*la finalidad de esta disposición es evitar que los intercambios entre Estados miembros resulten afectados por ventajas concedidas por las autoridades públicas que, bajo formas diversas, falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*".

En el asunto *Ecotrade* (C-200/97) el TJUE mantiene que "*el término "ayuda" [...] implica necesariamente la existencia de ventajas otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales o que constituyen una carga adicional para el Estado o para los organismos designados o instituidos al efecto*".

El Tribunal General también ha definido la noción de ayuda de Estado. Así, en el *Asunto Air France* (T-358/94) se señala que "*Dicha disposición comprende todos los medios económicos que el sector público puede efectivamente utilizar para apoyar a las empresas, independientemente de que dichos medios pertenezcan o no de modo permanente al patrimonio de dicho sector*".

Desde el punto de vista de la Comisión Europea, debe tenerse en cuenta la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01), de 19 de julio de 2016, en el que se puede encontrar la definición otorgada por la Comisión Europea.

En general, se puede afirmar que son cuatro las características fundamentales:

- Financiación con recursos públicos

- Ventaja económica: si la empresa recibe una ventaja económica que no habría obtenido en condiciones normales de mercado
- • empresas respecto del resto de empresas radicadas en el mismo Estado Miembro
- Distorsión de la competencia: debe afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsear la competencia (romper el equilibrio existente entre una empresa y sus competidores)

28.2 Componentes de la Ayuda de Estado.

El TJUE, siguiendo la redacción del artículo 107 TFUE, entiende que para que esté presente una ayuda, han de cumplirse cuatro condiciones:

1. Ha de haber una intervención por el Estado o a través de recursos estatales
2. Debe otorgar una ventaja al receptor favoreciendo a determinadas empresas o la producción de determinados bienes.
3. La intervención debe afectar a los intercambios entre los Estados Miembros.
4. Debe provocar o amenazar con provocar distorsiones en la competencia.

A lo que cabe añadir dos requisitos: por un lado, han de producirse conforme al procedimiento legalmente establecido; y, por otro, no han de ser incompatibles con la política comunitaria.

28.3. Tipos de selectividad de una medida

- Selectividad directa (o de iure): se produce cuando la ley identifica de forma directa (y selectiva) las empresas beneficiarias (por ejemplo, empresas de nueva creación, empresas con una cifra de negocios determinada, empresas de un sector concreto, etc.)
- Selectividad indirecta (o de facto): La formulación de la norma se dirige aparen-

temente a todas las empresas o producciones, pero en la práctica beneficia a un grupo determinado o determinable.

- Selectividad regional: La medida fiscal no se aplica en todo el territorio de un EM, sino solamente en una parte del mismo; salvo que esa región tenga autonomía suficiente en relación con el sistema tributario

Ejemplos de ayuda de estado:

- Ayuda de Estado C 45/2007 (ex NN 51/2007, ex CP 9/2007) – España -> Amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes.

Con fecha 10 de octubre de 2007, la Comisión Europea adoptó la Decisión por la cual iniciaba un procedimiento de investigación formal en relación con el régimen régimen fiscal supuestamente excepcional que, en opinión de la Comisión, favorecía la adquisición de participaciones significativas en empresas extranjeras por parte de empresas españolas. Es decir, se permitía la reducción de la base imponible del fondo de comercio financiero (la diferencia entre el valor contable y el valor de adquisición de la participación)

- Caso Luxleaks

casi 350 mutinacionales, entre ellas Pepsi, Ikea, AIG, Fiat, Amazon, JP Morgan, Heinz, Burberry, PIMCO o Deutsche Bank, firmaron acuerdos secretos con Luxemburgo para rebajar sus impuestos, de acuerdo con documentos obtenidos por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ)

- Ayuda de Estado C 8/2008 (ex NN 4/2008) – España -> Estudios cinematográficos «Ciudad de la Luz»

En fecha 13 de febrero de 2008, la Comisión Europea adoptó la Decisión por la cual iniciaba un procedimiento de investigación formal en relación con determinadas actuaciones de la Generalidad Valencia relativas a «Ciudad de la Luz», un complejo de estudios cinematográficos situado en Alicante. Desde julio de 2004, la Comunidad Valenciana, a través de la Sociedad Proyectos Temáticos de la Comunidad Valenciana (SPTCV), ha ostentado el 100% del capital social de «Ciudad de la Luz». El apoyo público a este proyecto se traduce en una serie de medidas, entre las que se incluían: un acuerdo de préstamo participativo, descuentos para ofrecer los estudios a precios

competitivos y otros incentivos para el rodaje en dicha sede, así como la adjudicación de acuerdos de patrocinio.

28.4. Ayudas compatibles con el TFUE.

En el mismo artículo 107 TFUE se establece una serie de excepciones de compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado interior, entre las que se encuentran las que son compatibles (107.2 TFUE) y aquellas otras que pueden ser compatibles (107.3 TFUE).

Pasemos a enumerar las ayudas de estado que son compatibles (107.2 TFUE):

- Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;
- Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;
- Las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

Y ahora veamos las que podrán considerarse compatibles con el mercado interior (art. 107.3 TFUE):

- Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;
- Las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;
- Las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
- Las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio,

cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común;

- Las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

28.5. El control de las Ayudas de Estado.

El artículo 108 TFUE encomienda a la Comisión Europea la facultad exclusiva y excluyente de declarar las ayudas estatales compatibles con el mercado interior y define un régimen de control de ayudas estatales que gira en torno a cuatro principios esenciales:

1. Los Estados miembros deben notificar a la Comisión cualquier proyecto de concesión de una Ayuda de Estado (o proyecto de modificación) antes de proceder a su aplicación. Una vez notificadas por el Estado miembro, la Comisión debe analizar si las medidas en cuestión pueden acogerse a alguna de las excepciones establecidas en el artículo 107 TFUE, apartados segundo y tercero, o por el contrario, deben considerarse incompatibles con el mercado interior. En este último caso, podrá ordenar al Estado miembro que suprima o modifique la medida propuesta.

2. La Comisión está obligada a analizar todas las denuncias e informaciones que reciba sobre la posible concesión de Ayudas de Estado ilegales, con independencia de la fuente de la que proceda la información. Si la Ayuda de Estado investigada ya ha sido ejecutada sin notificación y autorización previa de la Comisión, y la Comisión aprecia que la ayuda es incompatible con el mercado interior, podrá exigir al Estado miembro que ordene su recuperación de las entidades beneficiarias de la medida.

3. La Comisión debe revisar constantemente los regímenes de ayudas vigentes de los Estados miembros y puede proponerles las medidas que considere adecuadas para garantizar su compatibilidad con el mercado interior.

4. Para aligerar la carga de trabajo y promover la seguridad jurídica, la Comisión puede adoptar reglamentos relativos a categorías de ayudas públicas que queden

exentos del procedimiento de notificación y autorización previa de la Comisión, siempre que el Consejo de la Unión Europea previamente haya adoptado un reglamento habilitante que identifique las categorías de ayudas que pueden beneficiarse de este procedimiento de autorización ex ante. Las Ayudas exentas se someten, así, a un procedimiento de comunicación a la Comisión y al control del Estado miembro.

28.6. La Sentencia Apple del TJUE: ayuda de estado y *tax rulings*

Fuente: Comisión Europea

El TJUE anula la sentencia del TGUE y declara que existe carácter selectivo de la ventaja otorgada al grupo Apple por los acuerdos fiscales con Irlanda. La histórica sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-465/20 P2 anula la anterior sentencia del Tribunal General y da la razón a la Comisión Europea en el caso de las ayudas fiscales concedidas a Apple. Así, Irlanda tendrá que recuperar 13.000 millones de euros como consecuencia de una ayuda de Estado ilegal contraria al Tratado de Fun-

cionamiento de la Unión Europea (TFUE).

El Tribunal considera que Irlanda concedió a Apple una ventaja selectiva en la determinación de los beneficios que deberían de ser gravados en Irlanda. Todo comenzó cuando la Comisión Europea revisó los denominados *rulings* con el objeto de determinar si podían constituir una ayuda de Estado incompatible. Los rulings (consultas o acuerdos previos de valoración), constituyen la respuesta dada, en este caso, por la administración tributaria irlandesa a Apple en cuanto a su forma de tributar por una determinada operación, que está en la frontera de una tributación ad hoc para este contribuyente, y que normalmente va dirigido a atraer empresas artificiosamente a un país.

En el caso de Apple, la Comisión entendió que la tributación de la entidad, blindada en un *ruling* concedido por la administración irlandesa, constituía una ayuda de Estado ilegal. Se trataba del régimen fiscal mediante el cual, de acuerdo con el Derecho irlandés, las entidades no eran residentes fiscales en Irlanda y solo tributaban por los beneficios que se hubieran generado en Irlanda. De esta forma, la mayor parte de los beneficios generados por Apple no quedaban grabados ni en Irlanda, ni en ningún otro país.

La Comisión Europea también entendió que Irlanda se había apartado del marco general determinado por las directrices de precios de transferencia de la OCDE. Desgranando un poco más los hechos, las autoridades fiscales irlandesas adoptaron acuerdos fiscales, denominados «*tax rulings*», relativas a la determinación de los beneficios imponibles de sus dos filiales ASI y de AOE en Irlanda, de conformidad con las propuestas formuladas a este respecto por los representantes del grupo Apple. La Decisión de la Comisión controvertida concluyó que los acuerdos fiscales que habían alcanzado la autoridad fiscal irlandesa y el Grupo Apple habían reducido las cargas que normalmente deberían haber recaído en las filiales ASI y en AOE en el curso de sus operaciones comerciales y que, por tanto, debía considerarse que dichos acuerdos fiscales habían concedido ayudas de funcionamiento a estas dos sociedades. Sin embargo, consideró que, en la medida en que ASI y AOE formaban parte del grupo Apple, que tiene carácter multinacional, y en que este grupo debía considerarse una única unidad económica, en el sentido de la jurisprudencia, el grupo en su conjunto se había beneficiado de las ayudas estatales concedidas por Irlanda mediante los citados acuerdos fiscales controvertidos.

El Tribunal General a los efectos del examen de la legalidad de la Decisión controvertida, recordó que, en el marco del control de las ayudas estatales, para examinar si los acuerdos fiscales previos han constituido tales ayudas, corresponde a la Comisión demostrar que concurren los requisitos para la existencia de una ayuda estatal, en el

sentido del art.107.1 TFUE, y, en particular, que dichas decisiones fiscales habían concedido una ventaja selectiva y en este caso estimó que la Comisión no había logrado demostrar de forma suficiente en Derecho la existencia de una ventaja en el sentido del art. 107.1 TFUE, y anuló la Decisión controvertida en su totalidad. La Comisión sostiene que los acuerdos fiscales son imputables a Irlanda, puesto que fueron adoptadas por su Administración tributaria, a saber, la *Irish Revenue*, que es un órgano del Estado. Pues bien, a su parecer, estas decisiones fiscales anticipadas y la aceptación por Irlanda de las declaraciones fiscales de ASI y de AOE sobre la base de dichas decisiones no pueden disociarse.

Por otra parte, según la Comisión, en la medida en que los acuerdos previos controvertidos redujeron los beneficios imponibles de ASI y de AOE a efectos de la norma irlandesa, Irlanda renunció a ingresos fiscales y, por tanto, a recursos estatales. En efecto, la Comisión Europea consideró que mediante el ruling se estaba tratando mejor a Apple que a otras entidades irlandesas residentes que no podían acceder a este régimen y por tanto estaban sujetas a impuestos en Irlanda por todos sus beneficios. También consideró la Comisión europea que Irlanda se había apartado del marco general determinado por las directrices de precios de transferencia de la OCDE. Para llegar a esta conclusión la Comisión entendió que el marco de referencia, sobre el cual se debe determinar si ha existido un tratamiento preferente, comprendía tanto las entidades residentes como las no recientes en Irlanda, por entender que estas entidades se encuentran en una situación comparable y que la atribución de beneficios que se hacía a las sucursales en Irlanda se apartaba de las condiciones generales de mercado que deben regir las operaciones entre entidades vinculadas.

El TJUE desestima las objeciones formuladas por Irlanda y por ASI y AOE relativas a la extralimitación de la Comisión en el ejercicio de sus competencias por el hecho de haber calificado a esas dos sociedades de «apátridas fiscales» y concluir que existía una ventaja selectiva, con carácter principal, debido a la no atribución de las licencias de propiedad intelectual del grupo Apple a las sucursales irlandesas de ASI y de AOE, con carácter subsidiario, debido a la elección inadecuada de los métodos de atribución de beneficios a esas sucursales irlandesas y, con carácter alternativo debido a que los acuerdos fiscales constituían una excepción de la norma irlandesa otorgados de manera discrecional.

El Tribunal de Justicia declara que la Decisión controvertida no presenta lagunas que hayan impedido al Tribunal de Justicia ejercer plenamente su control de legalidad y el carácter selectivo de la ventaja otorgada a ASI y a AOE por los tax rulings. Además,

sigue afirmando que está demostrado de manera suficiente en Derecho, sobre la base de la línea de razonamiento principal de la Comisión contenida en la Decisión controvertida, de modo que no es necesario examinar los motivos y las alegaciones invocados por Irlanda, así como por ASI y AOE, para impugnar las apreciaciones realizadas por la Comisión en el marco de sus líneas de razonamiento formuladas con carácter subsidiario y alternativo y por tanto procede anular la sentencia del Tribunal General en la medida en que estima las objeciones formuladas por Irlanda y anula la Decisión (UE) 2017/1283 de la Comisión, relativa a la ayuda estatal concedida por Irlanda a Apple. La sentencia del TJUE supone un espaldarazo a la fiscalización por la Comisión Europea de las ayudas de estado de naturaleza tributaria. Las investigaciones llevadas a cabo por la Comisión han contribuido de forma decisiva a un cambio de mentalidad en los Estados miembros y a la adopción de medidas legislativas concretas.

La comunicación de la comisaria Verstager el mismo 10 de septiembre recalca que, bajo las normativas hoy vigentes en Irlanda y Luxemburgo, no habrían podido surgir los casos Apple y Fiat, y que otros estados como Países Bajos han modificado también su normativa interna para desincentivar prácticas de evasión fiscal muy comunes en el pasado

29. La Directiva *Anti- Tax Avoidance - ATAD*. Fundamentos y fines

29.1. Objetivos

La Directiva 2016/1164/UE, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, también conocida como directiva antiabuso, contiene un conjunto de medidas que, básicamente, pretenden impedir las prácticas elusivas en relación con el impuesto que grava los beneficios de las empresas.

Todas las medidas, excepto la concerniente a la imposición de salida, tienen su antecedente en el proyecto BEPS del G20/OCDE.

De acuerdo con las declaraciones contenidas en las consideraciones preliminares de la directiva, sus objetivos son los siguientes:

- Evitar el desplazamiento irregular de beneficios entre entidades del mismo grupo multinacional, en línea con el proyecto BEPS.
- Garantizar que ese objetivo se realizará de manera que no surjan perturbaciones derivadas de normativas heterogéneas
- Procurar que se corrijan los eventuales supuestos de doble imposición.
- Salvaguardar la aplicación del principio de libre competencia.

En lo que concierne al primer objetivo, en las consideraciones preliminares de la directiva antiabuso se dice que *las prioridades políticas actuales en materia de fisca-*

lidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Esta misma idea se desliza en los textos que conforman el proyecto BEPS. Así, en la introducción de la *Nota explicativa* del proyecto BEPS se dice que se debe *asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor*.

La directiva antiabuso coincide con el proyecto BEPS en el objetivo de frustrar o impedir las estrategias de desplazamiento artificioso de beneficios entre las entidades pertenecientes al mismo grupo multinacional, de manera tal que se garantice que los beneficios tributen ante la jurisdicción fiscal done reside la entidad que realmente los ha obtenido.

Por lo que se refiere al segundo objetivo, en las consideraciones preliminares de la directiva antiabuso, se dice que *la aplicación unilateral y divergente del proyecto BEPS por parte de cada Estado miembro podría fragmentar el mercado único creando políticas nacionales enfrentadas, así como falseamientos y obstáculos fiscales para las empresas de la UE. Podría crear asimismo nuevas lagunas y divergencias que podrían ser aprovechadas por las empresas que tratan de eludir la tributación*, de manera tal que *solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad*, lo que justificaría el obligado cumplimiento del principio de subsidiariedad.

Así, la directiva antiabuso vendría a proteger el correcto funcionamiento de dicho mercado interior, y de ahí que el título competencial utilizado haya sido el previsto en el artículo 115 del TFUE.

En lo que respecta al tercer objetivo, la exposición de motivos de la directiva antiabuso indica que cuando la aplicación de las medidas previstas en la misma *provoque una doble imposición, los contribuyentes deben poder beneficiarse de una deducción del impuesto pagado en otro Estado miembro o en un país tercero, según el caso*.

Encontramos normas destinadas a evitar la doble imposición internacional en la regulación de la tributación de salida y en la transparencia fiscal internacional, pero no en la restricción a la deducción de intereses, siendo así que tal restricción puede provocar doble imposición.

En lo que concierne al cuarto objetivo, es interesante poner de relieve que en las consideraciones preliminares de la directiva antiabuso se dice que *es necesario aclarar que la aplicación de las normas contra la elusión fiscal no debe afectar a la obligación de los contribuyentes de cumplir con el principio de plena competencia ni al derecho del Estado miembro de ajustar al alza una deuda tributaria, de conformidad con el*

principio de plena competencia en su caso.

Ciertamente, ninguna de las normas de la directiva antiabuso versa directamente sobre el principio de libre competencia ni, en principio, de su aplicación puede derivarse la preterición del mismo. Sin embargo, la declaración no está exenta de trascendencia, por cuanto subraya la preeminencia del referido principio a los efectos de regular la tributación internacional sobre los beneficios.

Es opinable si la directiva antiabuso ha sido redactada en forma idónea para alcanzar sus objetivos, pero sí parece claro que ha supuesto, en términos relativos, un notable ensanchamiento de la influencia de la normativa comunitaria en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, ello no obligará a los Estados miembros especialmente sensibilizados por la evasión fiscal a disminuir la intensidad de las normas que tengan establecidas o que pretendan establecer en relación con las materias abordadas por la directiva antiabuso, por cuanto la misma *no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades* (art 3).

29.2. Medidas normativas a transponer.

29.2.1. Limitación de intereses.

El artículo 4 de la directiva antiabuso establece una norma que limita la deducción de los gastos financieros, a cuyo tenor *los costes de endeudamiento excedentarios serán deducibles en el período fiscal en que se sufraguen únicamente hasta el 30 % de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés)*.

El texto de la norma limitativa pivota sobre dos elementos: los costes de endeudamiento excedentarios y el Ebitda.

El artículo 2. 2) de la directiva antiabuso, describe a esos costes *como el importe en que los costes de endeudamiento deducibles de un contribuyente superan los ingresos imponibles en concepto de intereses y otros ingresos imponibles, económicamente equivalentes, obtenidos por el contribuyente conforme al ordenamiento jurídico nacional*.

El artículo 2.1) de la directiva antiabuso acota los costes de endeudamiento refiriéndose a *los gastos por intereses sobre cualquier forma de deuda, otros costes económi-*

camente equivalentes a los intereses y gastos derivados de la obtención de financiación, tal como estén definidos en la legislación nacional, estableciendo una amplia enumeración de las partidas que tienen la consideración de gastos por intereses, de manera tal que se reputan gastos financieros, entre otros, *los pagos en régimen de préstamos participativos, los intereses imputados sobre instrumentos como los bonos convertibles o las obligaciones cupón cero, importes correspondientes a sistemas de financiación alternativos como el sistema financiero islámico, el elemento de coste de financiación de los contratos de arrendamiento financiero, los intereses capitalizados incluidos en el valor contable según balance de un activo correspondiente, o la amortización de intereses capitalizados, importes medidos en referencia a una renta financiera en el marco de normas sobre determinación de precios de traslado, en su caso, importes de intereses nocionales en el marco de instrumentos de derivados o disposiciones de cobertura relativas al endeudamiento de una entidad, algunos beneficios de cambio en el mercado de divisas y las pérdidas correspondientes al endeudamiento o los instrumentos relacionados con la obtención de financiación, los costes de garantía de los mecanismos financieros, las comisiones de apertura y costes similares relacionados con los préstamos suscritos*.

Por tanto, los costes de endeudamiento se delimitan, en primer lugar, atendiendo a la legislación de cada Estado miembro y, en segundo lugar, mediante una prolija enumeración.

La apelación a la legislación nacional apunta a aquella de naturaleza contable, habida cuenta que, en términos generales, la imposición sobre los beneficios pivota sobre el resultado contable.

Puesto que la finalidad de la norma es limitar la deducción de los costes de endeudamiento o gastos financieros, parece que no deben tomarse en consideración aquellos que no son fiscalmente deducibles. Este sería el caso, en España, de los intereses afectados por lo dispuesto en el artículo 15 h) de la Ley 27/2014.

En lo que concierne al Ebitda, el artículo 4.2 de la directiva antiabuso establece que *el Ebitda se calculará volviendo a incorporar a la renta sujeta al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro del contribuyente, los importes corregidos a efectos fiscales de los costes de endeudamiento excedentarios, así como los importes corregidos a efectos fiscales en concepto de depreciación y amortización. La renta exenta de impuestos quedará excluida del Ebitda del contribuyente*. Adicionalmente, el artículo 4.1 de la propia directiva antiabuso indica que *los impuestos*, también deben considerarse a estos efectos.

Son bastantes las dudas que este precepto suscita que deberán ser despejadas por los correspondientes legisladores nacionales en el curso del proceso de transposición. Más allá de esas dudas, se advierte que la técnica empleada para definir la base de cálculo del límite adolece de un defecto insoslayable, en cuanto descansa en la renta fiscal en vez de hacerlo sobre conceptos más amplios, como son los proporcionados por las categorías contables. Al hacerlo así, decae la fuerza armonizadora.

En este sentido, la forma en como el artículo 16.1 de la Ley 27/2014 aborda la definición de esa base de cálculo o beneficio operativo es mucho más precisa. En efecto, tal definición pivota sobre el resultado de explotación que es una magnitud contable a la que corrige con otras magnitudes también contables.

Sea como fuere, la fórmula del artículo 16.1 de la Ley 27/2014 habrá de ser modificada en el curso de la transposición de la directiva antiabuso, cuando menos para excluir de la misma a los dividendos derivados de participaciones significativas. Esta exclusión neutralizará la ventaja que se concede a las entidades que, por pertenecer a grupos, sean nacionales o multinacionales, pueden elevar el beneficio operativo mediante la percepción de dividendos, lo que, por otra parte, no mengua el beneficio operativo de la entidad distribuidora.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la directiva antiabuso, la misma se aplica a *todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país*.

El artículo 4.1 de la directiva antiabuso precisa que los Estados miembros podrán aplicar la limitación en relación a un grupo fiscal. En tal caso, *los costes de endeudamiento excedentarios y el Ebitda podrán calcularse para la totalidad del grupo*.

Por tanto, en relación con España, la limitación se aplicará a las entidades jurídicas y a los grupos fiscales, respecto del Impuesto sobre Sociedades, y a los establecimientos permanentes, respecto del IRNR.

El artículo 4.3 de la directiva antiabuso establece dos cláusulas de exclusión generales y otras dos específicas que los Estados miembros podrán, o no, incorporar. De acuerdo con la primera cláusula de exclusión general, los Estados miembros pueden no aplicar la limitación cuando los costes de endeudamiento excedentarios no excedan de 3 millones de euros. El artículo 16.1 de la Ley 27/2014, excluye de la limitación a los gastos financieros netos hasta el importe de un millón de euros. España podrá mantener ese umbral, pero también elevarlo hasta 3 millones.

En virtud de la segunda cláusula de exclusión general, los Estados miembros pue-

den decidir no aplicar la limitación al contribuyente que sea una *entidad aislada*. Se entiende por entidad aislada aquella *que no forme parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera y que no tenga ninguna empresa asociada ni establecimiento permanente*.

El grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera es aquel que debe elaborar sus estados financieros de acuerdo con *las Normas Internacionales de Información Financiera o con el sistema de presentación de información financiera del Estado miembro* concernido.

De acuerdo con el artículo 4 del Reglamento 1606/2002/UE, a partir de 2005, los grupos europeos que hubieren emitido valores cotizados en mercados públicos deben formular sus cuentas anuales consolidadas a tenor de las normas internacionales de información financiera. Por su parte, el artículo 22 de la Directiva 2014/34 define los criterios determinantes de la configuración de un grupo de consolidación contable. En España, el perímetro del grupo de consolidación contable está definido en el artículo 42 del Código de Comercio, desarrollado por los artículos 6 a 9 del Real Decreto 1159/2010.

La exclusión de la entidad aislada de la limitación, así como la cláusula de escape relativa a la comparación de estructuras financieras individuales con las del grupo de consolidación contable que más adelante se describe, responde a la filosofía de que el objeto de la limitación es neutralizar la imputación oportunista de los gastos financieros entre las diversas entidades del grupo.

La limitación prevista en el artículo 16 de la Ley 27/2014, se aplica tanto a las entidades que formen parte de un grupo de consolidación contable como a las entidades aisladas.

Las cláusulas de exclusión específicas son dos, que los Estados miembros podrán introducir si así lo desean.

La primera, contenida en el artículo 4.a) de la directiva antiabuso, recorta la aplicación de la limitación respecto de los costes de endeudamiento excedentarios imputables a *empréstitos suscritos antes de 17 de junio de 2016*.

Se trata, bien se ve, de no afectar a los intereses derivados de la financiación obtenida mediante empréstitos constituidos con anterioridad al acuerdo político relativo a la directiva antiabuso. La directiva antiabuso no describe lo que debe entenderse por empréstito. En sentido usual, el empréstito es una forma de endeudamiento caracterizada porque el derecho de los acreedores se documenta en valores o en anotaciones en cuenta transmisibles.

La exclusión afecta a los intereses imputables al empréstito existente en la fecha referida, determinados según las condiciones vigentes en la misma. Por tanto, no lo hará respecto de los que se deriven de una modificación posterior del empréstito como, por ejemplo, los que correspondan a una renovación o a una extensión del plazo de extinción del empréstito, o a un aumento sobrevenido del tipo de interés. Por el contrario, son irrelevantes las modificaciones en la titularidad de los valores o anotaciones.

Como quiera que la exclusión afecta a los costes de endeudamiento excedentarios, habrá de imputarse a los intereses de estos empréstitos una parte proporcional de los ingresos en concepto de intereses y asimilados.

La segunda, contenida en el artículo 4 b) de la directiva antiabuso, afecta a los costes de endeudamiento imputables a los *empréstitos utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública a largo plazo, cuando tanto el promotor del proyecto como los costes de endeudamiento, los activos y la renta estén en la Unión*.

Se trata de proyectos destinados a *proporcionar, modernizar, operar o mantener un activo de gran envergadura considerado de interés público general por un Estado miembro*, esto es, básicamente, de obras públicas ubicadas en el territorio de la Unión Europea, cuya construcción y explotación se confía a las empresas privadas residentes en algún Estado miembro.

Coherentemente, la renta derivada de la explotación de tales activos no formará parte del Ebitda.

De acuerdo con el artículo 4.7 de la directiva antiabuso, los Estados miembros tienen la opción de no aplicar la limitación a las *sociedades financieras*.

29.2.2 La imposición de salida.

El artículo 5 de la directiva antiabuso regula la imposición de salida, contemplando cuatro supuestos:

- Traslado de activos desde la sede de dirección a un establecimiento permanente, cualquiera que sea su ubicación, y *el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos*.
- Traslado de activos desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro a la sede de dirección o a un establecimiento permanente, cualquiera que sea su ubicación, y *el Estado miembro en el que se encuentra el estableci-*

miento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos.

- Traslado de la residencia fiscal, cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de destino, *excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente*.
- Traslado de la actividad realizada por un establecimiento permanente, cualquiera que sea el destino de la actividad. Trasladar la actividad es dejar de estar presente en la jurisdicción fiscal de un Estado miembro y establecerla en otra jurisdicción fiscal, y *el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga el derecho a gravar dichos activos*.

Véase, por tanto, que todos los supuestos determinantes de la tributación de salida se integran por dos elementos, a saber, el traslado entre jurisdicciones fiscales, y la extinción del derecho a gravar la renta futura por parte de la jurisdicción fiscal de salida.

Se requiere la concurrencia de dos jurisdicciones fiscales, debiendo ser la de salida la de un Estado miembro, en tanto que la de llegada puede ser la de un Estado miembro o la de un Estado tercero. En este sentido, el artículo 5.1 se proyecta sobre relaciones extracomunitarias.

A pesar de producirse el traslado de activos o actividades o el cambio de residencia fiscal, no se devengará la tributación de salida en los siguientes casos:

- Traslado de activos relacionados con la financiación de garantías, cuando se prevea el retorno dentro de un plazo no superior a doce meses (artículo 5.7).
- Traslado de activos para cumplir requisitos prudenciales de capital (artículo 5.7).
- Traslado de activos a efectos de gestión de liquidez (artículo 5.7).
- Vinculación efectiva de activos de la entidad que ha trasladado su residencia a un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción fiscal de salida (artículo 5.1.c).

Se trata de causas tasadas, de manera tal que no caben otras. Bajo tal premisa se echa de menos que la transferencia temporal de activos no tenga, con carácter general, la consideración de supuesto de hecho inhibitorio de la tributación de salida.

La principal causa inhibitoria es la afectación de activos a un establecimiento permanente en sede de la jurisdicción de salida. La directiva no describe los hechos de-

terminantes de la afectación, de manera tal que se aplicarán las normas de los Estados miembros, incluidos los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Cuando se presente alguno de los supuestos de hecho habilitantes y no concurra causa inhibitoria, el contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos *a efectos fiscales* (artículo 5.1).

Esta tributación debe aplicarse cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de llegada, esto es, también frente a jurisdicciones fiscales de Estados terceros.

La directiva no regula la forma en cómo debe establecerse la tributación de salida. Los Estados miembros podrán definir la que estimen más pertinente, si bien deberán aplicarla a todas las entidades que sean contribuyentes del impuesto sobre sociedades y a los establecimientos permanentes. Así, cabe la tributación autónoma, pero también la incrustada en los impuestos que gravan la renta, entre otras.

La segunda opción, que es la que se halla implícitamente contemplada como la más idónea en la directiva antiabuso, tiene la ventaja de atemperar los efectos de la tributación de salida con cualesquiera incentivos fiscales que pudieran contenerse en dichos impuestos, al tiempo que resuelve la cuestión del tipo de gravamen. Una tributación de salida autónoma, desvinculada del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades o de aquel que recae sobre la renta de los establecimientos permanentes, no respondería al espíritu y finalidad de la directiva antiabuso.

El anteproyecto de ley de medidas y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de Octubre, ha optado por modificar el artículo 19.1 de la Ley 27/2014.

Se entenderá por valor de mercado, *el importe por el que puede intercambiarse un activo o por el que pueden liquidarse las obligaciones recíprocas entre compradores y vendedores interesados independientes en una transacción directa* (artículo 5.6).

Bajo tan alambicada fórmula no parece cobijarse nada diferente de la "*comparable uncontrolled transaction in comparable circumstancies*" a que se refiere el capítulo II de la Guía de precios de transferencia de la OCDE, o del *valor que hubiera sido acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*, del artículo 18.1 Ley 27/2014.

La valoración por el valor de mercado se predica respecto de los *activos trasladados*. Están, por tanto, afectados todos los activos, cualquiera que sea su naturaleza o función en la empresa. En consecuencia, los tangibles, los intangibles y los financieros, ya pertenezcan al activo fijo o al corriente, y con independencia de que se hallen o no registrados en libros de contabilidad. Lo decisivo es que se trate de activos respecto de

los que se haya producido el supuesto habilitante de la tributación de salida, sin estar amparados por un supuesto inhibitorio.

Así, el fondo de comercio generado por el propio contribuyente formará parte de la base imponible de la tributación de salida, cuando el traslado afecte a todo el patrimonio empresarial o a una parte del mismo constitutivo de rama de actividad respecto de la cual sea predicable tal fondo de comercio. Y lo propio cabe decir de las patentes y marcas creadas por la propia entidad que traslada su actividad empresarial, las cuales no necesariamente se hallarán contablemente registradas.

En suma, la tributación de salida debe insertarse armónicamente en el sistema de imposición sobre la renta de las entidades jurídicas y de los establecimientos de la jurisdicción de salida, lo que exige que no recaiga sobre plusvalías latentes que, caso de ser efectivas, no estarían gravadas.

Es cierto que esta conclusión podría ser puesta en cuestión, de una parte, en virtud del tenor literal de la directiva, y de otra, por razón del carácter de norma antiabuso que se predica de la tributación de salida, de manera tal que se esperaría que los Estados miembros llevaran tal régimen fiscal hasta sus últimos confines. Sin embargo, se estima que debe pesar más la adecuada integración de la tributación de salida en el sistema de imposición sobre la renta de las entidades jurídicas y de los establecimientos permanentes del respectivo Estado miembro.

Por otra parte, con ocasión de los hechos que dan lugar a la tributación de salida, los Estados miembros podrán regular situaciones que rebasen las previsiones de la directiva. Así, la integración en la base imponible de las rentas devengadas y diferidas o, en su caso, de los ajustes pendientes.

No obstante, debe observarse que ese efecto, en parte, se deriva de la propia directiva antiabuso, en la medida en que el minuendo para determinar la base imponible es el valor fiscal, y no el valor de adquisición.

La tributación de salida provoca doble imposición cuando la jurisdicción fiscal de llegada no reconoce los valores asignados por la jurisdicción fiscal de salida. Se trata, bien se ve, de un supuesto de doble imposición totalmente análogo a aquel que se produce cuando una jurisdicción fiscal asigna un valor a una operación entre partes vinculadas que la otra jurisdicción fiscal concernida no acepta.

El artículo 5.5 de la directiva antiabuso resuelve la cuestión, en el ámbito intracomunitario, imponiendo a la jurisdicción fiscal de llegada el valor asignado por la jurisdicción de salida, excepto si dicho valor no refleja el valor de mercado.

29.2.3. Norma general contra las prácticas abusivas.

El artículo 6 de la directiva antiabuso establece una *norma general contra las prácticas abusivas*. A tenor del citado precepto, la práctica fiscal abusiva se define por la concurrencia de tres notas:

- Utilización de *mecanismo o serie de mecanismos falseados* (*not genuine*, versión inglesa; *pas autentiques*, versión francesa; *non e` genuina*, versión italiana). Los mecanismos se consideran falseados cuando *no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica*.

- Propósito de obtener una *ventaja fiscal*.

- Violación de la *normativa tributaria aplicable*.

Esta configuración responde a la doctrina de la sustancia sobre la forma o del propósito comercial y concuerda, por tanto, con las codificaciones de la norma antiabuso realizadas en los Estados Unidos y en el Reino Unido para combatir la denominada *sham transation*.

El antecedente más próximo de la norma antiabuso de carácter general se remonta a la Directiva 2015/121/UE, la cual modificó la Directiva 2011/1996/UE, matriz-filial, al efecto de que los Estados miembros se abstuvieran de otorgar los beneficios fiscales previstos en la misma en relación con las rentas inherentes a acuerdos o estructuras jurídicas *cuya finalidad única o principal es la consecución de una ventaja fiscal contraria al objeto de la propia directiva, no habiéndose adoptado por motivos económicos válidos basados en una realidad económica*.

La norma antiabuso transcrita hace hincapié en que deben ser rechazados los acuerdos *not genuine* lo que, en términos lenguaje común, se resume en aquellos que no son sinceros y honestos y que, por tanto, no puede confiarse en los mismos, pero que a los efectos de la finalidad de la Directiva apunta a los que carecen de sustancia económica.

Así pues, tres son los elementos que deben concurrir para que opere la norma antiabuso de la directiva matriz-filial:

- Ausencia de una realidad económica.

- Finalidad básicamente fiscal.

- Contravención del propio objeto de la directiva.

Se observa, por tanto, el paralelismo de las dos normas antiabuso.

Está implícito en el artículo 6 de la directiva antiabuso que corresponde a las administraciones tributarias la prueba de la concurrencia de tales notas, y a los contribuyentes oponerse a la suficiencia de la misma. La práctica sugiere que la nota que se presta más a esa oposición es la concerniente a la realidad económica. La presencia de sustancia económica desterraría la existencia de una práctica fiscal abusiva.

La sustancia económica se predica respecto de los negocios jurídicos concertados, pero no de las partes intervinientes. La actividad a la que se consagran las partes del negocio jurídico es irrelevante. Lo verdaderamente importante es la realidad económica del negocio concertado. Así, no podrá rechazarse apodícticamente la existencia de realidad económica por la sola razón de que la contraparte sea una entidad *holding* o prestadora de servicios intragrupo o mantenedora de activos intangibles, como tampoco podrá afirmarse del mismo modo la existencia de esa realidad económica por la sola razón de que la contraparte sea una entidad que realiza una actividad económica sustancial materializada en los correspondientes medios humanos y materiales.

La actividad de las partes, o la de una de ellas, en particular cuando la misma cumple una función instrumental, podrá ayudar a apreciar la ausencia de realidad económica del negocio jurídico concernido, pero no será dirimente.

La apreciación de la existencia, o de la inexistencia, de realidad económica de un determinado negocio jurídico no puede someterse a un prontuario de indicios, sin perjuicio de la utilidad de las orientaciones procedentes de órganos autorizados. En este sentido, en el punto 11 de la exposición de motivos de la directiva antiabuso se dice que *a la hora de evaluar que un mecanismo está falseado, podría permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras*.

Por tanto, el escrutinio de la realidad económica debe realizarse sin limitación alguna y sin descartar a priori la concurrencia de la misma por la sola razón de que se ubique en el ámbito financiero. Serán los hechos y circunstancias inherentes al mecanismo o negocio jurídico sometido a escrutinio los que conformarán la prueba de la existencia, o no, de realidad económica, pero no la actividad a la que se consagran las partes ni la subsunción de aquel en una clave de actividad.

Las orientaciones sobre el particular de los organismos autorizados o sus recomendaciones o los desarrollos normativos concomitantes podrán ayudar, ciertamente, a realizar el escrutinio, pero no podrán sustituir el análisis particularizado del negocio jurídico en presencia, ni mucho menos proporcionar un refugio seguro.

En fin, se observará que no cabe confundir la cuestión de la realidad económica a

los efectos del artículo 6 de la directiva antiabuso con la cuestión de la realización de actividades económicas sustanciales o de importancia en el sentido del artículo 7.2 a) de tal directiva

También pude apreciarse una estrecha relación entre el artículo 6 de la directiva antiabuso y las normas antiabuso de los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Nótese que la *sham transaction* comprende tanto la simulación propiamente dicha (*sham in facts*) como las operaciones sin sustancia económica.

Los mecanismos falseados de la directiva antiabuso responden al esquema de la simulación del artículo 16.1 de la Ley General Tributaria. En efecto, la simulación implica falsedad, sea porque se oculta la realidad (simulación relativa) o porque no existe realidad alguna (simulación absoluta).

Más dudoso es que los negocios *notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido* del artículo 15.1 a) de la Ley General Tributaria puedan, en todo caso, ser considerados como mecanismos falseados. Estos negocios artificiosos o impropios se ponen de relieve por oposición a los *negocios usuales o propios*, de acuerdo con el esquema trazado por el artículo 15.1.b) de la Ley General Tributaria. Lo que identifica el negocio fraudulento del artículo 15 de la Ley General Tributaria es su carácter esotérico en relación con el resultado práctico que las partes desean alcanzar, antes que la ausencia de sustancia o realidad económica, aun cuando en la mayoría de las ocasiones el negocio artificioso o impropio también estará carente de sustancia económica, pudiendo confluir, en tal caso, con la falsedad propia de la simulación.

Por tanto, en el artículo 15.1.a) de la Ley General Tributaria caben, ciertamente, los mecanismos falseados del artículo 6 la directiva antiabuso, pero también otros negocios impropios que rebasan el marco de dicho precepto. No obstante, si se atendiera a las versiones inglesa, francesa e italiana del referido precepto, el margen de divergencia se reduciría notablemente, cuando no en su totalidad, y ello parece ser lo más plausible. En efecto, el mecanismo no genuino o no auténtico engloba al mecanismo falseado pero también al esotérico o impropio.

La práctica fiscal abusiva del artículo 6 de la directiva antiabuso requiere que el mecanismo falseado persiga una ventaja fiscal, esto es, que vaya dirigido a obtenerla en cuanto diseño voluntario del contribuyente a la búsqueda de la misma, en tanto que en el conflicto del artículo 15 de la Ley General Tributaria tal elemento subjetivo es irrelevante, pues basta la consecución objetiva de un *ahorro fiscal* combinada con la ausencia de *efectos jurídicos o económicos relevantes*.

Por tanto, en el artículo 15.1.a) de la Ley General Tributaria caben las conductas en

las que se advierta un propósito fraudulento, pero también otras en las que tal propósito no aparezca explicitado y, en cualquier caso, la Administración tributaria no está constreñida aprobarlo.

Con todo, la distinción entre los elementos objetivo y subjetivo, válida en el plano teórico, difícilmente se presentará en la práctica, pues la obtención de un ahorro o ventaja fiscal mediante actos o negocios artificiosos supone, de suyo, una voluntad o propósito de obtener una ventaja fiscal.

La práctica fiscal abusiva del artículo 6 de la directiva *desvirtúa el objeto y finalidad de la normativa tributaria aplicable*, esto es, implica la pretensión de obtener una ventaja fiscal incongruente con la finalidad de las normas tributarias concernidas y, por ende, confrontando con los principios que las animan. El artículo 15.1 de la Ley General Tributaria objetiva esa confrontación en la evitación, total o parcial de *la realización del hecho imponible* o en la minoración de la *base o la deuda tributaria*, quedando sobreentendido que todo ello implica preterir la normativa tributaria aplicable.

La utilización de mecanismos falseados o no genuinos o no auténticos o artificiosos o impropios desemboca en la obtención de una ventaja o un ahorro fiscal que supone la violación de una norma tributaria, aun cuando de manera solapada u oblicua.

Se puede concluir, por tanto, que todas las conductas determinantes de prácticas fiscales abusivas en el sentido del artículo 6 de la directiva antiabuso caben en el artículo 15 de la Ley General Tributaria y también que, bajo una consideración estricta del significado del falseamiento negocial, el segundo precepto pueda rebasar el ámbito del primero.

En este sentido, los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria podrían procurar una protección análoga a la prevista en el artículo 6 de la directiva antiabuso, cuando no más intensa, de manera tal que en el anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 23 de octubre de 2018, se indique que *en el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

El artículo 6 de la directiva antiabuso establece que *los Estados miembros no tendrán en cuenta* el mecanismo o serie de mecanismos falseados, de manera tal que *la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional*.

La regularización se descompone, idealmente, en dos vertientes. De una parte, se eliminan las ventajas fiscales obtenidas a través del mecanismo falseado, y de otra, se exige la deuda tributaria que corresponde a los hechos efectivamente realizados.

Esa regularización debe practicarse a la vista de la legislación nacional que haya sido conculcada mediante el mecanismo falseado, en el bien entendido que de un mismo mecanismo falseado pueden haberse derivado, simultáneamente, perjuicios para varias legislaciones fiscales.

Corresponderá, por tanto, a las diversas administraciones tributarias nacionales practicar las regularizaciones tributarias pertinentes de acuerdo con sus procedimientos y, en su caso, imponer las sanciones pertinentes igualmente en atención a la normativa sancionadora nacional.

De acuerdo con el artículo 15.3 de la Ley General Tributaria, la Administración tributaria *exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventas fiscales obtenidas* y, a tenor de lo previsto en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, cuando medie simulación, *el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*.

La regularización se practica en sede de aquel contribuyente que ha obtenido, a través del mecanismo falseado, la ventaja fiscal. Mas como quiera que en la puesta en escena de dicho mecanismo o negocio se requerirá de ordinario el concurso de otra parte, es lo cierto que la regularización puede deparar un exceso de imposición. Podría ser el caso de una regularización consistente en la eliminación de un gasto financiero artificioso si el correspondiente ingreso financiero no se elimina. La directiva antiabuso no se ocupa de este exceso de imposición, como tampoco lo hacen los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Así las cosas, este exceso de imposición vendría a ser una punición de la conducta ilícita, adicional a la que pueda corresponder por aplicación de la normativa sancionadora.

29.2.4. Transparencia fiscal internacional.

La transparencia fiscal internacional puede ser descrita como una técnica tributaria que consiste en imputar a los socios de una entidad, residente en una jurisdicción fiscal distinta, las rentas no distribuidas obtenidas por la misma. La esencia de la transparencia fiscal internacional es la imputación de un beneficio no distribuido.

Admite diversas configuraciones, pero en todas ellas concurren cinco vectores fundamentales:

- La naturaleza de la entidad no residente.

- Los contribuyentes.
- El control sobre la entidad no residente.
- El régimen fiscal al que se sujeta la entidad no residente.
- La tipología de las rentas afectadas.

El artículo 7.1 de la directiva antiabuso establece que *el Estado miembro de un contribuyente considerará una entidad o un establecimiento permanente cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o estén exentos de imposición en dicho Estado, como sociedad extranjera*, cuando se cumplan un conjunto de condiciones relativas al control y a la naturaleza de las rentas obtenidas.

En ese texto caben toda clase de entidades, tengan o no personalidad jurídica de acuerdo con las leyes del Estado en el que residan.

El lugar de la residencia de la entidad no residente, o *sociedad extranjera* según la terminología de la directiva, es indiferente. Puede ser un Estado miembro o un Estado tercero, pero la misma no ha de estar sujeta a tributación, respecto de sus beneficios, en el Estado miembro donde reside el contribuyente, esto es, la entidad o el establecimiento permanente llamados a soportar la imputación en calidad de contribuyentes.

Los establecimientos permanentes también pueden ser considerados como entidades no residentes a efectos de la transparencia fiscal internacional, habida cuenta del tenor literal del artículo 7.1 de la directiva antiabuso, pero solamente si las rentas obtenidas a través de los mismos están exentas en el Estado miembro de la casa central.

Son contribuyentes de la transparencia fiscal internacional y, por lo tanto, deberán soportar la imputación de las rentas obtenidas por la entidad no residente, todas las entidades y establecimientos permanentes incluidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la directiva antiabuso. En consecuencia, son contribuyentes de la transparencia fiscal internacional:

- Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades en cada Estado miembro.
- Los establecimientos permanentes de entidades residentes en un Estado miembro o tercero, cuyos beneficios estén sujetos a imposición en el Estado miembro donde están constituidos.

La transparencia fiscal internacional española afecta a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art 100 Ley 27/2014), incluso si tributan en régimen de transparencia fiscal interna, a los establecimientos permanentes por cuanto determinan su

base imponible de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (art 18 TRLIRNR), y a las personas físicas (art 91 TRIRPF).

Existe control sobre la entidad no residente *cuando el contribuyente, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación directa o indirecta de más del 50% en los derechos de voto, o posea directa o indirectamente más del 50% del capital o tenga derecho a percibir más del 50% de los beneficios...* (art 7.1.a de la directiva antiabuso).

- La norma no indica el momento en el que ha de ostentarse el control. Los Estados miembros tienen, pues, libertad. El legislador español ha establecido la fecha de cierre del ejercicio social de la entidad no residente (art 100.1.a), Ley 27/2014).

Para calcular los porcentajes determinantes del control deben acumularse los correspondientes al contribuyente y a sus empresas asociadas. Están en relación de asociación con el contribuyente:

- Las entidades en las que participe, al menos, en un 25% en los derechos de voto o en los beneficios (art 2.4.a)
- Las personas físicas que ostenten sobre el contribuyente tal tipo de participación (art 2.4.b)
- Las entidades en las que las entidades o personas mencionadas ostenten tal tipo de participación (art 2.4, último inciso).

La relación de asociación referida no contempla, a diferencia de la transparencia fiscal internacional española, los lazos familiares (art 100.1.a), Ley 27/2014), pero es, desde luego, más amplia que la relación de asociación mercantil.

Para determinar la existencia de control, deberán sumarse los tantos del contribuyente con los de las personas o entidades respecto de las que está en relación de asociación.

El control en la transparencia fiscal internacional española se configura, igualmente, a través de la suma de tantos de las personas o entidades integrantes de un grupo de control, pero su perímetro es más amplio que el previsto en la Directiva, pues contempla los lazos determinantes de la vinculación en el sentido del artículo 18 de la Ley 27/2014, los cuales rebasan los de asociación (art 100.1 a), Ley 27/2014), y la imputación se proyecta sobre todas las personas o entidades integrantes del grupo de control

que, siendo residentes en territorio español, participen directamente en la entidad no residente o indirectamente a través de entidades no residentes (art 100.7, Ley 27/2014).

El régimen fiscal al que está sujeta la entidad no residente o el establecimiento permanente es indiferente. Lo relevante es el importe del impuesto pagado por razón de los beneficios obtenidos, pues si no rebasa la mitad del que correspondería según la legislación fiscal del Estado miembro del contribuyente, habrá imputación por transparencia fiscal internacional, y en el caso contrario no la habrá (art 7.1. b). De esta manera, la directiva adopta el método de comparación de la deuda tributaria satisfecha, al modo en como lo hace la transparencia fiscal internacional española, si bien el umbral de esta última es el 75%, el cual, en cuanto más exigente, podrá ser mantenido tras la transposición (art 100.1.b, Ley 27/2014).

Otras técnicas, tales como la ubicación en sede de un paraíso fiscal o el tipo nominal de gravamen, no han sido recogidas por la directiva antiabuso, ni tan siquiera con carácter alternativo o subsidiario.

La tipología de las rentas afectadas es un rasgo básico de la transparencia fiscal internacional. El Informe final de la Acción 3 del proyecto BEPS establece tres modelos:

- Categoría o clase de rentas.
- Sustancia de la entidad no residente.
- Intensidad del beneficio.

En el artículo 7.2 de la directiva antiabuso conviven, con carácter alternativo pero no excluyente, los dos primeros. Esta configuración de las rentas afectadas otorga un amplio margen de discrecionalidad a los Estados miembros.

Por tanto, así como en los vectores de control y régimen tributario privilegiado la armonización conseguida es notable, sin perjuicio del efecto inherente a la diversidad de tipos de gravamen, en el vector de la tipología de las rentas, la armonización es débil. Esto, probablemente, contribuya a explicar que Estados miembros tradicionalmente opuestos a la transparencia fiscal internacional, como son Bélgica, Holanda, Irlanda y Luxemburgo, hayan prestado el consentimiento para alcanzar la unanimidad.

La letra a) del artículo 7.2 de la directiva antiabuso sigue el modelo de la categoría o clase de rentas, pudiendo distinguirse cuatro subcategorías:

- Las rentas del capital o rentas pasivas.
- Las rentas derivadas de actividades empresariales.

- Las rentas mixtas.
- Las rentas por operaciones vinculadas.

Son rentas del capital o rentas pasivas, *los intereses u otras rentas generadas por activos financieros* (i), y *los dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones* (iii).

Corresponderá al legislador nacional acotar el ámbito de estos dos tipos de renta, ante la ausencia de una definición establecida en la directiva. Ahora bien, el legislador nacional no podrá excluir ningún interés o dividendo abarcado por el ámbito seleccionado, por razón del pagador. Por otra parte, ese ámbito deberá ser consistente con otras normas comunitarias, tales como la directiva de intereses y cánones, la directiva matriz-filial y la directiva contable. En el mismo sentido, y por lo que se refiere a los intereses, deberá ser consistente con la definición de costes de endeudamiento contenida en la propia directiva antiabuso (art 2.1).

En consecuencia, no podrán ser excluidos los intereses asociados a la financiación de actividades económicas emprendidas por el grupo de empresas al que pertenece la entidad no residente, ni los dividendos de carácter empresarial, entre otros.

En este sentido, el espectro de los intereses y dividendos previsto en la directiva antiabuso es más amplio que el establecido en la transparencia fiscal internacional española, pues la misma excluye a los intereses derivados de la financiación interna de actividades empresariales realizadas por entidades no residentes en territorio español (art 100.3.b, último inciso, Ley 27/2014), a los dividendos e intereses asociados a la realización de actividades empresariales (art 100.3.b). 1º,2º,3º, y 4º, Ley 27/2014), y a los dividendos inherentes a participaciones significativas (art 100.4, Ley 27/2014).

Son rentas empresariales las *procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras*.

Para acotar este tipo de rentas ha de acudirse a la actividad efectivamente realizada, antes que a la sujeción de la entidad no residente a un estatuto legal o reglamentario específico, como el que se encuentra establecido en los distintos Estados miembros, ya que la transparencia fiscal internacional está llamada a aplicarse también respecto de entidades extracomunitarias.

La transparencia fiscal española recoge este tipo de rentas de manera absolutamente residual, pues las supedita a la generación de gastos en sede de entidades residentes en territorio español vinculadas con la entidad no residente (art 100.3.g), Ley 27/2014).

Son rentas mixtas, *los cánones u otras rentas generadas por la propiedad intelec-*

tual o industrial, y las rentas procedentes del arrendamiento financiero.

Este tipo de rentas pueden generarse tanto en el seno de una actividad económica como derivar de la pura tenencia y cesión de activos. A efectos de su tipificación esa dicotomía es indiferente.

La transparencia fiscal internacional española tipifica la renta derivada de la propiedad intelectual e industrial mantenida con carácter no empresarial (art 100.3.d), Ley 27/2014). Por el contrario, una explotación empresarial de esta clase de propiedad no generaría renta afectada. En cuanto al arrendamiento financiero, si se realiza con carácter no empresarial, puede ser asimilado a las rentas derivadas de la cesión a terceros de capitales propios (art 100.3.b), Ley 27/2104) y si se realiza con carácter empresarial, estaría asimilada a la renta de actividades financieras (art 100.3.g), Ley 27/2014).

El mandato de las cláusulas de escape es exceptuar la imputación de la renta tipificada. Por los requisitos que las configuran es posible distinguir tres tipos:

- Distribución de la renta tipificada.
- Actividad.
- Mínimos.

El artículo 8 de la directiva antiabuso, bajo el título de *Cómputo de la renta de las sociedades extranjeras controladas*, establece las normas precisas para liquidar la transparencia fiscal internacional en sede de la obligación de contribuir por el Impuesto sobre Sociedades. Estas normas versan sobre las siguientes materias:

- Determinación del importe de la renta a imputar.
- Determinación de los contribuyentes que deben soportar la imputación.
- Determinación del período impositivo de la imputación.
- Tratamiento de los impuestos que han recaído sobre la renta imputada.
- Tributación de los dividendos distribuidos por la entidad no residente.
- Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de la participación sobre la entidad no residente.

29.2.5. Asimetrías híbridas.

Inicialmente reguladas en el artículo 9 de la Directiva 2016/1164/UE, la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, también conocida como directiva anti-híbridos, la modificó con el objeto de establecer un régimen más amplio y preciso.

Los preceptos integrantes del mismo pueden ser agrupados en dos bloques, a saber, aquel que tiene por objeto describir la asimetría híbrida, y aquel otro que establece los mandatos pertinentes para neutralizar sus efectos.

El artículo 2.9) de la directiva antiabuso, según redacción de la directiva anti-híbridos, describe la asimetría híbrida atendiendo a tres ingredientes:

- Unos efectos fiscales pretendidos por el contribuyente o los contribuyentes que crean la situación de asimetría híbrida
- Unos determinados medios para conseguir tales efectos.
- Unas circunstancias o condiciones en cuyo contexto operan esos medios.

La conjunción de esos tres ingredientes da lugar a una situación de asimetría híbrida, y el mandato normativo, regulado en los artículos 9, 9 bis y 9 ter de la directiva antiabuso, consiste, precisamente, en frustrar los efectos fiscales pretendidos.

Son efectos fiscales pretendidos por los contribuyentes creadores de la situación híbrida:

- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en dos o más contribuyentes residentes en jurisdicciones fiscales distintas (art 2.9.g))
- La deducción de un mismo gasto, pago o pérdida en un contribuyente sin la inclusión del correspondiente ingreso en otro contribuyente, cuando residan en jurisdicciones fiscales distintas (art 2.9. a),b),c),d), e), f)).
- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en el mismo contribuyente, ante dos o más jurisdicciones fiscales (art 9 ter)
- El aprovechamiento del mismo crédito fiscal por dos o más contribuyentes (art 9.6)
- La no tributación de una renta ante ninguna jurisdicción fiscal (art 9.5 y art 9 bis).

Son medios para conseguir los efectos precitados:

- Una entidad híbrida, esto es, aquella que frente a una jurisdicción fiscal es considerada contribuyente y frente a otra es considerada transparente, de modo que sus ingresos o gastos se consideren imputables a otros contribuyentes. (art 2.9 b), e) e i))
- Un instrumento financiero, cuyas rentas ordinarias o las derivadas de su transmisión sean calificadas de manera diferente por dos o más jurisdicciones fiscales (art 2.9 a) y j))
- Uno o varios establecimientos permanentes (art 2.9 c) o un establecimiento permanente no computado (art 2.9 d), f)
- La residencia fiscal doble o, incluso, plural.

Son circunstancias o condiciones en las cuales operan tales medios

- La relación de asociación entre los contribuyentes concernidos (art 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre casa central y establecimiento permanente (art 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre dos o más establecimientos permanentes (art 2.9, segundo párrafo, c.).
- La concurrencia del denominado acuerdo estructurado (art 2.9, segundo párrafo, c)

Como se ha indicado, la confluencia de efectos, medios, y circunstancias, es lo que determina la presencia de la asimetría híbrida. Si los efectos reputados perniciosos no se obtienen a través de los medios tipificados no habrá asimetría híbrida. Del mismo modo, aun cuando se presenten los efectos obtenidos a través de los medios tipificados, no habrá asimetría híbrida si estos no se despliegan en el marco de las circunstancias enunciadas.

Por ejemplo, una ventaja fiscal lograda mediante un instrumento financiero determinante de un gasto en una entidad que implica un ingreso en otra entidad que tributa débilmente, ya sea por razón de tipo de gravamen o de configuración de la base imponible o del disfrute de un incentivo fiscal, cae extramuros de la asimetría híbrida, por cuanto

no concurre la calificación distinta. Del mismo modo, la obtención de un ingreso cuyo gravamen se reserva, por convenio, al país de la fuente, tampoco determina la presencia de una asimetría híbrida.

En consecuencia, no toda doble deducción, ni toda deducción sin inclusión, determinan la concurrencia de asimetría híbrida, sin perjuicio de que tales operaciones puedan, y deban, ser regularizadas si las mismas fueren constitutivas de fraude o evasión fiscal.

Los efectos de las asimetrías híbridas requieren la presencia de dos contribuyentes, si se admite, a estos efectos, que el establecimiento permanente es un contribuyente, y se toma en cuenta, también a estos efectos, que la personación ante dos jurisdicciones fiscales engendra dos relaciones de imposición.

Por tanto, las operaciones que determinan en el mismo contribuyente la presencia de un ingreso que no tributa, o que lo hace débilmente, asociado con un gasto plenamente deducible, no determina la concurrencia de una asimetría híbrida, sin perjuicio de que tales operaciones puedan, y deban, ser regularizadas si las mismas fueren constitutivas de fraude o evasión fiscal

Las asimetrías híbridas requieren la presencia de dos, o más, jurisdicciones fiscales, incluso si se trata de las asimetrías que, más adelante, se denominan especiales.

La combinación de efectos y medios permite establecer la siguiente clasificación de las asimetrías:

- Asimetría de entidades híbridas: que da lugar a una doble deducción (art 2.9.g); que da lugar a una deducción sin inclusión (art 2.9.b y e).
- Asimetría de instrumento financiero: que da lugar a una deducción sin inclusión (art 2.9.a)
- Transferencias híbridas: que da lugar a una deducción sin inclusión; que da lugar a duplicidad de créditos fiscales (art 9.6)
- Asimetrías de establecimiento permanente híbrido; que da lugar a deducción sin inclusión a través de establecimiento permanente no computado (art 2.9.d); que da lugar a doble deducción (art 2.9.g); que da lugar a una deducción sin inclusión (art 2.9.c y f).
- Asimetrías de entidades con doble residencia (art 9 ter)
- Asimetrías híbridas invertidas, que dan lugar a deducción sin inclusión (art 2.9.b).

- Asimetría importada (art 2.9.b, en relación con el art 9.3).

Puede apreciarse que la clasificación precedente descansa en un ensamblaje de medios y efectos, siendo oportuno recordar que la asimetría híbrida solo tendrá lugar si aquellos se utilizan en el seno de las circunstancias, en el sentido anteriormente expuesto.

A las precedentes asimetrías híbridas deben añadirse las siguientes:

- Asimetrías híbridas de establecimiento permanente no computado (art 9.5)
- Asimetrías híbridas invertidas, que dan lugar a doble no inclusión (art 9 bis)
- Asimetrías relacionadas con la residencia fiscal (art 9.ter)

El mandato es la respuesta a los efectos que se pretenden derivar de la asimetría híbrida. El objeto y finalidad del mandato es, precisamente, frustrar tales efectos. Mas como quiera que los efectos se producen ante dos jurisdicciones fiscales, el mandato designa, además, a aquella que debe ejercitar la regularización.

En consecuencia, el mandato consta de dos elementos:

- El sustantivo, dirigido a frustrar los efectos inapropiados de la asimetría híbrida. Por tanto, podrá consistir en la no deducción de un gasto, pago o pérdida, o la inclusión de un ingreso, o el cómputo de una renta, o el rechazo de un crédito fiscal, o, en fin, la superación de la doble residencia
- El competencial, dirigido a identificar la jurisdicción fiscal competente para regularizar. La redacción original de la directiva antiabuso solamente contemplaba los efectos producidos en las jurisdicciones fiscales de los Estados miembros, pero la directiva antihíbridos también contempla los habidos en jurisdicciones fiscales de Estados terceros, lo que, como se verá, es relevante en orden a la designación de la jurisdicción fiscal competente.

El mandato se proyecta sobre la obligación tributaria del contribuyente afectado por la asimetría híbrida. Este contribuyente, lógicamente, ha de ser residente en algún Estado miembro de la Unión Europea, pero no es necesario que ese contribuyente haya aprovechado la ventaja fiscal inherente a la asimetría híbrida, basta con que haya participado en la configuración de la asimetría híbrida.

El mandato no descansa en un análisis sustantivo o de fondo para determinar la entidad en la que se ha de aplicar. El mandato busca, simplemente, frustrar el efecto

nocivo de la asimetría. Este enfoque, en plena sintonía con el informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS, no respeta plenamente las exigencias del principio de capacidad económica, y puede procurar perjuicios inmerecidos a los accionistas minoritarios.

La directiva antihíbridos no establece la forma en cómo debe cumplirse el mandato. Por tanto, los Estados miembros podrán escoger la que entiendan oportuna. Así, es concebible que el mandato se configure como una facultad regularizadora de las administraciones fiscales, pero también como una obligación a cargo de los contribuyentes sujeta a comprobación administrativa. No obstante, la naturaleza antiabuso de la norma, apunta, más bien, hacia la facultad regularizadora.

Es útil explicar el mandato siguiendo la estela de la clasificación de las asimetrías híbridas antes expuesta.

30. Derecho Tributario de la UE y Convenios de doble imposición internacional.

30.1. La Jurisprudencia del TJUE en la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

La jurisprudencia del TJUE en la fiscalidad directa resulta de gran relevancia para la fiscalidad internacional. En particular, su impacto se observa en operaciones que afecten a países de la UE, del EEE, a los países y territorios asociados del artículo 198 del TFUE o, eventualmente, a los Estados con los que se hayan celebrado los acuerdos de asociación previstos en el artículo 217 del TFUE.

La armonización fiscal en el ámbito de la imposición directa sigue sufriendo de una cierta ralentización, pese a los avances y últimos esfuerzos en el ámbito de las relaciones fiscales entre matriz-filial, reestructuraciones empresariales, fiscalidad del ahorro, intereses y cánones, cooperación administrativa, resolución de conflictos fiscales internacionales y lucha contra la planificación fiscal agresiva. En cuanto a la propuesta sobre una base imponible común consolidada en el IS supone un intento muy ambicioso, pero su resultado es incierto, que ha desembocado en la enésima iniciativa denominada BEFIT.

Frente a esta relativa parálisis normativa, el TJUE ha venido adoptando una postura agresiva frente a la imposición directa de los Estados miembros, apoyándose en los preceptos del TFUE que prohíben la discriminación y garantizan las libertades fun-

damentales (libertad de establecimiento y libre circulación de personas, capitales y mercancías).

Ante una restricción de tales libertades que pudiera resultar discriminatoria, el Tribunal procede a constatar la diferencia de trato, a examinar si las situaciones son comparables y a valorar si existe algún motivo razonable (*rule of reason*) que pudiera justificar la diferencia. Ahora bien, en muchas ocasiones el tribunal ha tendido a dar por supuesta la comparabilidad de las situaciones de residentes y no residentes y, aunque teóricamente admitía que ciertos motivos podrían avalar ciertas diferencias de trato, descarta que en el caso concreto tales diferencias estén justificadas. Esto ha generado un efecto expansivo sobre las libertades comunitarias, cuyas consecuencias no podían predecirse hace algunos años.

Frente a esta limitación de su soberanía fiscal los Estados miembros han reaccionado con presiones políticas, con la personación en los procedimientos ante el tribunal, etc. Como consecuencia de esta actitud, se observó una serie de sentencias que marcaron un cambio de tendencia, complaciente con los Estados miembros de un modo que no se apoya en argumentos muy consistentes [caso D (C-376/03), Schempp (C-403/03), Marks & Spencer (C-446/03), Scorpio (C-290/04), Kerckhaert-Morres (C-513/04), ACT Group Litigation(C-374/04)]. En ocasiones, como en Cadbury-Schwepps (C-196/04) o Denkavit international (C-170/05) parecían avanzar hacia una posición equilibrada y con fundamentos dogmáticos más sólidos. Sin embargo, el quiebro definitivo se produjo con las Sentencias Block (C-67/08), Damseaux (C-128/08) y, desde una perspectiva distinta, X-Holding (C-337/08), National Grid Indus (C-371/10) y N Luxembourg 1, X, C y Z Denmark, (asuntos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16).

En realidad la jurisprudencia nunca ha constituido una auténtica vía de armonización, pues el tribunal no formula auténticas reglas de aproximación de las legislaciones, ni es su función, sino que se limita a condenar las fórmulas que considera discriminatorias. Los Estados miembros disponen de dos vías para eliminar la discriminación: extender a los no residentes las «ventajas» previstas para los residentes, o bien endurecer las normas aplicables a sus residentes, como sucedió en Alemania tras la Sentencia Lankhorst-Hohorst (C-324/00).

Como es bien conocido, el principio de no discriminación en el ámbito comunitario adopta unos perfiles mucho más rígidos que los contemplados en los Convenios de doble imposición, pensemos en el tratamiento de los no residentes o en las respectivas cláusulas de no discriminación. Así pues, resulta necesario examinar el valor que el TJUE atribuye a dichos convenios y la posible incompatibilidad de sus preceptos con

el Derecho de la UE. Aunque la jurisprudencia no lo señale expresamente, se observa una cierta evolución, no carente de vacilaciones.

Aparentemente el hilo conductor radica en que los convenios se contemplan por el TJUE, como un elemento que:

- Permite determinar si una situación restringe [Saint Gobain (C-307/97), Georges Erny, C-172/11, Halley, C-132/10, apdo. 37], o no [Gilly (C-336/96)] las libertades comunitarias.

- Permite considerar como comparables situaciones que aparentemente no lo son [Asscher (C-107/94), Gerritse (C-234/01), CLT-UFA (C-253/03), ACT Group Litigation (C-374/04)] o viceversa [D (C-376/03)]. En ocasiones el Tribunal rechaza las alegaciones de los Estados miembros según las cuales la existencia de convenios convertía las situaciones en comparables (Santander Asset Management, C-338/11 a C-347/11, apdos. 33 y ss.) o eliminaba la restricción (Comisión v. Alemania, C-284/09, apdo. 70 y Comisión v. Finlandia, C-342/10, apdo. 34).

- El Tribunal precisa que "*a partir del momento en que un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al impuesto sobre la renta no sólo a las sociedades residentes sino también a las sociedades no residentes por las rentas que perciben de una sociedad residente, la situación de las mencionadas sociedades no residentes se asemeja a la de las sociedades residentes*" (Comisión v. Bélgica, C-387/11, apdo. 49).

- En ocasiones, la inexistencia de convenios con cláusulas de intercambio de información permite restringir las libertades para asegurar el control fiscal (Rimbaud, C□72/09 y, *obiter dicta*, Comisión v. España C-269/09, apdo. 24). Sin embargo, en otros casos el Tribunal no considera probado que tales restricciones estén justificadas (Santander Asset Management, C-338/11 a C-347/11, apdos. 54 y ss. y Comisión v. España, C-127/12, apdo. 83).

- El Tribunal también ha señalado que, en ocasiones, la existencia de un convenio impide aplicar el principio de coherencia como límite a las libertades comunitarias porque la «coherencia» ha quedado ya salvaguardada mediante el acuerdo internacional [Wielocks (C-80/94), X e Y-II (C-346/00), Ritter-Coulais (C-152/03)].

No obstante, hay casos en que las disposiciones del Convenio de doble imposición se consideran directamente contrarias a las libertades europeas. Así ha sucedido con De Groot (C-385/00) y –fuera del ámbito fiscal– con el grupo de Sentencias Open Skies (C-466-471/98), cuya doctrina parecía aplicarse a las cláusulas de limitación de beneficios, hasta que dicha posibilidad ha sido rechazada en el caso ACT Group Litigation (C-374-04). Por último, encontramos otro grupo de sentencias [Schumacker (C-279/93), Gilly (C-336/96), Gschwind (C-371/97)] que parece atribuir al Modelo de Convenio de la OCDE un cierto valor normativo asumido por el Derecho de la UE.

30.2. Los Convenios de doble imposición como fuente de principios jurídicos aplicables por el TJUE

En las sentencias dictadas por el TJUE se puede observar el uso de los Convenios de doble imposición en la resolución de los litigios, en ocasiones, como un principio, en otras como argumento de apoyo en la fundamentación. Pasemos a analizar estas distintas situaciones:

I. Como invocación *obiter dicta*: En algunas sentencias el TJUE ha invocado indirectamente los Convenios de doble imposición como fuente de principios jurídicos –respecto al reparto de competencias entre los Estados miembros– ante la falta de armonización comunitaria. En la mayoría de los casos se trata de una invocación genérica de la que el Tribunal se separa en el caso concreto [Avoir Fiscal (C-270/83); Schumacker (C-279/93); Lankhorst-Hohorst (C-324/2000)]. Sin embargo, en otros supuestos el tribunal se apoya sustancialmente en los principios del Derecho internacional plasmados en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de la OCDE para fundar su razonamiento.

II. Invocación para negar que se haya producido una lesión de las libertades fundamentales: Encontramos un buen ejemplo en el caso Gilly (C-336/96). La señora Gilly, de doble nacionalidad, francesa y alemana, residía en Francia, junto a su esposo, y trabajaba en una escuela pública en Alemania. Con arreglo al Convenio de doble imposición, su condición de funcionaria pública y su nacionalidad determinaban que el sueldo tributase en Alemania por obligación real y en Francia por obligación personal, con el inconveniente de que el convenio solo obligaba a aplicar en Francia una de las partes de cuota correspondiente a la renta obtenida en el extranjero (exención modificada), insuficiente para eliminar la doble imposición.

El Tribunal considera que la libertad de circulación de los trabajadores no se opone a las normas del CDI franco-alemán. Estas «*establecen un régimen tributario diferente, por una parte, para los trabajadores fronterizos según trabajen en el sector privado o en el sector público y, cuando trabajan en el sector público, según tengan o no la nacionalidad del Estado al que pertenece la Administración en la que prestan sus servicios (cursiva nuestra) y, por otra parte, para el personal docente según su estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no*».

Según añade el Tribunal, «no puede considerarse que las diferencias establecidas por tales disposiciones, aun cuando la relativa a las retribuciones públicas se base en la nacionalidad, constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 48 del tratado. Efectivamente, *al no existir medidas de unificación o de armonización a nivel comunitario, en particular al amparo del segundo guión del artículo 220 del tratado, dichas diferencias derivan de la competencia atribuida a las partes contratantes para fijar los criterios de reparto entre ellas de su poder tributario, con el fin de suprimir las dobles imposiciones» (cursiva nuestra)*.

Además, según la sentencia, «el artículo 48 del tratado debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de un mecanismo de deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero» como el establecido por el CDI franco-alemán. Pues «la única finalidad de semejante disposición es evitar que se graven los mismos rendimientos en cada uno de los dos Estados que son parte del Convenio. No es garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le someta en el otro. Pues bien, está acreditado que las consecuencias desfavorables que puede provocar, en determinadas situaciones, el mecanismo de la deducción por compensación de impuestos satisfechos en el extranjero, establecido mediante un Convenio bilateral y tal como se aplica en el marco del sistema fiscal del Estado de residencia, derivan principalmente de las disparidades entre los baremos impositivos de los Estados miembros de que se trata, cuya fijación es competencia de los Estados miembros al no existir una normativa comunitaria en la materia».

En definitiva, el Tribunal está admitiendo que, ante la falta de armonización comunitaria en determinado sector de la imposición directa, es el correspondiente Convenio de doble imposición internacional, la norma que determina libremente el reparto de competencias entre los Estados miembros. Las «desventajas» que deriven del convenio para determinadas personas –por ejemplo, en virtud de su nacionalidad– no se consideran restricciones discriminatorias, pues son un mero problema de «reparto» del poder tributario o, si se prefiere, un efecto reflejo de que el nivel impositivo de los diversos

Estados miembros no se encuentre armonizado.

Por otra parte, el Tribunal afirma que el antiguo artículo 220 del TCE (actualmente derogado por el Tratado de Lisboa) no tenía por objeto establecer una norma jurídica operativa como tal, sino que se limitaba a trazar el marco de una negociación que los Estados miembros entablarán entre sí «*en tanto sea necesario*». Por lo que se refiere a su segundo guion, se limitaba a señalar como objetivo de dicha negociación la posible supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad (apdo. 15).

Según el tribunal, «aun cuando la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad figura así entre los objetivos del tratado, del texto de esta disposición se desprende que esta no puede como tal conferir a los particulares unos derechos que estos puedan invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales» (apdo. 16). Por consiguiente –concluye la sentencia– el segundo guion del artículo 220 del tratado carece de efecto directo. Como hemos señalado, este objetivo expreso de supresión de la doble imposición ha desaparecido con el Tratado de Lisboa. Curiosamente, según se desprende de los antecedentes doctrinales, la desaparición no responde a la renuncia de alcanzar el objetivo, sino más bien a las reticencias de la Comisión ante un precepto que –paradójicamente– venía siendo invocado por los Estados miembros como un obstáculo a la competencia de las Instituciones comunitarias para la celebración de tratados internacionales en el ámbito fiscal.

En el caso Gschwid (C-391/97) se analiza la situación de un matrimonio holandés que residía en Holanda. La esposa obtenía rendimientos del trabajo en Holanda, mientras que el marido desarrollaba un trabajo en Alemania por el que obtenía el 58 por 100 de los rendimientos familiares. Con arreglo a la ley alemana el esposo tributaba en Alemania por obligación personal, pero sin poder acogerse al *splitting* por no obtener en Alemania el 90 por 100 de los ingresos globales.

La Comisión alegó la propia existencia del convenio como circunstancia que no justificaba la diferencia de trato: «puesto que el Estado de residencia, en este caso el Reino de los Países Bajos, ha renunciado, en virtud de un CDI, a gravar los rendimientos del trabajo del demandante del litigio principal, solo el Estado de empleo puede tomar en consideración la situación personal y familiar del demandante. Además, un sujeto pasivo solo optaría por el régimen de *splitting* en el Estado en el que se grave al cónyuge que obtiene los rendimientos más elevados, ya que solo de este modo dicho régimen permi- tiría disminuir la cuota del impuesto atenuando la progresividad del baremo. En consecuencia, la aplicación del *splitting* no podría conducir a una doble desgravación fiscal en consideración de la situación personal y familiar del sujeto pasivo,

a la vez, en el Estado de residencia y en el Estado de empleo. La Comisión añade que la situación controvertida en el litigio principal es objetivamente comparable a la de una pareja que reside en Alemania, cuando uno de los cónyuges obtiene, en otro Estado miembro, rendimientos del trabajo exentos del impuesto alemán en virtud de un CDI, a la que no obstante el legislador alemán concede el beneficio del *splitting*» (apdo. 18).

En cambio, el tribunal afirma que «la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el MCOCDE en materia de doble imposición, a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería» (apdo. 24). «Así es que, por lo que se refiere a una pareja casada que reside en los Países Bajos, cuando uno de los cónyuges trabaja en Alemania, si bien con arreglo al artículo 10, apartado 1, del Convenio, este último Estado es el único competente para gravar los rendimientos del trabajo obtenidos en su territorio, el Reino de los Países Bajos, como Estado de residencia, puede incluir en la base imponible, con arreglo al artículo 20, apartado 3, del Convenio, los ingresos imponibles en Alemania, deduciendo del impuesto así calculado la parte de este que corresponde a los ingresos imponibles en Alemania. A la inversa, con arreglo al artículo 20, apartado 2, del Convenio, si el Estado de residencia es la República Federal de Alemania, este calcula la cuota del impuesto que grava los ingresos imponibles en Alemania al tipo aplicable a la renta global del sujeto pasivo, excluyendo de la base de imposición los ingresos imponibles en los Países Bajos» (apdo. 25).

El Tribunal añade que «en el caso de autos, habida cuenta de que aproximadamente el 42 por 100 de los ingresos mundiales del matrimonio Gschwind se obtiene en su Estado de residencia, este puede tener en cuenta la situación personal y familiar del señor Gschwind según las modalidades establecidas en la legislación de este Estado, puesto que la base imponible en el mismo es suficiente para permitir que se tome en consideración» (apdo. 29). «En estas circunstancias, no se ha demostrado que, al aplicar disposiciones tributarias como las controvertidas en el litigio principal, una pareja casada no residente, de la que uno de los cónyuges trabaja en el Estado de imposición considerado y cuya situación personal y familiar puede ser tenida en cuenta por la Administración tributaria del Estado de residencia, debido a la existencia de una base imponible suficiente en este Estado, se halle en una situación comparable a la de una pareja casada residente, aun cuando uno de los cónyuges trabaje en otro Estado miembro» (apdo. 30).

En cuanto al argumento de la Comisión según el cual, a efectos de la verificación de los límites de ingresos, no es coherente tener en cuenta los rendimientos de ambos cón-

yuges ya que el método de *splitting* se aplica únicamente a los rendimientos del sujeto pasivo no residente, basta señalar que, aunque el sujeto pasivo del Estado de empleo sea el individuo y no la pareja, un método de cálculo del tipo de gravamen como el del *splitting* se basa, por naturaleza, en la consideración de los ingresos de cada uno de los cónyuges (apdo. 31).

A nuestro juicio, el Tribunal no responde adecuadamente al argumento de la Comisión: el criterio de reparto de competencias previsto en el convenio hace imposible que el Estado de residencia utilice un método semejante al *splitting* para tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente, por lo que este queda en peor situación que un residente en Alemania casado con un no residente en las mismas circunstancias económicas. Cuestión distinta es que este tipo de «discriminaciones» sea imposible de resolver adecuadamente sin medidas armonizadoras que aproximen las legislaciones de los Estados miembros en cuanto al tratamiento fiscal de las circunstancias personales y familiares.

III. Invocación para negar que se justifique una restricción de las libertades fundamentales. La línea argumental de Wielocks (C-80/1994, 11 de agosto de 1995) se asemeja a la utilizada en Gilly y en Gschwind, aunque el tribunal llegue a conclusiones muy distintas: el principio de reciprocidad previsto en los tratados impide que los Estados miembros aleguen la «coherencia fiscal» de sus sistemas tributarios para justificar una restricción de las libertades comunitarias, puesto que la exigencia de coherencia se agota en los términos pactados por los propios Estados en el CDI.

Según el Tribunal, «como resultado de los CDI que, como el anteriormente mencionado, siguen el Modelo del Convenio tipo de la OCDE, el Estado grava todas las pensiones percibidas por los residentes en su territorio, sea cual sea el Estado donde se hayan abonado las cotizaciones, pero, por el contrario, renuncia a gravar las pensiones percibidas en el extranjero, aunque se deriven de cotizaciones abonadas en su territorio, que ha considerado deducibles. Por tanto, la coherencia fiscal no se establece en relación con una misma persona, mediante una rigurosa correlación entre el carácter deducible de las cotizaciones y la imposición de las pensiones, sino que se desplaza a otra esfera, la de la reciprocidad de las normas aplicables en los Estados contratantes (apdo. 24). Por estar garantizada la coherencia fiscal sobre la base de un Convenio bilateral celebrado con otro Estado miembro, dicho principio no puede invocarse para justificar la denegación de una deducción como la que es objeto de debate» (apdo. 25).

A juicio del Tribunal, el convenio es la norma que garantiza una «coherencia fiscal» basada en la reciprocidad, de modo que no puede alegarse una «coherencia fiscal

de hecho» (la justificación de que las cotizaciones extranjeras no sean deducibles está en la falta de gravamen de las correspondientes pensiones). En definitiva, el Convenio parece invocarse como fuente de principios aplicables por el tribunal. Sin embargo, se trata más bien de un dato de hecho que permite tener en cuenta cuál es el diseño de la fiscalidad internacional que ha trazado cada uno de los Estados contratantes, para delimitar así las fronteras de su «coherencia fiscal». Este es el camino que sigue el Tribunal, con diversos matices, en X e Y-II (C-346/2000) y Ritter-Coulais (C-152/2003

Sin embargo, tener en cuenta la «coherencia» interna del convenio es un camino peligroso, pues, en último término implicaría que la reciprocidad del convenio podría tomarse como una causa de justificación de los tratamientos discriminatorios –lo que venía siendo rechazado por el tribunal, desde avoir fiscal (C-270/1983)– o bien entender que el equilibrio del convenio en su conjunto hace que las situaciones por él cubiertas no sean comparables con las de otros sujetos. Esta última ha sido la polémica conclusión a que ha llegado el tribunal en el caso D para negar la existencia de una cláusula de nación más favorecida, reiterada después, con matices, en ACT Group Litigation (C-374/2004).

IV. La invocación de los convenios "interesada". Da la impresión de que la jurisprudencia comunitaria invoca los CDI (o, alternativamente, rehúye analizar sus consecuencias) de modo «interesado» para llegar a un resultado querido de antemano. En Wielocks (C-80/1994) se trataba de «neutralizar» el principio de coherencia como construcción jurisprudencial, limitando así los «excesos» de Bachmann (C-200/1990), que permitía restringir las libertades comunitarias para salvaguardar los sistemas tributarios nacionales. En Gilly (C-336/1996) se observa una reacción contraria, que pretende matizar las consecuencias para los Estados miembros derivadas de la decidida defensa de las libertades comunitarias por la doctrina Schumacker (C-279/1993). Lo mismo sucede con el caso D, que –sin admitir un cambio de doctrina– parece querer reparar los inconvenientes de un caso muy semejante –Wallentin (C-169/2003)– que el Abogado General Ruiz-Jarabo invocaba como claro precedente.

V. Contradicción con la jurisprudencia «tradicional». La argumentación del Tribunal en algunas de estas sentencias parece estar en contradicción con la doctrina formulada en la sentencia Avoir Fiscal (Comisión *v.* Francia, 270/1983). En tal ocasión el Tribunal afirmó que los derechos correspondientes a la libertad de establecimiento (antiguo art. 52) «son incondicionales y un Estado miembro no puede subordinar su aplicación al contenido de un tratado con otro Estado miembro. De modo particular, tal artículo no permite que dichos derechos se sometan a la condición de reciprocidad

exigida con el fin de obtener ventajas semejantes en otro Estado miembro» (apdo. 26). El tribunal también señaló que la falta de armonización fiscal no justifica la diferencia de trato (apdo. 23).

Los razonamientos de Avoir Fiscal se encuentran en otras sentencias. Así, aunque en Schumacker se señala *obiter dicta* que «la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, el MCOCDE ([...] versión de 29 de abril de 2000), a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería» (apdo. 45). Por consiguiente, en principio, las situaciones de residentes y no residentes no serían comparables. Sin embargo, en el caso concreto el tribunal considera que las situaciones son comparables –es decir, ignora los principios del Derecho convencional– y concluye que la diferencia de trato resulta inadmisible.

Resulta especialmente significativo el caso De Groot (C-385/2000). El Tribunal reconoce que «el Derecho tributario internacional, y concretamente el MCOCDE en materia de doble imposición, admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al contribuyente de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar», pues «es el lugar donde más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de este tipo de contribuyentes, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate» (apdo. 98).

También admite que «el Estado de residencia puede verse liberado, mediante un convenio, de su obligación de tomar en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en el extranjero» (apdo. 99), pero concluye que «los mecanismos utilizados para eliminar la doble imposición o los sistemas tributarios nacionales que la eliminan o la atenúan deben garantizar a los contribuyentes de los Estados considerados que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados se hayan repartido entre ellos tal obligación, ya que en caso contrario se crearía una desigualdad de trato incompatible con las disposiciones del tratado sobre la libre circulación de los trabajadores, que no se debería en modo alguno a las disparidades existentes entre las legislaciones tributarias nacionales» (apdo. 101). La consecuencia de *De Groot* es que el Estado de la residencia tiene la obligación de soportar íntegramente la

deducción de las pensiones por alimentos pagadas en otros Estados miembros sin que la reciprocidad del convenio le permita eludir esta obligación. Esta conclusión ha sido reiterada en el caso *Becker* C-168/11, apdos. 46 y ss.

La doctrina ha entendido que el sometimiento a los criterios internacionalmente aceptados que se reflejan en el Modelo de Convenio de la OCDE basta para garantizar que no se quebrantan las libertades comunitarias. Así, mientras que en Gilly el convenio responde al modelo y es confirmado por el Tribunal, en De Groot se utiliza una cláusula ajena al modelo y el Tribunal entiende que se quebrantan las libertades comunitarias.

Sin embargo, el Tribunal tampoco es consistente en esta línea. La Sentencia Bouanich (C-265/2004) puso de relieve que no sucede necesariamente así en un caso relativo a determinadas medidas para evitar la elusión. Se trata de un planteamiento que ya se apuntaba muy tímidamente en Lankhorst-Hohorst (C-324/2000), pues aunque el tribunal invocó el artículo 9 del MCOCDE como posible apoyo para el establecimiento de cláusulas antiabuso frente a empresas asociadas, esto no le impidió considerar que la norma alemana de subcapitalización resultaba contraria al ordenamiento comunitario.

Estas aparentes contradicciones pueden interpretarse de modos diversos. Por una parte, cabría pensar que en el ámbito de la mera distribución del poder tributario –Gilly, Geschwind– la propia naturaleza de las cosas excluye un conflicto con el Derecho de la UE, a diferencia de lo que sucede con las normas sobre ejecución del poder tributario, como pueden ser las que definen una cláusula antiabuso.

Otra explicación estaría en entender que el Tribunal realiza una ponderación interna de bienes jurídicos, que, sin embargo, por razones pragmáticas no se expresa en sus sentencias. Según esta tesis el Tribunal se muestra reacio a declarar contrario al Derecho de la UE un precepto inspirado en el Modelo de Convenio, porque ello afectaría a la generalidad de los convenios firmados por los Estados miembros, causando una situación más perniciosa para el mercado interior. Es muy probable que el TJUE tenga en cuenta esta consideración, pero en la medida en que no se refleja expresamente en las sentencias, el argumento de la ponderación de bienes jurídicos –control de proporcionalidad– corre el riesgo de diluirse en una valoración política que no debería hacer el Tribunal.

A nuestro juicio, los convenios solo han sido invocados como fuente de principios jurídicos aplicables por el Tribunal como argumento colateral (Avoir Fiscal, Schumacker, De Groot), aunque a veces las sentencias se hayan apoyado en estos vagos argumentos para encubrir un fallo contradictorio con la jurisprudencia anterior sin admitir expresa- mente un cambio de criterio.

30.3. Los Convenios para evitar la doble imposición internacional como elemento para analizar la situación controvertida

I. Como elemento para determinar si existe una restricción de las libertades. En la mayoría de las sentencias, los convenios se utilizan como elemento para determinar si existe una situación que restringe las libertades europeas. Esto sucede si el convenio prevé eliminar la doble imposición de las sociedades residentes y no de los establecimientos permanentes en el Estado miembro contratante con un tercer Estado. Se trata del asunto Saint Gobain (C-307/1997). Como el Tribunal da por supuesto, que la situación de una sociedad residente y un establecimiento permanente es plenamente comparable, concluye que la diferencia de trato constituye una restricción contraria a la libertad de establecimiento. El principio de reciprocidad, que se incluye en los Convenios de doble imposición internacional, no puede justificar la diferencia de trato. Ahora bien, esto no supone que el convenio sea contrario a las libertades europeas, pues este no impide que se aplique el mismo trato a los establecimientos permanentes de otros Estados miembros.

Según señala la sentencia, «el Gobierno alemán invocó (...) el hecho de que la celebración de convenios bilaterales con un país tercero no forma parte del ámbito de competencia comunitario. En su opinión, la tributación de las rentas y de los beneficios es competencia de los Estados miembros, que gozan por lo tanto de libertad para celebrar con países terceros convenios bilaterales en materia de doble imposición. Al no existir armonización comunitaria en este ámbito, la cuestión de si procede, en materia de dividendos, conceder a EP el *internationales Schachtelprivileg* en el marco de un convenio fiscal celebrado con un país tercero no depende del Derecho comunitario. Extender las ventajas fiscales previstas en los convenios celebrados con países terceros a otras situaciones no es compatible con el reparto de competencias que se deriva del Derecho comunitario» (apdo. 55).

El Tribunal entiende que «al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, en particular al amparo del artículo 220, segundo guion, del TCE [actualmente derogado], los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para

fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (véase, en este sentido, la Sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/1996, Rec. p. I-2793, apdos. 24 y 30)» (apdo. 57). «Por lo que se refiere al ejercicio del poder tributario repartido de esta manera, los Estados miembros no pueden, sin embargo, dejar de cumplir las normas comunitarias. En efecto, de la jurisprudencia reiterada del tribunal de justicia se desprende que, si bien es cierto que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (véase la sentencia ICI, antes citada, apartado 19, y la jurisprudencia citada)» (apdo. 58).

«En el presente caso –concluye el tribunal– al tratarse de un CDI celebrado entre un Estado miembro y un país tercero, el principio del trato nacional impone al Estado miembro parte en dicho convenio conceder a los EP de sociedades no residentes, en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, las ventajas previstas en el convenio» (apdo. 59). «Como señaló el Abogado General en el punto 81 de sus conclusiones, las obligaciones que el Derecho comunitario impone a la República Federal de Alemania en absoluto ponen en peligro aquellas que resultan de sus compromisos con los EEUU de América o la Confederación Suiza. El equilibrio y la reciprocidad de los convenios celebrados por la República Federal de Alemania con estos dos países no se verían afectados por una extensión, decidida de forma unilateral por la República Federal de Alemania, de los beneficiarios, en Alemania, de la ventaja fiscal prevista en dichos convenios, en este caso el *internationales Schachtel-privileg* en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya que tal extensión en modo alguno menoscabaría los derechos de los países terceros parte en los convenios, y no les impondría ninguna nueva obligación» (apdo. 60).

Pese a lo que parecían sugerir los *casos D* (C-376/2003) y *Marks & Spencer* (C-446/2003), el Tribunal ha mantenido una doctrina semejante a Saint-Gobain en la Sentencia *CLT- UFA* (C-253/2003). En efecto, en ella se afirma la imposibilidad de establecer una discriminación favorable a las filiales en perjuicio de los establecimientos permanentes: «los artículos 52 y 58 del tratado se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé, para las sucursales de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, un tipo impositivo sobre los beneficios superior al aplicable a los beneficios de las filiales de sociedades de esta índole en el caso de distribución íntegra de estos últimos a la sociedad matriz». De todos modos existe una importante diferencia con Saint-Gobain: si en aquel caso el convenio era la ocasión del trato discriminatorio, en CLT-UFA el convenio pone de relieve el carácter

comparable de las filiales y establecimientos permanentes en Luxemburgo de las sociedades alemanas: «tanto los beneficios que una sociedad luxemburguesa percibe de una sucursal alemana como los que percibe de una filial alemana están exentos del IS luxemburgués», de modo que el tipo reducido que Alemania concede a las filiales no se justifica para paliar la doble imposición.

En Futura (C-250/1995) el Convenio entre Francia y Luxemburgo contemplaba que los establecimientos permanentes en Luxemburgo de las sociedades francesas podían practicar la compensación de pérdidas en los mismos términos que las sociedades residentes en Luxemburgo. Ahora bien, puesto que a éstas se les exige la llevanza de su propia contabilidad (obligación a la que no están sujetos los EP, salvo que deseen compensar pérdidas de ejercicios anteriores) se produce una restricción de las libertades comunitarias (las sociedades luxemburguesas pueden compensar pérdidas con una sola contabilidad mientras que las sociedades francesas con establecimiento permanente en Luxemburgo se ven obligadas a llevar dos contabilidades). En este caso, el tratado no impide la restricción «discriminatoria» (en un sentido «global»).

Sin embargo, en otras sentencias el Tribunal no realiza el mismo análisis global. Así, en *AMID* (C-141/1999, 14 de diciembre de 2000), el tribunal estima contrario a la libertad de establecimiento que las pérdidas de una sociedad residente en Bélgica no puedan compensarse con los beneficios del establecimiento permanente en Luxemburgo, pese a que se encuentran exentos en Bélgica con arreglo al Convenio de doble imposición. A juicio del tribunal, «una sociedad belga que, sin tener establecimientos fuera de Bélgica, incurre en pérdidas en un ejercicio determinado está, a los efectos de su imposición, en una situación comparable a la de una sociedad belga que, teniendo un establecimiento en Luxemburgo, sufre pérdidas en Bélgica y efectúa beneficios en Luxemburgo en ese mismo ejercicio» (apdo. 29). En la medida en que no ha quedado probada la diferencia de situación objetiva, no cabe admitir una diferencia de trato en cuanto a la deducción de las pérdidas al calcular los ingresos imponibles de las sociedades (apdo. 30)». El Tribunal argumenta de modo semejante en *Commerzbank* (C-330/1991, 13 de julio de 1993).

Encontramos otro ejemplo en la Sentencia *Lankhorst-Hohorst* (C-324/2000). Esta analiza la norma alemana antisubcapitalización que –en líneas generales– solo resultaba aplicable a los préstamos procedentes de sociedades extranjeras. Como hemos anticipado, el tribunal rechaza el argumento de los Gobiernos alemán y del Reino Unido basado en la «coherencia fiscal» y para el que se invocaba, como argumento adicional, el artículo 9 del MCOCDE «al establecer la inclusión de beneficios a efectos fiscales

cuando se celebren transacciones entre empresas asociadas en condiciones distintas de las del mercado».

En cambio –a diferencia de lo que sucede en Futura– el tribunal no examina en profundidad si la situación global derivada del convenio y de las legislaciones de ambos países implicaba una discriminación. En concreto, hubiera resultado interesante que el tribunal contemplara si se producía una discriminación en el caso de que el convenio garantizara que los intereses recalificados como dividendos en Alemania serían tratados también como dividendos en Holanda, aplicándose las medidas previstas en el propio Convenio de doble imposición internacional. Es más, hubiera sido clarificador que el tribunal hubiese examinado a fondo si la situación global del grupo Lankhorst-Hohorst resulta comparable a la situación paralela de un grupo de sociedades residentes en Alemania.

En otras sentencias el Tribunal admite que los preceptos del Convenio de doble imposición pueden eliminar las restricciones a las libertades europeas [ACT *Group Litigation* (C-375/2004), *Amurta* (C-379/2005) y *Comisión contra Italia* (C-540/2007)].

También la Sentencia *Truck Center* (C-282/2007), con una argumentación quizá no muy sólida, menciona los convenios como un elemento más para concluir que las situaciones relevantes no son comparables.

II. Como elemento para determinar si existe discriminación. En otras ocasiones, el tribunal acude a los convenios para comprobar si dos situaciones son comparables (es decir, si la restricción de las libertades resulta discriminatoria). Así, las Sentencias *Asscher* (C-21/1994) y *Gerritse* (C-234/2001) concluyen que las situaciones de un residente y un no residente son comparables a efectos de la aplicación de la tarifa progresiva en el país de la fuente siempre que el Convenio de doble imposición garantice la progresividad en el Estado de residencia. A juicio del TJUE, esto sucede cuando el convenio contempla un mecanismo equivalente a la exención con progresividad.

El TJUE utiliza un argumento semejante en CLT-UFA (C-253/2003): la situación de las filiales y establecimientos permanentes en Alemania de sociedades luxemburguesas es plenamente comparable porque en ambos casos están exentos los beneficios de origen alemán que perciba la sociedad luxemburguesa.

En *Asscher* se afirma que «la diferencia de trato estriba en el hecho de que se aplica un tipo de gravamen del 25 por 100 sobre el primer tramo a los no residentes que obtienen en los Países Bajos menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales, mientras que a los residentes en los Países Bajos que ejercen la misma actividad económica se les aplica, un tipo de gravamen del 13 por 100 sobre el primer tramo impositivo aunque

obtengan en dicho país menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales» (apdo. 45). «Según el Gobierno neerlandés, el objetivo del tipo de gravamen superior es compensar la aplicación de la progresividad del impuesto a la que escapan determinados no residentes a causa de su obligación fiscal limitada a los rendimientos percibidos en los Países Bajos» (apdo. 46).

«A este respecto –prosigue la sentencia– debe precisarse que, en aplicación del punto 1 del apartado 2 del artículo 24 del Convenio, que sigue el modelo de los apartados 1 y 3 del artículo 23A del Convenio tipo de la OCDE (método de exención con reserva de progresividad), los ingresos obtenidos en el Estado en que el sujeto pasivo ejerce su actividad económica sin ser residente solo puede someterse a gravamen en este Estado, y quedan exentos en el Estado de residencia. No obstante, este último sigue teniendo la posibilidad de computarlos para calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo, con el fin de aplicar la regla de progresividad» (apdo. 47).

«Por consiguiente, en las circunstancias del caso de autos, el hecho de ser no residente no permite eludir la aplicación de la regla de progresividad. Los dos grupos de sujetos pasivos están por tanto en una situación comparable res- pecto a dicha regla.» (apdo. 48).

«En tales circunstancias –concluye el tribunal– el hecho de aplicar a de- terminados no residentes un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el artículo 52 del tratado.»

En *Gerritse* (C-234/2001), el TJUE enjuicia «la aplicación de un tipo impositivo a tanto alzado del 25 por 100 a los no residentes, mientras que los residentes están suje- tos a una escala de gravamen progresiva, es necesario precisar que, como ha señalado la Comisión, los Países Bajos, en cuanto Estado de residencia, incluyen en la base imponible, de conformidad con la norma de progresividad, los rendimientos cuya imposición compete a Alemania. No obstante, tienen en cuenta el impuesto recaudado en Alemania, al deducir del impuesto neerlandés una fracción que corresponde a la relación entre los rendimientos gravados en Alemania y la renta mundial» (apdo. 53).

«Esto significa que, en lo que atañe a la norma de progresividad, los no residentes y los residentes se encuentran en una situación comparable, de modo que la aplicación a los primeros de un tipo de gravamen del impuesto sobre la renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el Derecho comunitario, en particular, por el artículo 60 del tratado (véase, por analogía, la Sentencia Asscher, apdo. 49).» (apdo. 54).

Pensamos que esta argumentación no es del todo convincente, pues los métodos de exención con progresividad –u otros equivalentes– solo garantizan la progresividad para la renta obtenida en el Estado de residencia. La renta obtenida en el Estado de la fuente no se somete a la tributación progresiva, aunque incida sobre la tributación progresiva del resto de la renta.

Resulta curioso que en algún caso aislado en el que el tribunal rechaza la comparabilidad de las situaciones (*Gschwind* C-391/1997) haya eludido abordar a fondo los argumentos de la Comisión que basaban dicha comparabilidad en las consecuencias del convenio.

No obstante, en el caso el Tribunal señala que "la denegación de la devolución pecuniaria y la diferencia de tratamiento que ello supone se explican por una diferencia objetiva de la situación. Efectivamente, por lo que respecta a la devolución pecuniaria del impuesto abonado por la sociedad que distribuye los dividendos, que es lo solicitado por Kronos, las sociedades que perciben dividendos de origen extranjero no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades que perciben dividendos de origen nacional" (apdo. 81). "La diferencia que existe entre ambas situaciones estriba, en primer lugar, en que, como consecuencia de la firma de Convenios de doble imposición con otros Estados miembros y terceros Estados, la República Federal de Alemania ha renunciado a ejercer su potestad tributaria sobre los dividendos distribuidos por sociedades que residen en dichos Estados" (apdo. 82). "El Tribunal de Justicia tiene ya declarado que la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 63 TFUE, apartado 1, no puede tener como consecuencia obligar a los Estados miembros a ir más allá de la anulación del impuesto nacional sobre la renta que debe abonar el accionista en concepto de los dividendos de origen extranjero percibidos, y a devolver un importe que tiene su origen en el sistema fiscal de otro Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, (apdo. 52), para no restringir la autonomía fiscal del primer Estado miembro mediante el ejercicio de la potestad fiscal del otro Estado miembro (véase, en particular, la sentencia Meilicke y otros, C-262/09, apdo 33 y jurisprudencia citada)" (apdo. 83).

En las sentencias *Verest y Gerards* (C-489/13), el Tribunal considera que "El artículo 63 TFUE (libre circulación de capitales) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en la medida en que puede dar lugar, al aplicar una cláusula de progresividad incluida en un Convenio para evitar la doble imposición, a un tipo de gravamen sobre la renta más elevado por el sólo hecho de que el método de determinación de los rendi-

mientos de los bienes inmuebles provoca que los procedentes de bienes inmuebles no arrendados situados en otro Estado miembro se evalúen por un importe superior a los procedentes de bienes de ese tipo situados en el primer Estado miembro. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal es el efecto de la normativa controvertida en el litigio principal" (fallo).

30.4. La lesión de las libertades fundamentales por los preceptos del Convenio de doble imposición internacional.

I. Protección de algunos convenios mediante la cláusula de salvaguardia

El artículo 351 TFUE establece una cláusula de salvaguardia o de «intangibilidad» de los tratados celebrados por los Estados miembros antes de la entrada en vigor del TCE. Se trata de un precepto basado en los principios del Derecho internacional, que salvaguarda los compromisos previos con países terceros.

Según esta norma, «las disposiciones del presente tratado no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados con anterioridad al 1 de enero de 1958 o para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra» (apdo. 1.º). «En la medida en que tales convenios sean incompatibles con el presente tratado, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. En caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común» (apdo. 2.º). «En la aplicación de los convenios mencionados en el párrafo primero, los Estados miembros tendrán en cuenta el hecho de que las ventajas concedidas en el presente tratado por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de la Comunidad y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias en favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros» (apdo. 3.º).

El artículo 351 ofrece un cierto «blindaje» a los convenios internacionales que puedan entrar en colisión con las libertades fundamentales –u otros preceptos comunitarios– pero de forma limitada:

- Se refiere tan solo a los convenios celebrados antes de la creación de la Comunidad (o antes de su adhesión para los ulteriores Estados miembros).
- Aunque la letra del texto no lo mencione expresamente, el precepto solo se entiende aplicable cuando el convenio genere obligaciones ante un país tercero y no excluye la obligación de que «el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado», incluyendo la renegociación o denuncia del convenio.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el artículo 351 solo protege los intereses de los países terceros. De este modo, los Estados miembros no pueden invocar un Convenio de doble imposición anterior a su incorporación a la Comunidad para restringir las libertades fundamentales de los ciudadanos o empresas comunitarias. Como recordó el Abogado General Darmon en sus Conclusiones al asunto Saint-Gobain, el TJUE dedujo del [antiguo] artículo 234 del tratado que, desde el momento en que no se afecta a los derechos de Estados terceros, los convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del tratado entre estos y los Estados miembros no pueden invocarse con el fin de justificar restricciones en el comercio intracomunitario. Asimismo –continúan las conclusiones– un Convenio celebrado con un Estado tercero por un Estado miembro con anterioridad a su adhesión a la Comunidad no puede invocarse para justificar restricciones de la libertad de establecimiento entre Estados miembros» (apdo. 22). Debe recordarse que en el asunto Saint Gobain Alemania invocaba el Convenio de doble imposición con Estados Unidos de Norteamérica de 22 de julio de 1954 (anterior, por tanto, a la creación de la CEE, aunque en algún punto se hubieran producido modificaciones con posterioridad).

La protección del artículo 351 tampoco se extiende a los preceptos de un Convenio modificados tras la incorporación de un Estado miembro a la Unión Europea. Además, en la medida en que los preceptos que no se hayan modificado literalmente sean en realidad fruto de un nuevo acuerdo de voluntades de los Estados –posterior a la incorporación a la UE– quedarían excluidos de la protección del artículo 351.

II. ¿Es posible la lesión de las libertades fundamentales por los convenios?

La doctrina ha puesto de relieve la posible contradicción con el Derecho de la Unión Europea de aquellos preceptos de los convenios que limiten las libertades fundamentales. Sin embargo, la jurisprudencia no se ha decidido a dar este paso. Algunas Sen-

tencias como Kerckhaert-Morres (C-513/2004) y Columbus Container (C-298/2005) apuntaban una solución negativa eludiendo el núcleo central de la cuestión. Más tarde, la Sentencia Block afirma tajantemente la compatibilidad con el Derecho de la UE de una situación de doble imposición en el gravamen sobre sucesiones que deriva de los diversos puntos de conexión en el Estado de residencia del heredero (Alemania) y aquel otro en cuyas instituciones financieras se encontraban las cuentas bancarias del causante (España).

Aunque el Tribunal reconoce el serio perjuicio que sufre la heredera, considera que «esta desventaja fiscal se deriva del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros de que se trata de su potestad tributaria, que se caracteriza por el hecho de que uno de ellos, en concreto, la República Federal de Alemania, opta por someter los créditos de capital al impuesto de sucesiones alemán cuando el acreedor reside en dicho Estado miembro, mientras que el otro Estado miembro, a saber, el Reino de España, opta por someter ese tipo de créditos al impuesto de sucesiones español cuando el deudor está establecido en dicho Estado miembro. «Debe señalarse, a este respecto, que los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el artículo 293 CE, sirven para eliminar o atenuar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales evocada en el apartado anterior (Sentencias Kerckhaert y Morres, apartado 21, y Columbus Container Services, apartado 44)» (apdo. 29).

«Ahora bien, el Derecho comunitario, en su estado actual y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la CE. Exceptuando la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición (véanse las Sentencias, antes citadas, Kerckhaert y Morres, apartado 22, y Columbus Container Services, apartado 45)» (apdo. 30).

«De ello se deduce que, en el estado actual del Derecho comunitario, los Estados

miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside el heredero (véase, en este sentido, la Sentencia Columbus Container Services, antes citada, apartado 51)» (apdo. 31).

A nuestro entender, esta línea jurisprudencial –consolidada en Damsaux– no parece muy acorde con algunos principios. Es cierto que los tratados de la UE no recogen criterios de distribución de competencias fiscales entre los Estados miembros y que las normas alemanas y españolas aplicables al caso no pueden considerarse discriminatorias si se contemplan aisladamente. Al mismo tiempo resulta patente la discriminación –plasmada en una restricción de la libre circulación de capitales– que sufre el contribuyente como consecuencia del carácter transfronterizo de la situación gravada. Por ello deberían distinguirse dos cuestiones: por un lado el tribunal debería reconocer el quebrantamiento del Derecho comunitario y, por otro, otorgar libertad a los Estados miembros para negociar, en un plazo razonable una modificación normativa que elimine la discriminación.

Por otra parte, debe advertirse cierta incoherencia entre esta jurisprudencia y las sentencias que admiten el reparto equilibrado del poder tributario (*balanced allocation of taxing rights*) entre los Estados miembros como causa de justificación de ciertas restricciones a las libertades europeas [Marks & Spencer (C-446/2003), Oy AA (C-231/2005), Lidl Belgium (C-414/2006), Rewe Zentralfinanz (C-347/2004), Thin Cap (C-524/2004), Aberdeen (C-303/2007), Glaxo Wellcome (C-182/08), SGI (C-311/2008), X-Holding (C-337/2008) y National Grid Indus (C-371/2010)]. Sensu contrario, si el reparto equilibrado permite restringir las libertades, la duplicidad injustificada de gravamen debería considerarse inadmisible.

En el caso Block (C-67/2008) el perjuicio para el contribuyente no venía dado por una deficiencia en el convenio, sino por la ausencia de convenio. En Damseaux (C-128/2008) el Tribunal da un paso más y concluye que «en la medida en que el Derecho de la UE, en su estado actual y en una situación como la del litigio principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de dobles imposiciones dentro de la Comunidad, el artículo 56 del CE no se opone a un convenio fiscal bilateral, como el de que se trata

en el litigio principal, en virtud del cual los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser gravados en ambos Estados miembros, y que no prevé que se establezca, a cargo del Estado miembro de residencia del accionista, una obligación incondicional de evitar la doble imposición jurídica que de ello resulte».

Los aspectos esenciales de la doctrina que admite la doble imposición se reiteran en Haribo y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08 apdo. 171.

Ante esta situación, debe valorarse muy positivamente que el Tribunal recuerde, en las sentencias más recientes, que "aunque los Estados miembros tienen la libertad, en el marco de los convenios bilaterales cuyo objeto es evitar la doble imposición, de fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal ese reparto de la competencia fiscal no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado. En efecto, por lo que respecta al ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los Estados miembros están obligados a ajustarse a las normas de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartados 93 y 94; de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, apartados 49 y 50, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, apartados 41 y 42)" (Bouanich, C-375/12, apdo. 84; en parecidos términos Im). La Sentencia concluye que "Los artículos 49 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE [libertad de establecimiento y libre circulación de capitales] deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro en virtud de la cual, cuando un residente de ese Estado miembro, accionista de una sociedad establecida en otro Estado miembro, percibe dividendos gravados en los dos Estados y la doble imposición se regula mediante la imputación en el Estado de residencia de un crédito fiscal de importe igual al del impuesto pagado en el Estado de la sociedad que los distribuye, un mecanismo de limitación de diversos impuestos directos a un determinado porcentaje máximo de los rendimientos percibidos durante un año no tiene en cuenta el impuesto pagado en el Estado de la sociedad distribuidora o sólo lo hace parcialmente".

En parecidos términos –el reparto de las potestades tributarias en los convenios no justifica el quebrantamiento de las libertades- se pronuncia Imfeld, C-303-12, según la cual "el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de la normativa fiscal de un Estado miembro, como la discutida en el contencioso principal, cuyo efecto es privar a una pareja residente en ese Estado, y que percibe

rendimientos a la vez en dicho Estado y en otro Estado miembro, del beneficio efectivo de una ventaja fiscal determinada, a causa de sus modalidades de imputación, siendo así que esa pareja se habría beneficiado de ella si el cónyuge que obtiene mayores rendimientos no percibiera la totalidad de éstos en otro Estado miembro".

También debemos valorar positivamente la argumentación del Tribunal en Comisión v. Bélgica C-296/12: "cuando un contribuyente, que ha suscrito un contrato de ahorro-pensión con una entidad financiera establecida en Bélgica, disfruta de una reducción impositiva sobre las aportaciones pagadas en el marco de dicho ahorro-pensión y, posteriormente, antes del devengo de las rentas de éste, traslada su residencia a otro Estado miembro, el Reino de Bélgica queda privado de la posibilidad de gravar dichas rentas, al menos cuando ha firmado un convenio para evitar la doble imposición con el Estado miembro al que el interesado haya trasladado su residencia que establezca que las pensiones y las demás remuneraciones similares sólo se gravan en el Estado de residencia del beneficiario de las mismas (véase, en ese sentido, la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 72)" (apdo 38).

Por el contrario –prosigue el Tribunal- el hecho de abrir un ahorro-pensión en una entidad financiera establecida en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica no es suficiente, en sí mismo, para menoscabar la coherencia del régimen controvertido. En efecto, nada impide a dicho Estado miembro ejercer su potestad tributaria sobre rentas procedentes del ahorro-pensión abonadas por una entidad financiera establecida en otro Estado miembro a un contribuyente que aún reside en Bélgica en el momento del pago de dichas rentas, como contrapartida del pago de las aportaciones para las que se concedió una reducción impositiva" (apdo. 39).

En consecuencia, concluye el Tribunal "el régimen controvertido, que deniega, de modo general, la concesión de una reducción impositiva a las aportaciones abonadas en concepto de ahorro-pensión gestionado por una entidad financiera establecida en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica no puede justificarse por la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal" (apdo. 40).

En otra sentencia muy matizada (Argenta Spaarbank NV, C-350/11) el Tribunal considera que "el hecho de que un Estado miembro, en un convenio para evitar la doble imposición celebrado con otro Estado miembro, haya pactado que los beneficios imputables a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado miembro sean gravables únicamente en este último y que, por consiguiente, el primer Estado miembro no pueda ejercer su competencia en materia tributaria sobre los beneficios imputables a dicho establecimiento permanente, no puede justificar sistemáticamente toda negativa

de concesión de una ventaja a la sociedad establecida en territorio del primer Estado miembro a la que pertenece el mencionado establecimiento permanente" (apdo. 51).

En efecto, prosigue el Tribunal, "tal negativa equivaldría a justificar un tratamiento diferenciado por el mero motivo de que una sociedad situada en un Estado miembro ha desarrollado una actividad económica transnacional que no pretende generar ingresos fiscales en beneficio de dicho Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 40, y de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, apartado 43)" (apdo. 52).

"En cambio –concluye la Sentencia- se desprende de la jurisprudencia que puede admitirse la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, en particular, cuando el objetivo del régimen de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véanse las sentencias Oy AA, antes citada, apartado 54; de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 58; de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartado 66; de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, Rec. p. I-9879, apartado 77

30.5. Recomendación a los Estados miembros sobre la política a seguir en la firma de los Convenios de Doble Imposición Internacional en lo que se refiere al abuso fiscal

La UE ha aprobado una recomendación para los Estados Miembros sobre la política a seguir en la firma de los Convenios de Doble Imposición internacional, se trata de la *Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión de 28 de Enero de 2016*, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios de doble imposición internacional.

La Comisión Europea en base a lo recogido en el art 288 y el 292 del TFUE, ejerciendo de este modo las competencias de la Unión, considera los siguientes puntos:

1. Los Convenios de doble imposición desempeñan un papel importante en el fomento de la eficiencia del comercio transfronterizo al mejorar la seguridad de

los contribuyentes en sus operaciones internacionales. Al celebrar estos convenios fiscales los Estados contratantes acuerdan atribuirse recíprocamente derechos de imposición con el fin de eliminar la doble imposición e impulsar la actividad económica y el crecimiento. Los convenios fiscales no deben generar posibilidades de no imposición o de reducción de impuestos mediante la elección abusiva de los acuerdos más favorables u otras cláusula que lo único que hacen es anular el efecto de tales convenios y menoscaban los ingresos de los estados contratantes. La Comisión Europea por lo tanto presta su pleno apoyo a los esfuerzos para hacer frente a los abusos en materia de convenios fiscales.

2. En febrero de 2013 se publicó el informe "Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", y en septiembre de ese mismo año los países de la OCDE y del G20 aprobaron su plan de acción BEPS de 15 puntos para combatir tales prácticas. Como resultado, en octubre de 2015 se publicaron sendos informes finales sobre las acciones 6 (prevención de la obtención de beneficios abusivos derivados de los convenios) y 7 (prevención de la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente). Ambos informes proponen cambios en el Modelo de Convenio de la OCDE y se han incluido en el Instrumento multilateral de aplicación de los resultados de los trabajos BEPS, que tratan de modificar la red de Convenios de doble imposición internacional. En su conjunto los cambios de ambos informes deberían permitir a los países abordar sus problemas en materia de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el marco de los convenios fiscales.

3. El informe final sobre la Acción 6ª del Plan de Acción BEPS cita las prácticas abusivas en materia de convenios, y en especial la utilización abusiva de los convenios más, como un problema grave en materia de erosión de la base imponible y traslado de beneficios y propone un enfoque basado en distintos tipos de medidas contra los abusos y un cierto grado de flexibilidad para utilizarlas. Además de sugerir una aclaración en el sentido de que los convenios fiscales no tienen por objeto crear oportunidades de doble no imposición, el informe recomienda, entre otras cosas, la inclusión en el instrumento multilateral de una norma general contra las prácticas abusivas, sobre la base de un "*principal purpose test*" de las operaciones o contratos.

4. El informe final sobre la Acción 7ª del Plan de Acción BEPS distingue en particular los contratos de comisionistas y la explotación indebida de las excepcio-

nes específicas aplicables a la definición de establecimiento permanente, como la estrategia más común para eludir artificialmente la presencia en forma de establecimiento permanente. Generalmente, los contratos de comisionistas se aprovechan del enfoque relativamente formal del actual artículo 5, apartado 5, del Modelo de Convenio de la OCDE por lo que respecta a la celebración de contratos de compraventa. Las excepciones específicas a la definición de establecimiento permanente aplicables a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, además de ser vulnerables a los abusos a través de estrategias basadas en la fragmentación de las actividades, no son adecuadas para hacer frente a los modelos de negocio de la economía digital. Por consiguiente, el informe propone cambios en el art 5 de dicho Modelo, para hacerlo más sólido frente a estructuras artificiales que pretendan evitar su aplicación.

5. Para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que los Estados miembros puedan aplicar unos sistemas fiscales eficaces y evitar una elusión indebida de sus bases imponibles con motivo de la no imposición involuntaria y los abusos, y que las soluciones adoptadas para proteger sus bases imponibles no generen desequilibrios y falseamientos indebidos del mercado.

6. También resulta vital que las medidas adoptadas por los estados miembros a fin de aplicar los compromisos que hayan asumido para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios estén en consonancia con las normas aceptadas en toda la unión a fin de garantizar la seguridad jurídica tanto para los sujetos pasivos como para administraciones fiscales.

7. En aras de garantizar el cumplimiento de la legislación de la UE, la norma general contra las prácticas abusivas basada en una prueba del objetivo principal, tal como se propone en el informe final sobre la acción sexta, debe estar en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal de justicia de la UE, en lo que respecta al abuso de derecho.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la Comisión Europea adoptó las siguientes recomendaciones:

A. El objetivo y el ámbito de la aplicación es que la Recomendación se refiere a la aplicación por parte de los estados miembros de la Unión Europea de medidas contra el abuso en contra de los convenios de doble imposición internacional.

B. En segundo lugar la norma general contra la evasión fiscal basada en una prueba del objetivo principal –*principal purpose test*-, que consiste que en el caso de que los Estados Miembros, en los convenios de doble imposición internacional celebrados entre si o con terceros países, incorporen una prueba del objetivo principal basada en una norma general contra la evasión fiscal en aplicación de la plantilla facilitada en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y se invitan a los estados a que incluyan en ella la siguiente modificación:

> *"Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente Convenio con respecto a ningún ingreso o capital si se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales de cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se demuestre que refleja una actividad económica auténtica o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso será conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente convenio."*

C. Se define el concepto de establecimiento permanente, y se invita a los estados miembros en los convenios fiscales celebrados entre si o con terceros países, apliquen y utilicen las nuevas disposiciones propuestas del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, a fin de combatir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente establecida en el informe final sobre la medida 7 del Plan de Acción BEPS - lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

D. El seguimiento que se lleva a cabo es de el siguiente: los Estados miembros deberán informar a la Comisión sobre las medidas adoptadas para dar cumplimiento a la presente Recomendación, así como sobre cualquier recomendación sobre dichas medidas. Además, la Comisión publicará un informe sobre la aplicación de la Recomendación en un plazo de tres años a partir de su adopción.

31. La Directiva 2011/16/UE sobre asistencia y cooperación administrativa como motor de la transparencia fiscal en la UE.

31.1. Introducción y naturaleza de la cooperación fiscal internacional.

El mecanismo de cooperación fiscal articulado tiene carácter administrativo. Esta norma comunitaria pretende regular únicamente la asistencia administrativa y no la cooperación o asistencia judicial en materia penal que resulta regulada por otro conjunto de normas, siendo aplicables cada una en su contexto y ámbito.

La asistencia mutua articulada a través de esta Directiva se aplicará sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros respecto de una cooperación administrativa más amplia que resulte de los otros actos jurídicos, incluidos los acuerdos bilaterales o multilaterales. Es decir, allí donde un convenio de doble imposición, acuerdo de intercambio de información o tratado multilateral en materia tributaria establezca obligaciones de asistencia administrativa más amplias que las establecidas en la Directiva 2011/16/UE, los Estados miembros podrán asistirse o cooperar de acuerdo con los mismos sin que ello implique una vulneración del Derecho de la UE. El problema que en ocasiones se plantea en este orden de cosas reside en delimitar cuándo un instrumento

normativo articula

tal intercambio más amplio, de suerte que hay que considerar tanto el ámbito aplicativo (objetivo, subjetivo y temporal) como las posibilidades de uso de la información intercambiada.

Por otro lado, el artículo 19 de la Directiva establece una suerte de cláusula de nación más favorecida. De acuerdo con esta disposición cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la presente Directiva, no debe poder negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros que deseen formar parte en dicha cooperación mutua ampliada. Esta cláusula no tiene por efecto extender de forma automática la cooperación más amplia entre un Estado miembro y un tercer Estado, pero sí obliga al primero a articular una cooperación igualmente amplia a cualquier Estado miembro que solicite el establecimiento de una cooperación en tales términos con el otro Estado miembro.

3 1.2. Antecedentes.

Quizás uno de los primeros instrumentos de carácter multilateral dedicado al intercambio de información fiscal entre Estados es la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. Esta Directiva era el resultado de la preocupación de los Estados de la Comunidad Económica Europea (en adelante CEE, UE a partir de 1992), por el aumento de la evasión y el fraude fiscal, mediante la cual se pretendía implementar la resolución del Consejo sobre el combate del fraude y evasión fiscal internacional del 10 de febrero de 1975 (DOCE C35, del 14/02/75), así como el Programa para la Imposición de 1975.

Así pues, la Directiva se encargaba de establecer un ámbito mínimo de asistencia mutua, delimitando un marco general que posibilitaba a los Estados la extensión de su alcance, ya sea unilateralmente o mediante acuerdos bilaterales o multilaterales, que podían afectar a toda la UE o parte de ella. Por tanto, la Directiva (Art. 11) establecía que su aplicación no excluía las obligaciones más amplias que se encontrasen previstas en otros actos jurídicos, como en el caso de aquellos países firmantes de la Convención Nórdica sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal o el Convenio de Asistencia Administrativa en Materia Tributaria elaborado por la OCDE y el Consejo de Europa, que adoptan medidas que iban más allá del mero intercambio de información, como la

asistencia administrativa en la recaudación de impuestos.

Tres son los grandes avances que implicó esta norma. En primer lugar, su carácter multilateral que permitía superar el límite impuesto por la bilateralidad de los CDIs. En segundo lugar, regulaba la cooperación administrativa en la CEE, tanto en la forma del intercambio de información como en otras formas de asistencia, caso de los controles simultáneos o de la notificación trasnacional de actos. Por último, se configuró como un medio para combatir la evasión y el fraude fiscal, separándose completamente de la problemática de la doble imposición internacional.

El intercambio de información se ha ido modificando para responder a la necesidad de las Administraciones tributarias de hacer frente a las condiciones comerciales y económicas internacionales, a través de una mayor eficacia de la cooperación administrativa entre los Estados. En este sentido, la Directiva ha llegado a sobrepasar el alcance del MC OCDE y el MC ONU en cuanto a su ámbito de aplicación objetivo, así como en la regulación de las formas de asistencia, aunque en lo básico sigue al MC OCDE.

Para poder apreciar el continuo avance de la Directiva en el marco de la asistencia administrativa mutua, en primer lugar, analizaremos brevemente las diversas modificaciones que ha sufrido hasta el momento, para concluir con el análisis de la regulación que contiene, destacando las diferencias existentes con los Modelos antes mencionados.

a. Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (D.O. L 331 de 27/12/1979). Con ella se amplía el ámbito de aplicación para incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). Ampliación que se encuentra claramente justificada por la potencial distorsión de los movimientos de capitales y de las condiciones de la competencia que implica la aplicación del impuesto, así como su incidencia sobre la obtención de ingresos de la Comunidad.

b. Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (D. O. L 076 de 23/03/199). Donde se amplía de nuevo el ámbito objetivo, en esta ocasión para efectos de su aplicación en relación con los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y sobre las labores de tabaco.

c. Directiva 2003/93/CE, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (D.O. L 264 de 15/10/2003). Viene a redefinir el ámbito objetivo de la Directiva. Por una parte, elimina la regulación sobre el IVA, que viene a estar contenida en el Reglamento 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, donde se reúne toda la reglamentación en el ámbito de este impuesto, derogando el Reglamento 218/92. Con ello se pone fin a la dualidad procedimental existente hasta entonces entre la Directiva y este último reglamento en lo referente a la cooperación en el ámbito del IVA. Por otra parte, se amplía su ámbito de aplicación para cubrir la imposición sobre las primas de seguros contempladas en la Directiva 76/308/CEE, para proteger los intereses financieros de los Estados miembros y lograr una mayor neutralidad del mercado interior.

   En cuanto al uso que se le puede dar a la información obtenida mediante la Directiva, se suprimió toda referencia a "procedimientos penales", lo cual reitera que la Directiva fue concebida como un instrumento de asistencia administrativa y no judicial. Sin embargo, en la actualidad existe tal posibilidad de utilizar los datos para fines no estrictamente tributarios en determinadas circunstancias, como ya hemos explicado más arriba.

d. Directiva 2004/56/CE, de 21 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros (D. O. L 127 de 29/04/2004). Entre otras, destaca como una de las modificaciones más importantes la que se encuentra en el artículo 2.2, donde se suprime el supuesto de existencia de interés nacional por parte del Estado requerido para efectos de obtener la información solicitada. Así, dicha autoridad deberá recabar los datos como si actuase por cuenta propia o a petición de una autoridad del mismo Estado.

   Adicionalmente, en cuanto al uso de la información intercambiada, se elimina el requisito de que el Estado transmitente otorgue su autorización para que los datos puedan hacerse públicos en audiencias o en sentencias (artículo 7). A su vez, se reformula la cláusula para limitar los supuestos en los que se puede negar el suministro de información (artículos 8.1 y 8.3). Finalmente, introduce el procedimiento de inspecciones fiscales simultáneas (artículo 8 ter), así como

un procedimiento de notificaciones trasnacionales (art. 8 bis).

e. Directiva 2004/106/CE, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Se elimina del ámbito de aplicación a los impuestos especiales, para tal fin el Reglamento 2073/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, se encarga de reunir todas las disposiciones destinadas a facilitar la cooperación administrativa en materia de impuestos especiales contenidas en las Directivas 77/799/CEE y 92/12/CEE, salvo las relativas a la asistencia mutua prevista por la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas.

f. Directiva 2006/98/CE, de 20 de noviembre de 2006, por la que se adaptan determinadas Directivas en el ámbito de la fiscalidad, con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía (D.O. L 363 de 20/12/2006). Extiende la Directiva a los nuevos Estados miembros (Bulgaria y Rumanía), incluyendo los correspondientes impuestos nacionales, así como las autoridades competentes.

g. Derogación por la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 que será analizada posteriormente.

31.3. Análisis de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la Fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

La Directiva de Cooperación Administrativa (en adelante, DAC) generaliza el intercambio de información en materia tributaria entre Estados Miembros, conforme al

estándar internacional desarrollado por la OCDE.

Así, de acuerdo con los artículos 1 y 2 de la Directiva, los Estados Miembros de la UE cooperarán entre sí intercambiando información que guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados Miembros en relación con "*todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado Miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre*".

No obstante, la Directiva no será de aplicación:

- Al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- A los Aranceles Aduaneros.
- A los Impuestos Especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación entre Estados Miembros.
- A las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

La Directiva regula tres tipos de Intercambio de Información: el intercambio previa solicitud, el intercambio automático y el intercambio espontáneo.

A. Intercambio de información previa solicitud: A petición del Estado Miembro requirente, el Estado Miembro requerido comunicará toda la información que posea o que pueda obtener a raíz de las investigaciones administrativas que deba realizar con el objeto de obtener dicha información. La información requerida deberá aportarse en el plazo más corto posible, teniendo como plazo máximo 6 meses, salvo que la información solicitada ya obre en poder de la autoridad requerida, en cuyo caso será de 2 meses.

B. Intercambio automático de información: La autoridad competente de cada Estado Miembro deberá comunicar, automáticamente, la información que posea, en relación con las personas con domicilio en ese otro Estado Miembro, sobre las siguientes categorías de renta y patrimonio:

    - Rendimientos del trabajo dependiente.
    - Honorarios de director.
    - Productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión.
    - Pensiones.

- Propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.
- *Tax Rulings*.
- Informe País por País.
- Esquemas de planificación fiscal agresiva.
- Renta obtenida por plataformas digitales.
- Criptactivos.

La comunicación derivada del intercambio automático se efectuará, como mínimo, una vez al año, y como máximo, seis meses después del fin del ejercicio presupuestario del Estado Miembro durante el que se recaba la información.

C. Intercambio espontáneo de información: las autoridades competentes de cada Estado Miembro deberán informar a las autoridades de otros Estados Miembros afectados, respecto de la información a la que se refiere el artículo 1 antedicho, en caso de que:

- La autoridad de un Estado Miembro tenga razones para presumir una reducción o exención anormales de impuestos en otros Estado Miembro.
- Un contribuyente obtenga, en un Estado Miembro, una reducción o exención fiscal, que produzca un aumento del impuesto o sujeción al mismo en otro Estado Miembro.
- Las operaciones entre contribuyentes de distintos Estados Miembros se efectúen a través de uno o más países, produciendo una disminución del impuesto en uno o en los dos Estados Miembros.
- La autoridad competente de un Estado Miembro tenga razones para suponer que existe una disminución el impuesto, como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas.
- En un Estado Miembro, como consecuencia de las informaciones recibidas de otro Estado Miembro, se recojan informaciones que pueden ser útiles a las autoridades competentes de los demás Estados Miembros.

Toda esta información espontánea se intercambiará, entre los Estados Miembros, de forma inmediata, y como máximo, en el plazo de un mes desde que se tuvo conoci-

miento de la misma.

Además de las formas de intercambio de información, la Directiva recoge "otras modalidades de Cooperación Administrativa", y las condiciones en que ésta se efectuará. A continuación nombramos las modalidades de mayor relevancia:

- Presencia en las oficinas de la Administración y participación en las investigaciones administrativas.
- Controles simultáneos.
- Notificación administrativa.
- Información de retorno; e,
- Intercambio de buenas prácticas y de experiencia.

Por último, no podemos dejar de lado el artículo 24, relativo al "Intercambio de información con terceros países". Dichas relaciones pueden ir en ambos sentidos:

- • la aplicación interna de sus impuestos, podrá transmitirla al resto de Estados Miembros a los que la información pueda resultar de utilidad, siempre que previamente hubiere suscrito el correspondiente acuerdo con ese tercer país.
- Y, un Estado Miembro podrá facilitar, a un tercer país, la información obtenida conforme a los procedimientos recogidos en la Directiva, siempre que el tercer país se comprometa a prestar la cooperación que le sea solicitada en la obtención de pruebas respecto de la información de que se trate.

31.4. Evolución del intercambio de información en la Unión Europea

En la misma línea que las iniciativas de la OCDE, la Directiva 2011/16/UE potencia el intercambio automático de información al considerarse el medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y la lucha contra el fraude fiscal.

Esa potenciación ha supuesto la modificación de la DAC, hasta el momento, en seis ocasiones. Esto pone en valor el impulso de la UE, convirtiéndose en el espacio donde

se está produciendo una aplicación más rápida e intensa de los nuevos estándares de transparencia y cooperación administrativa, como ya hemos venido describiendo en las páginas anteriores.

La situación actual se encuentra caracterizada por el intercambio automático de grandes masas de datos. Sus efectos ya se han hecho sentir de manera considerable pues han originado grandes regularizaciones de cuentas bancarias en todos los países con lo cual el efecto principal, demandado por las Administraciones tributarias, de tener identificados a todos los titulares de cuentas bancarias con saldos de cierto importe ya se ha conseguido. Los mismos efectos obtenidos en la UE, fueron conseguidos con antelación por los EEUU con FATCA.

Veamos a continuación los cambios sufridos por la Directiva 2011/16/UE.

31.5. Directivas aprobadas que han modificado la Directiva 2011/16/UE

31.5.1. Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011 por la que se deroga la Directiva 79/799 CEE, regula el intercambio automático de información de carácter no financiero - DAC 1

Resulta aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, exige que los Estados miembros se comuniquen automáticamente la información disponible sobre determinadas categorías de renta obtenidas por personas (físicas y entidades) con domicilio en otro Estado miembro. Se traspone a la normativa española por el RD 1021/2015 de 13 de noviembre y el fundamento legal de esta obligación de información se encuentra en los artículos 1.2 y 29 bis LGT.

Según su Exposición de Motivos, sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional. Es preciso crear instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros mediante el establecimiento de las mismas normas, derechos y obligaciones para todos ellos. Se reconoce también que la obligación de intercambio automático e incondicional de información es el medio más eficaz de mejorar la evaluación correcta de los impuestos en situaciones transfronterizas y en la lucha contra el fraude. Para ello deberá seguirse entonces un enfoque gradual, empezando con el intercambio automático de información disponible sobre cinco categorías y revisando

las disposiciones pertinentes, una vez recibido un informe de la Comisión. Así viniendo ocurriendo en la actualidad más reciente, como vamos a tener ocasión de ver.

Para que tenga éxito y sea la información fácilmente tratable es oportuno que los intercambios de información se lleven a cabo mediante formularios, formatos y canales de información normalizados. Además se emplea una plataforma común basada en la red CCN desarrollada por la UE para asegurar todas las transmisiones por vía electrónica entre las autoridades competentes.

La Directiva no se aplicará al IVA, ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros. Tampoco se aplicará a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo, o a los organismos de Derecho público de la seguridad social.

La autoridad requerida se encargará de llevar a cabo cualquier investigación administrativa que sea necesaria para obtener la información solicitada por otro Estado Miembro. La solicitud podrá incluir una solicitud motivada de que se realice una investigación administrativa concreta. Si la autoridad requerida decidiera que no es necesario proceder a una investigación administrativa, informará inmediatamente a la autoridad requirente de los motivos que la han llevado a adoptar tal decisión. A fin de obtener la información o llevar a cabo la investigación administrativa solicitadas, la autoridad requerida aplicará los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado miembro. Cuando así lo solicite específicamente la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará los documentos originales siempre y cuando las disposiciones vigentes en el Estado miembro de la autoridad requerida no se opongan a ello.

El artículo 27 de la Directiva 2011/16 requiere la realización de un informe cada cinco años desde el 1 de enero de 2013 sobre la base de las informaciones enviadas por los estados miembros relativas a estadísticas y cuestionarios. El primer informe sobre la aplicación de la DAC, data del día 18 de diciembre de 2017, siendo las principales conclusiones las siguientes:

- Se constata las dificultades a la hora de utilizar de forma efectiva la información recibida y enviar la requerida: incumplimiento de los plazos de respuesta, falta de recursos y falta de procesos de identificación automática de los contribuyentes.

- Se pone el énfasis en la insuficiente calidad de los datos proporcionados.

- La evaluación de los beneficios de la DAC no puede ser realizada de forma precisa al hacerse el informe en un estadio muy primigenio de los intercambios.

El Informe no toma en consideración las modificaciones DAC2, DAC3, DAC4, DAC5, DAC6, DAC7 y DAC8 dado que en el momento de hacer público el informe los intercambios derivados de DAC 2 y DAC 3 habían comenzado recientemente, y los relativos a la DAC 4 y siguientes no habían comenzado. Sin duda alguna, la aplicación y el funcionamiento de la Directiva ha supuesto una inversión significativa para los Estados miembros, pero también ha conllevado que se trate de uno de los más efectivos mecanismos para la cooperación administrativa. Aunque constituya un instrumento eficaz en términos disuasorios para luchar contra la evasión fiscal, la realidad es que conseguir su efectividad es una tarea interminable. Después de la correspondiente inversión en la estructura IT y los mecanismos comunes de los Estados miembros, el próximo paso consistirá en el uso intensivo de todos los instrumentos de intercambio, el análisis y el uso de los datos recibidos y los esfuerzos en la mejora recíproca del contenido cualitativo de los datos intercambiados. En paralelo, las nuevas formas de cooperación administrativa (inspecciones simultáneas, notificaciones, etc) y la mejora del marco actual permitirán abordar la dinámica naturaleza de la evasión y elusión fiscal.

31.5.2. Directiva 2014/107/UE del Consejo sobre intercambio automático de cuentas financieras - DAC 2.

Se trata de la respuesta europea a la iniciativa FATCA, y se basa en el MCAA/CRS elaborado por la OCDE. La extensión del ámbito de aplicación del intercambio automático de información más allá de las cinco categorías previstas en DAC 1, abarcando también intereses, dividendos, plusvalías derivadas de la venta de activos financieros, cualquier otra renta generada en relación con los activos mantenidos en una cuenta financiera, cualquier importe respecto del cual la entidad financiera sea el obligado o deudor, y los saldos en cuentas. Para minimizar los costes y las cargas administrativas tanto para las Administraciones tributarias, como para los operadores económicos, es fundamental velar por que la ampliación del ámbito de aplicación del intercambio automático de información dentro de la Unión esté en consonancia con la evolución de la situación a escala internacional. Con esta Directiva se amplía el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en la UE más allá de lo previsto en las disposiciones que primero se aprobaron en 2011.

La modificación de la Directiva – DAC2- se centró en tres modificaciones en esencia: en primer lugar, se modifica el artículo 8.3 para eliminar la posibilidad de que un Estado pueda manifestar su decisión de no recibir información procedente de otro Estado cuando no se supere un determinado umbral. En todo caso, un Estado sigue pudiendo optar por no recibir información alguna sobre una determinada categoría de renta. En segundo lugar, se introduce un nuevo apartado 3 bis del artículo 8 de la Directiva para extender el intercambio automático de información en lo que respecta determinados rentas o ingresos vinculados al capital mobiliario abonado o garantizado por una entidad financiera en relación con un beneficiario efectivo que sea persona física residente en otro Estado miembro. Ésta es la medida de mayor alcance jurídico y con ella se evitará que los Estados miembros invoquen la cláusula de nación más favorecida de la Directiva a la luz de los acuerdos que muchos Estados miembros han firmado con EE.UU.

Esta medida es fruto del nuevo impulso que el intercambio automático de información como instrumento eficaz de lucha contra el fraude fiscal ha supuesto tras los acuerdos que algunos Estados miembros han firmado con Estados Unidos fruto de la implementación de la norma FATCA. En el caso de España el acuerdo intergubernamental con los Estados Unidos para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras se produjo el 14 de mayo de 2013.

La Comisión Europea ha estado promoviendo en los últimos tiempos el intercambio de información automático a nivel europeo e internacional como el estándar de transparencia más avanzado. Para evitar y asegurar la correcta aplicación de este sistema de intercambio de información evitando duplicidades, la Comisión ha promovido sus métodos y herramientas en foros internacionales y en particular en la OCDE y en el Foro Global.

Se lleva a cabo al mismo tiempo que la incorporación del estándar CRS derivado del Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras de personas físicas firmado por España, BOE 13 de agosto de 2015 modificado por BOE de 9 de septiembre de 2016. Así pues llevan un camino paralelo las dos fuentes normativas: el Acuerdo Multilateral y la Directiva comunitaria transpuesta a nuestro ordenamiento por la Disposición Adicional 22 ª de la LGT, que también constituye la base para la incorporación de FATCA, y lo previsto en el artículo 37 bis del Reglamento de aplicación de los tributos y en el Real Decreto 1021/2015 que establece la obligación de identificación de la residencia fiscal de las

personas que ostenten la titularidad de cuentas financieras y de informar en el ámbito de la asistencia mutua.

La referida Directiva es aplicable a partir de 1 de enero de 2016 a los 27 Estados miembros y, a partir de 1 de enero de 2017, a Austria. El objetivo es aplicar en el ámbito de la Unión Europea la norma internacional para el intercambio automático de información de cuentas financieras. Se pretende instaurar un intercambio automático de información financiera como medio para luchar contra el fraude y la evasión fiscal y como un estándar europeo de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal.

Las normas relativas a esta obligación se deberán interpretar conforme a los Comentarios de la OCDE al modelo de acuerdo multilateral y al *Common Reporting Standard* (CRS). No obstante, existen diferencias entre el modelo CRS promovido por la OCDE, y la Directiva 2014/107/UE.

Como se ha adelantado, a raíz de las negociaciones de EEUU con varios países, incluidos los EEMM, para alcanzar acuerdos bilaterales de intercambio automático de información de cuentas financieras para aplicar FATCA, la OCDE recibió del G20 el mandato de basarse en esos acuerdos para elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal de cuentas financieras.

De esta forma, nos encontramos con tres instrumentos para conseguir este objetivo de transparencia:

- Los acuerdos FATCA, las instituciones financieras remiten información al IRS si bien cinco Estados Miembros han suscrito un acuerdo para remitir esa información a través de sus respectivas Administraciones tributarias.
- La Directiva 2014/107/UE – DAC 2
- El Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes –CRS- suscrito en Berlín el día 29 de octubre de 2014.

La UE ha considerado relevante establecer una directiva que garantice un estándar común en el ámbito de la UE, con independencia de los convenios bilaterales suscritos.

Por ello, a partir de 1 de enero de 2016, se debe proceder al intercambio automático de la siguiente información contemplada en el artículo 8 bis de la Directiva:

- Nombre, domicilio, NIF, fecha de nacimiento, en el caso de personas físicas, de cada persona que sea titular de la cuenta
- Número de cuenta.

- Institución financiera
- Saldo o valor de la cuenta
- Importes brutos de intereses, dividendos y otras rentas, venta o amortización de activos financieros.

El intercambio se viene efectuando una vez al año a partir de 1 de enero de 2017, en los seis meses siguientes al cierre del ejercicio al que se refiere la información.

Así, en la apertura de una nueva cuenta se debe acreditar la residencia del titular e informarle de que dicha cuenta va a estar sometida a intercambio de información. Las cuentas cuyo valor agregado no supere los 250.000 € no tienen que ser objeto de comunicación en tanto no superen ese importe. La revisión de las cuentas preexistentes cuyo saldo o valor agregado exceda de 250.000 € ha sido concluido antes de 31 de diciembre de 2017.

Es interesante advertir que esos estándares comunes se van a aplicar aunque se trate de cuentas abiertas por residentes en territorios que no sean EEMM de la UE o países firmantes de los acuerdos de intercambio multilaterales o bilaterales de información y, por tanto, dicha información no vaya a ser objeto de intercambio, por lo que hay que distinguir de forma clara la información que ha de ser objeto de intercambio de aquella que no ha de ser objeto de intercambio.

Los anexos I y II contienen unas normas sobre diligencia debida en el tratamiento e información de cuentas financieras que refuerzan esos estándares comunes. Las Administraciones destinatarias de esa información, deberán proceder a casar e integrar esa información en sus respectivos registros e incorporarlas a sus respectivas bases de datos estableciéndose un régimen especial de infracciones y sanciones del que depende la aplicación efectiva del sistema. Una pieza clave de ese sistema es la auto-certificación que el contribuyente tiene que aportar acerca de su residencia fiscal, respecto de la cual la normativa española ha previsto una solución más flexible que la contemplada en la OCDE de abrir la cuenta sin la auto-certificación y proceder a su bloqueo si en 90 días no se ha aportado.

En nuestro ordenamiento, la Ley 34/2015 estableció un nuevo contenido a la Disposición Adicional 22 de la LGT, aunque con una técnica legislativa dudosa, por el que se obliga a las instituciones financieras a identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de determinadas cuentas financieras y suministrar información a la Administración tributaria. Asimismo, las personas están obligadas a suministrar información sobre su residencia fiscal ante las instituciones financieras, como

si se tratase de una autocertificación. También se aprueba el régimen de infracciones y sanciones, tanto para las instituciones financieras como para las personas, que puede conllevar el bloqueo de las cuentas en el plazo de 90 días si no se aporta el autocertificado desde la apertura de la cuenta.

El Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre ha establecido las siguientes obligaciones de las Instituciones Financieras:

- Identificar la residencia fiscal de las personas físicas titulares de cuentas financieras. La auto certificación de residencia se exige respecto incluso respecto de las cuentas de residentes españoles paras asegurarse de que son cuentas que no han de ser objeto de intercambio.
- Comunicar la información obtenida a la AEAT.
- Seguir los procedimientos de diligencia debida para cumplir con las obligaciones establecidas.

La Orden Ministerial 1695/2016, de 25 de octubre de 2016 aprobó el modelo 289 de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, aplicable a partir de septiembre de 2017.

Resulta interesante hacer un análisis de la DAC 2 en relación con la normativa de los derechos fundamentales y protección de datos de los contribuyentes, y en particular, al derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal, que es el área más sensible de la DAC:

- El Art. 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos - CEDH se refiere al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones.
- El Art. 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - CDFUE (2000/C 364/01), se dedica a la protección de datos de carácter personal.
- art. 16 TFUE, relativo también a la protección de datos de carácter personal.
- GPDR (Reglamento 2016/679, 27.04.2016): deroga Directiva 95/46/CE, aplicable a partir del 25 de mayo de 2018. En este Reglamento podemos encontrar los principios de tratamiento leal y legítimo de los datos y uso para fines específicos; los Derechos individuales de información, acceso, rectificación, oposición y cancelación; y las garantías de confidencialidad, seguridad del tratamiento, transparencia y protección reforzada. Si bien no resulta de aplicación a las auto-

ridades fiscales, los procedimientos administrativos deben ser llevados a efecto siempre que sean conformes con las reglamentaciones, normas y recomendaciones de las instituciones de la Unión o de los órganos de supervisión nacionales y para garantizar la seguridad y la fiabilidad de un servicio prestado por el responsable del tratamiento, o en los casos en los que el interesado haya dado su consentimiento explícito. En cualquier caso, dicho tratamiento debe estar sujeto a las garantías apropiadas, entre las que se deben incluir la información específica al interesado y el derecho a obtener intervención humana, a expresar su punto de vista, a recibir una explicación de la decisión tomada después de tal evaluación y a impugnar la decisión.

- El artículo 13.1 e) de la Directiva 95/46 prevé una limitación de los derechos fundamentales, cuando señala que "1. los Estados miembros podrán adoptar medidas legales para limitar el alcance de las obligaciones y los derechos previstos en el apartado 1 del artículo 6, en el artículo 10, en el apartado 1 del artículo 11, y en los artículos 12 y 21 cuando tal limitación constituya una medida necesaria para la salvaguardia de: e) un interés económico y financiero importante de un Estado miembro o de la Unión Europea, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales".

- Art. 52 Carta de los derechos fundamentales de la UE incluye el principio de proporcionalidad en la limitación de los derechos reconocidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, cuando señala que "1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás".

Llegados a este punto debemos analizar la jurisprudencia del TJUE para ver cuál ha sido la aplicación e interpretación dada a los artículos reflejados sobre la protección de los datos fiscales, sus límites y el principio de proporcionalidad. Quizás una de las cuestiones más importantes sobre las que se ha pronunciado el TJUE ha sido la consideración de los datos fiscales como datos personales susceptibles de protección. La STJUE de 1 de octubre de 2015, Smaranda Bara y otros consideró la ilegalidad de la transmisión de los datos fiscales relativos a sus ingresos con arreglo a la Directiva

95/46, Los artículos 10, 11 y 13 de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a medidas nacionales, que permiten a una Administración pública de un Estado miembro transmitir datos personales de carácter fiscal (ingresos anuales del contribuyente) a otra Administración pública y el subsiguiente tratamiento de esos datos, sin que los interesados fueran informados de esa transmisión ni de ese tratamiento.

En la misma línea, se encuentra la Sentencia del TJUE de 27 de septiembre de 2017, Peter Puskar, C-73/16. En ella se indica que el artículo 7, letra e), de la Directiva 95/46 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurran todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito.

Después de analizar la normativa de protección de datos en relación con el intercambio automático de información financiera, ahora tenemos que examinar el contenido de la Directiva 2011/16 en lo que concierne a la protección de datos. Pues bien, podemos constatar el escaso contenido sobre protección de datos que se incluye en la Directiva 2011/16. Las alusiones a la protección de datos se realizan en los considerandos núms. 27 y 28 de la DAC, en un ejercicio de justificación del porqué las limitaciones al derecho de protección de datos en el área fiscal, limitaciones que entiende el legislador son necesarias y proporcionadas con vistas a la pérdida potencial de ingresos de los Estados miembros y a la crucial importancia de la información contemplada en la presente Directiva para la eficacia de la lucha contra el fraude. Como es sabido, no se trata de un cheque en blanco, sino que estas limitaciones, como se ha explicado en las Sentencias del TJUE *Smaranda y Puskar*, requieren una serie de condiciones que deben ser cumplidas.

Lamentablemente, y a pesar de las complejidades y dudas que presenta la Directiva 2011/16 en lo concerniente a la protección de datos, el Supervisor Europeo de Protec-

ción de Datos no fue consultado en la adopción de la misma. Es sabido que el SEPD tienen entre sus funciones la de asesorar a las instituciones y los organismos de la UE sobre todo lo relativo al tratamiento de los datos personales y las políticas y legislación al respecto; y, garantizar que, a la hora de tratar datos personales, las instituciones y organismos de la UE respeten el derecho a la intimidad de los ciudadanos. Posteriormente, cuando el SEPD pudo pronunciarse sobre la versión originaria de la Directiva 2011/16/UE en relación con el derecho fundamental de protección de datos personales, el SEPD llegó a la conclusión de que, en su conjunto, el sistema de intercambio de información definido en la Directiva no cumplía con los requisitos derivados de los principios de finalidad y necesidad.

Entre las pocas referencias que realiza la Directiva 2011/16 a la protección de datos hay que referirse al artículo 25 que permite a los Estados miembros limitar los derechos de información, de acceso y de publicidad de los tratamientos. Las dudas que asaltan a cualquiera que se adentre en esta argumentación resultan de si es necesario y proporcional la limitación de los derechos fundamentales a la vista de los objetivos de la DAC 2. El SEPD puso de manifiesto también la posible vulneración del principio de transparencia, que es parte del tratamiento leal y lícito de los datos personales recogido en el art. 6.1.a) de la Directiva 95/46/CE56), por cuanto ni la Directiva 2011/16, ni la nueva propuesta de reforma, contenían disposiciones que establecieran cómo debía articularse el principio de transparencia en la práctica; por ejemplo, si se comunica y cómo se comunica el intercambio de información a los interesados a largo plazo o cómo serán informados los sujetos titulares de los datos sobre el tratamiento al que tales datos serán sometidos. Por su parte, el Grupo de Trabajo del art. 29, en una carta enviada a la presidencia del G20, a la OCDE y a la Comisión y Parlamento europeos advirtió sobre la necesidad de que las injerencias en el derecho fundamental de protección de datos personales.

Pues bien, la Sentencia del TJUE de 8 de abril de 2014, as. Ac. C-293/12 y C-594/12, *Digital Rights Ireland* declara inválida la Directiva 2006/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2006, sobre la conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas. El objetivo era garantizar la disponibilidad de los datos generados o tratados por los proveedores con fines de prevención, investigación, detección y enjuiciamiento de delitos graves. Ahora bien, el Tribunal consideró que se trataba de una injerencia ilegítima en los derechos fundamentales a la protección de la vida privada y de los datos de carácter personal: arts. 7 y 8 CDFUE, así como una vulneración del principio de proporciona-

lidad previsto en el art. 52 CDFUE. Así en el apartado 54 de la STJUE *Digital Rights Ireland* se señala que "(…) la normativa de la Unión de que se trate debe establecer reglas claras y precisas que regulen el alcance y la aplicación de la medida en cuestión y establezcan unas exigencias mínimas de modo que las personas cuyos datos se hayan conservado dispongan de garantías suficientes que permitan proteger de manera eficaz sus datos de carácter personal contra los riesgos de abuso y contra cualquier acceso o utilización ilícitos respecto de tales datos (…)". Y continúa en el apartado 55 diciendo que "La necesidad de disponer de tales garantías es especialmente importante cuando los datos personales se someten a un tratamiento automático y existe un elevado riesgo de acceso ilícito a dichos datos (…)".

En conclusión, está amarada en la Ley la obtención de información adecuada, necesaria y relevante, por lo que el intercambio masivo derivado de la Directiva 2011/16/UE pone en cuestión que sea el mínimo necesario para conseguir objetivo lucha contra el fraude fiscal. Habría que ir hacia un procedimiento menos agresivo, con dos fases, la primera, se trataría de obtener información sobre su existencia; y, en la segunda, ya sí una información profunda sobre el comportamiento incumplidor.

Resulta relevante traer a colación la opinión del SEPD de 5 de noviembre de 2013 sobre la DAC 2 cuando se refiere a ella sobre la potencial vulneración del principio de transparencia, aunque se parta del tratamiento leal y lícito de los datos personales tal y como se señala literalmente en el art. 6.1.a Directiva 95/46/CE. Pues bien, el SEPD afirma que los artículos 20, 21 y 25 de la Directiva 2011/16/UE deben ser modificados por las siguientes razones: primero, hay que identificar un responsable del tratamiento, conservación da datos; y en segundo lugar, en cuanto al derecho de información *ex ante* a los titulares de los datos por parte de las instituciones financieras que no se recoge en la Directiva.

Muchas son las cuestiones que se mantienen abiertas sobre la DAC 2, y que parecen no tener respuesta desde la UE. Cuestiones ciertamente importantes en el ámbito de la protección de datos como, por ejemplo, ¿Bajo qué condiciones los derechos de acceso, rectificación y cancelación pueden limitarse por los Estados miembros? O ¿Durante cuánto tiempo pueden limitarse los derechos de acceso, rectificación y cancelación?

Cuestión al margen constituye la transmisión de una cantidad masiva de datos sin consideración sobre la necesidad y relevancia de tal información para el Estado receptor, sin duda alguna, existe una gran incertidumbre en términos de necesidad y proporcionalidad.

Como se observa la interacción entre la protección de datos y la DAC 2 da lugar a

una serie de cuestiones no cerradas que deberían ser resueltas por la Comisión.

31.5.3. Directiva 2015/2376 de 8 de diciembre de 2015 sobre intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y acuerdos previos sobre precios de transferencia (*tax rulings*) - DAC 3

No cabe duda que las Administraciones tributarias no se han comportado de forma leal y transparente en lo que se refiere a los grandes contribuyentes y les conceden regímenes fiscales a la carta que erosionan no solo las bases imponibles generadas en esos países sino también en otros que se ven afectados. El escándalo de los *rulings* de Luxemburgo y los numerosos casos de regímenes especiales que se han concedido en los últimos tiempos y que han salido a la luz gracias a la decidida actuación de la Comisión Europea en materia de defensa de la competencia.

Aunque los Acuerdos previos facilitan la aplicación del sistema tributario, en muchas ocasiones representan ayudas de Estado incompatibles con la Unión Europea. El antecedente de esta regulación se encuentra en el Código de Conducta de la fiscalidad empresarial. Esa incompatibilidad y la decidida lucha contra la evasión fiscal a través de la transparencia hace necesario el intercambio automático de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos sobre precios de transferencia incluidos los que se formularon, modificaron o renovaron en los cinco años anteriores a la fecha de aplicación de la Directiva y sigan siendo válidos a 1 de enero de 2014, si bien los grupos cuyo volumen de operaciones sea inferior a 40 millones de euros pueden quedar excluidos de ese intercambio automático. Asimismo se excluyen los concertados con terceros países si el CDI aplicable excluye ese intercambio. La Directiva es aplicable desde el día 1 de enero de 2017, con la retroactividad apuntada.

La finalidad de este intercambio radica en garantizar que los Estados miembros dispongan de la información necesaria para proteger sus bases imponibles e identificar a las empresas que intentan eludir el pago de la parte de impuestos que les corresponde. La información comunicada incluye los datos identificativos, el resumen del contenido, las fechas, la descripción, los criterios de valoración de los precios de transferencia y los métodos, y, por último, los Estados y personas afectados por el *ruling*.

El intercambio de información se tiene que realizar en un formulario normalizado similar al del Foro OCDE sobre Prácticas perjudiciales y no solo hay que informar a

los Estados Miembros, sino también a la Comisión para que pueda supervisar y evaluar la aplicación efectiva del intercambio de información. Se trataría de crear un repertorio centralizado seguro al que pudieran acceder los Estados y la Comisión en el que se almacenaría esa información en lugar de intercambiarla por vía telemática. La Comisión deberá garantizar la confidencialidad y el uso de la información.

El intercambio se desarrolla en dos fases. En una primera, se intercambian unos datos mínimos sobre todos los acuerdos adoptados según lo previsto en la acción 5 del Plan de Acción BEPS. En una segunda fase se intercambiaría, previa solicitud de un Estado Miembro, los correspondientes *tax rulings* o APAs unilaterales. El carácter de acuerdo transfronterizo se determina bien porque las partes intervinientes son residentes en distintos Estados miembros, incluso si son establecimientos permanentes o bien por que la transacción en sí misma tiene efectos transfronterizos. Como se puede observar, la Directiva supera el contenido de la Acción 5 del Plan de Acción BEPS.

El problema radica en que no todos los *tax rulings* van a ser necesariamente calificables de selectivos y, por tanto, las herramientas para combatir las ayudas de estado no son suficientes para combatir su uso incorrecto. Las propuestas que se han planteado desde el Plan BEPS de la OCDE y desde la Unión Europea para contrarrestar esta perversión de la utilidad de los *tax rulings* es incrementar la transparencia fiscal internacional. Ambas organizaciones han optado por potenciar el intercambio de información de estos acuerdos previos, de manera que los países afectados puedan ejecutar medidas defensivas de sus bases imponibles, y así luchar contra la evasión fiscal internacional. Por ello los mecanismos de intercambio planteados por dichas organizaciones, concretamente las aportaciones del Plan BEPS y de la Directiva (UE) 2015/2376, plantean la creación de obligaciones reales de intercambio de información a través de su inclusión en normas de Derecho positivo. Sin embargo, la Acción 5 del Plan BEPS se decanta por un intercambio espontáneo de determinados *tax rulings*, mientras que la Directiva europea ha establecido un intercambio automático de la totalidad de los acuerdos con efectos transfronterizos. El intercambio automático de *Tax Rulings* ha sido sometido recientemente a los primeros *peer review* en el marco del Foro de Prácticas Fiscales Perniciosas de la OCDE, que analiza los procedimientos de los países de la OCDE/G20, de aquellos otros países que están en el proceso de adhesión, así como los que voluntariamente hayan aceptado formar parte del marco de transparencia de la Acción 5 del Plan BEPS. Los *Tax Rulings* que ya se están intercambiando espontáneamente son de cinco tipos: aquellos que se refieran a regímenes preferenciales; APAs o cualquier otro tipo de acuerdo internacional sobre precios de transferencia, de carácter unilateral;

aquellos que reduzcan los beneficios gravables; aquellos que se refieran a establecimientos permanentes; y los que afecten a operaciones vinculadas.

Según ha señalado el Informe de la Comisión Europea relativo a la aplicación de la Directiva de Cooperación Administrativa, a través del intercambio espontáneo de información se suministra la misma por un Estado miembro cuando se prevé que puede ser previsiblemente relevante para otro en la aplicación o ejecución de su normativa interna. Esta información debería haber sido efectiva ya que es seleccionada por los funcionarios de hacienda atendiendo a su experiencia y conocimiento. No obstante, parece que este intercambio no ha sido todo lo efectivo que se hubiera deseado a la vista de los casos de *Tax Rulings* y APAs transfronterizos considerados ayudas de estado. En efecto, *LuxLeaks* demostró claramente que la cooperación administrativa en esta área no ha funcionado, por lo que la Comisión Europea en 2013 propuso ampliar el intercambio automático a los *Tax Rulings y APAs* transfronterizos – DAC 3.

En lo que se refiere a los derechos de los contribuyentes, la divulgación de secretos comerciales, industriales o profesionales se encuentra en el centro de la incertidumbre. Repasemos las fases para determinar el momento en que puede producirse la brecha en el secreto comercial o industrial. En la primera fase, como ya se explicó, el intercambio automático de información de *Tax Rulings* y de APAs transfronterizos no debería afectar a este derecho, pues se transmite un conjunto de información básica que sólo incluye un resumen del contenido del *ruling*. Ahora bien, en la segunda fase, el intercambio de información previo requerimiento, donde se produce la solicitud del texto completo del *ruling* (de acuerdo con el Art. 17.4 DAC) si puede producirse una hipotética violación de los citados secretos, por lo que se permite denegar la cooperación si la información solicitada vulnera este derecho, para ello aunque no esté previsto, sería fundamental la participación del contribuyente afectado, con ello se permitiría una verdadera defensa del secreto comercial, industrial o profesional, porque de otra forma podría no conocer que se está efectuando el intercambio.

Como puede observarse cabe la interpretación del Estado requerido bajo la condición de pertinencia previsible. Así se decidió en la STJUE Berlioz con fecha de 16.05.2017. En dicha Sentencia se argumenta que el artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la «pertinencia previsible» de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un adminis-

trado y de la medida sancionadora impuesta a este último por no atender dicha decisión. Por ello, es necesario demostrar la pertinencia previsible cuando un Estado miembro solicita copia del *ruling* firmado por otro Estado.

31.5.4. Directiva 2016/881 de 25 de mayo de 2016 sobre el intercambio de información del informe país por país - DAC 4

I. Objeto y fin

Las nuevas tendencias en materia de transparencia están adquiriendo cada vez mayor relevancia, poniendo el acento en la transparencia pública como elemento necesario para mejorar la lucha contra el fraude fiscal a escala internacional. Esta necesidad de fomentar la transparencia e incidir en la buena gobernanza en materia tributaria tiene como un objeto preferente la lucha contra planificaciones fiscales agresivas que tratan de eludir el pago de los impuestos de las multinacionales allí donde se han generado los beneficios. La necesidad de reaccionar frente a tales estrategias fiscales agresivas y de conseguir una mayor transparencia que permita incentivar, sobre todo, a los grupos de empresa multinacionales a pagar de forma equitativa sus impuestos en el país donde realmente obtenga sus beneficios es el fin que ha llevado a desarrollar un paso más en la estrategia de lucha contra el fraude fiscal a través de la transparencia y el intercambio automático de información en materia tributaria.

Una de las iniciativas más importantes ha sido la incorporada en la Acción 13 del plan BEPS de la OCDE y que parte de un triple enfoque que persigue en relación con la documentación de los precios de transferencia, facilitar a las Administraciones Tributarias información útil que puedan utilizar en la realización de una inspección exhaustiva sobre precios de transferencia. Para conseguir ese objetivo BEPS propone un triple nivel de documentación e información consistente en:

i. el archivo maestro (master file), que recoge información estandarizada correspondiente a todos los miembros del grupo multinacional;

i. el archivo local que se refiere específicamente a las operaciones significativas del contribuyente local, y

i. el informe país por país, que contiene cierta información acerca de la distribución mundial de los beneficios y los impuestos pagados, junto con determinados

> indicadores de la ubicación de la actividad económica dentro del grupo multinacional. Es precisamente en este último aspecto en el que ponemos nuestra atención desde el momento en que es importante que la Administración Tributaria pueda obtener directamente o mediante intercambio, la información localizada más allá de las fronteras de su país.

La UE ha seguido el proyecto de la OCDE y ha aprobado una modificación de la Directiva 2011/16/UE para incorporar el intercambio automático de la información país por país, mediante la Directiva 2016/881, de 25 de mayo.

La Directiva 2016/881 mantiene el mismo objetivo declarado por la OCDE que no es otro que potenciar la transparencia de los grupos de empresas multinacionales para profundizar en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios. Si bien, la Directiva 2016/881 se ha aprobado con posterioridad al Informe final de la acción 13 BEPS, lo cierto es que esta iniciativa se debe enmarcar en el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal de 6 de diciembre de 2012, en el que la Comisión destacó la necesidad de promover enérgicamente el intercambio automático de información como la norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal para el futuro.

Esta medida debe ser completada con el análisis de otra iniciativa diferente pero con un alcance similar en cuanto al efecto buscado y que está causando una cierta crítica entre las multinacionales que operan en la Unión Europea. Se trata de la propuesta de 12 de abril de 2016 por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación relativa al impuesto sobre sociedades por parte de determinadas empresas filiales.

La Directiva 2016/881 mantiene que la información país por país intercambiada entre Estados no se hace pública y tiene por finalidad orientar sus inspecciones y garantizar el cumplimiento. Sin embargo la propuesta de modificación de la Directiva 2013/34 complementa a la Directiva 2011/161, puesto que lo que pretende es que las empresas multinacionales hagan públicas algunas de las informaciones presentadas a las autoridades tributarias al objeto de que pueda ser accesible para cualquier ciudadano. Esta medida pretende dotar de mayor transparencia para que pueda existir un control público sobre si un determinado impuesto se paga donde se ha generado el beneficio.

Los Estados miembros, una vez aprobada esta propuesta de Directiva, exigirán a tales empresas la redacción y publicación anuales de un informe referido a la tributación del impuesto de sociedades. Y ello porque en opinión de las autoridades de la Unión Europea los ciudadanos deben poder controlar todas las actividades de un grupo

cuando este disponga de varios establecimientos en la Unión Europea. Se mantiene por parte de la Comisión que: "El aumento del control público del impuesto de sociedades abonado por empresas multinacionales que desempeñan actividades en la Unión es un elemento crucial para fomentar la responsabilidad empresarial, contribuir al bienestar a través del pago de impuestos, promover una competencia fiscal más leal en la Unión a través de un debate público mejor fundamentado y restaurar la confianza de los ciudadanos en la equidad de los sistemas tributarios nacionales. Tal control público puede lograrse mediante la presentación de informes referidos a la tributación del impuesto de sociedades, independientemente del lugar donde esté establecida la sociedad matriz última del grupo multinacional".

La norma pretende que los ciudadanos puedan controlar todas las actividades de un grupo cuando disponga de varios establecimientos en la UE. En definitiva se pretende mejorar la transparencia y el control público del impuesto sobre sociedades, adaptando el marco jurídico vigente relativo a las obligaciones impuestas a empresas y sociedades en lo que respecta a la publicación de informes.

II. Contenido

El ámbito subjetivo de aplicación de la propuesta de Directiva que analizamos es el mismo que aplica el proyecto BEPS y la Directiva 2016/881, esto es sociedades matrices de grupos cuyo volumen de negocios neto consolidado supere los 750.00.000 €. Sobre la base de este umbral, la OCDE considera que únicamente entre un 10% y un 15% de las empresas multinacionales estarían obligadas a presentar el informe país por país, si bien el volumen de negocio de éstas representara aproximadamente el 90% del volumen de negocios de todas ellas. En este sentido, hay que señalar que el Dictamen del Consejo Económico y Social Europeo ha recomendado revisar a la baja el límite cuantitativo que determina el ámbito subjetivo de aplicación de la medida.

En cuanto al contenido de ese informe que se hará público, el denominado informe referido a la tributación del impuesto sobre sociedades, éste debe facilitar información relativa a todas las actividades de la empresa o de todas las empresas ligadas de un grupo controlado por una sociedad matriz última. La información debe basarse en las especificaciones para la elaboración del informe de la acción 13 del BEPS y limitarse a lo necesario para permitir un control público efectivo, al objeto de velar por que la divulgación no dé lugar a riesgos o inconvenientes desproporcionados. El informe debe incluir asimismo una breve descripción de la naturaleza de las actividades. Dicha

descripción podría basarse en las categorías expuestas en el cuadro 2 del anexo III del capítulo V de las Orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia de la OCDE. El informe debe incluir una exposición general que explique los casos de discrepancias importantes a nivel de grupo entre los importes de los impuestos devengados y los de los impuestos pagados, teniendo en cuenta los importes correspondientes a ejercicios anteriores. Además para garantizar una mejor evaluación de la información por parte de los ciudadanos, la información debe desglosarse por Estado miembro. En todo caso, no se trata de una información coincidente en su totalidad a la establecida por la Directiva 2016/881 en relación con el informe país por país a intercambiar automáticamente, puesto que hay parte de esa información que no se habría pública como la información agregada relativa al importe de los ingresos, el capital declarado, los resultados no distribuidos, o los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo con respecto a cada territorio en el que opere el grupo de empresas multinacionales. Además el segundo grupo de información relativa a la composición y residencia de los miembros del grupo tampoco sería objeto de publicidad a la luz de la norma proyectada. Puede afirmarse que la información relativa al impuesto sobre sociedades que se publicara a la luz de esta reforma es menos detallada en términos tributarios que la información que se facilita confidencialmente a las autoridades tributarias en virtud del informe país por país contemplado en la Directiva 2016/881.

El informe consolidado referido a la tributación del impuesto de sociedades se publicará en un registro mercantil, con el objetivo de garantizar la seguridad y la disponibilidad a lo largo del tiempo. Por otra parte, ya que el objeto de la presente iniciativa consiste en permitir el control público, tales informes también se ofrecerán al público en los diferentes sitios web de las empresas o del grupo. Para que sea posible efectuar comparaciones temporales, los informes permanecerán accesibles en los sitios web durante al menos cinco años consecutivos. Tanto la Directiva 2016/881 como la propuesta de modificación de la Directiva 2013/34 presentan medidas que pueden considerarse como complementarias, con finalidades diferentes pero concurrentes en su objetivo remoto. En el fondo podemos convenir que con la modificación de la Directiva 2011/16 nos encontramos ante el hecho cierto de que una recomendación –esto es un estándar mínimo aprobado por la OCDE– se convierta a través de la citada Directiva en hard law y norma de obligado cumplimiento en el ámbito comunitario. Por otro lado, se ha manifestado parte de la doctrina críticamente al considerar que esta medida del intercambio de información país por país puede producir la tentación de que una Administración tributaria trate de utilizar la vía de hecho para gravar cualquier creación de valor iden-

tificada en su territorio por tal información.

Podemos afirmar que recientes casos con relevancia pública como *Lux Leaks* han mostrado la escasa tolerancia pública hacia estrategias de elusión fiscal transfronteriza de las multinacionales. Un régimen jurídico de publicidad tal y como establece la propuesta de Directiva que comentamos, significaría que las multinacionales deberían ser capaces de defender públicamente sus estrategias de planificación fiscal. Sin embargo permitir la disponibilidad de la información solo para las Administraciones tributarias significaría que es probable que las multinacionales sólo tengan que defender los esquemas más flagrantes. Es evidente que el efecto disuasorio es más poderoso cuando hay un escrutinio público.

En este sentido hay que hacer referencia a los resultados de la consulta pública sobre los efectos sobre la transparencia en los impuestos sobre la renta de las sociedades de estas medidas. Según esta consulta pública resulta revelador la diferente opinión manifestada por las multinacionales-sociedades, frente a la opinión que ha manifestado las ONG y los individuos en particular. Así, se dice que aunque la mayoría de las sociedades y multinacionales encuestadas consideran que no es necesario ningún cambio para fortalecer la transparencia, o que la UE debe confiar en iniciativas internacionales, hay, por el contrario, un apoyo rotundo de las organizaciones de la sociedad civil a que la UE tome la iniciativa y lidere las estrategias en este esfuerzo global hacia una mayor transparencia en el impuesto sobre sociedades de las multinacionales que operan en la UE. Un 96% de las ONG y sindicatos encuestados cree que la UE debería estar a la vanguardia y posiblemente ir más allá que BEPS en relación con el informe país por país y ampliar mucho más los requisitos actuales de divulgación y publicidad de la información. Una mayoría (88%) de los individuos, personas físicas, declaró lo mismo.

Resulta interesante profundizar un poco más en la opinión de los operadores jurídicos en relación con el objetivo de la publicidad de la información relativa al impuesto sobre sociedades. Así las asociaciones empresariales e industriales consideran mayoritariamente que la publicidad de esa información no ayudará a conseguir el objetivo declarado de conseguir que las empresas paguen sus impuestos allí donde se obtenga el beneficio y exista una competencia más justa entre multinacionales y pequeñas y medianas empresas. Se dice que una divulgación pública de la información relacionada con los impuestos distorsionaría la competencia entre las multinacionales y las PYME y sería perjudicial para el objetivo de alinear los beneficios con la actividad económica. Por el contrario, en opinión de las ONGs y sindicatos, la divulgación pública de información relacionada con los impuestos contribuiría a los objetivos mencionados

de la UE y la aplicación de BEPS a nivel de la UE ayudaría a las autoridades fiscales a orientar sus inspecciones a las empresas. Finalmente hay un apoyo incontestable y casi unánime entre los particulares a que la revelación pública de la información sobre el impuesto sobre sociedades de las multinacionales es un elemento esencial que permitirá la consecución de los objetivos de lucha contra el fraude fiscal de la UE.

Existe una opinión mayoritaria entre las empresas de que una divulgación pública tendría muchos más riesgos y pondría en peligro muchos más elementos, en lugar de traer beneficios a la UE. Los riesgos más destacados que se han puesto de manifiesto incluyen: la exposición pública de la estrategia empresarial de las empresas de la UE; la distorsión de la competencia socavando el éxito de las multinacionales europeas, especialmente frente a las empresas estadounidenses; la pérdida de ingresos fiscales para los Estados miembros; un deterioro de las relaciones entre Europa y las administraciones fiscales de terceros países; o posibles daños a la reputación de las empresas europeas, ya que la publicación de datos en bruto puede dar lugar a interpretaciones erróneas. Estos argumentos han reforzado la opinión de que la divulgación pública de información tributaria sensible a los competidores plantearía riesgos inherentes al crecimiento y a la inversión a largo plazo en la UE.

III. Transposición en el ordenamiento español

La directiva 2016/881 recoge la obligación para las empresas multinacionales de elaborar y presentar la información país por país cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, con el objeto de garantizar que en toda la Unión se recopile la misma información y se facilite oportunamente a las Administraciones Tributarias. El ámbito de aplicación de la misma según el artículo 2 de la citada directiva es:

1. Se aplicara a todos los tipos de impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales, o en su nombre. No incluidos los que recogen el apartado 3 de este articulo:
    - tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas;
    - derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.
2. No se aplica a:

- No se aplicará al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles,
- Ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros.
- Tampoco a las cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al Estado miembro o a una subdivisión territorial del mismo, o a los organismos de derecho público de la seguridad social.

En cuanto al contenido, en el informe país por país, los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen lo siguiente según el artÍculo 8.3 bis bis de la directiva 2016/881:

a. información agregada relativa al importe de los ingresos, los beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado, el impuesto sobre la renta devengado, el capital declarado, los resultados no distribuidos, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo con respecto a cada territorio en el que opere el "grupo de empresas multinacionales";

b. una identificación de cada "entidad constitutiva" del "grupo de empresas multinacionales", con indicación del territorio de residencia fiscal de esa entidad constitutiva y, cuando sea diferente del territorio de residencia fiscal, el territorio por cuya legislación se rija la organización de dicha "entidad constitutiva", así como la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales de dicha "entidad constitutiva".

Los artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades transponen esta directiva. El art. 13 RIS establece quienes están obligados a presentar esta documentación, de la siguiente manera:

- Las entidades residentes en territorito español que tengan la condición de dominantes de un grupo, con el límite de que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o grupo sea 750 millones de euros en los 12 meses anteriores.
- Las entidades residentes en territorio español dependientes directa o indirectamente de una entidad no residente en territorio español, que no dependa de otra,

ya sea residente o no.

- Establecimientos permanentes situados en territorio español de entidades no residentes.

En estos dos últimos casos, tendrán obligación de presentar esta información país por país, siempre que en los 12 meses anteriores, la cifra de negocios sea al menos de 750 millones y se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1. Cuando hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información.
2. Cuando la dominante no residente no tenga obligación de presentar esta información a los términos análogos a la prevista en la normativa española en su país o territorio o residencia fiscal
3. Cuando la dominante de su grupo resida en un país con el que no existe intercambio de información que incluya información país por país.
4. Cuando existiendo acuerdo de intercambio de información, respecto de dicha información con el país de residencia de la dominante, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la administración tributaria española a las entidades dependientes o a los EP residentes en territorio español.

El contenido de esta información que debe incluir, viene reflejado en el artículo 14 RIS:

a. Ingresos brutos del grupo distinguiendo entre obtenidos con entidades vinculadas o terceros.
b. Resultados ante impuestos de sociedades o de naturaleza similar.
c. Impuestos sobre sociedades o impuestos similares incluyendo retenciones soportadas.
d. Impuestos sobre sociedades o impuestos de similar naturaleza incluyendo retenciones.
e. Importe de la cifra de capital y resultados no distribuidos existentes en la fecha de conclusión del periodo impositivo.

f. Plantilla media del grupo.

g. Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derecho de crédito.

h. Lista de entidades residentes, incluyendo los EP y las actividades principales realizadas por cada una de ellas.

i. Cualquier otra información relevante.

Esta información será solo exigible a las entidades a que se refiere el articulo 13 del reglamento que ya explique anteriormente y siempre y cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros

Esta información es exigible para los periodos impositivos iniciados a partir de enero del 2016 a través del modelo aprobado por la Orden Ministerial HFP/1978/2016, de 28 de diciembre.

En este sentido, en el Capítulo V «Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas» del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se distinguen dos tipos de obligaciones, las de documentación y las de información. En cuanto a la obligación de información se regulan, a su vez, dos obligaciones de información diferenciadas cuyos plazos de declaración son diferentes.

- Por una parte, el artículo 13.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece la obligación de aportar la información país por país, cuyo contenido se concreta en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto. El plazo para presentar esta información concluye transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo.

- Por otra parte, el artículo 13.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que el contribuyente deberá incluir, en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Esta comunicación deberá efectuarse mediante el servicio web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el modelo 231.

IV. Interacción con los derechos de los contribuyentes.

Pasemos ahora a analizar la interacción de la DAC 4 con cuestiones fundamentales derivadas de los derechos de los contribuyentes, alcance de la obligación, la transparencia, la confidencialidad, tal y como hemos realizado con el resto de las modificaciones DAC.

En primer lugar, hay que valorar el alcance de la obligación de CbCR a partir de la jurisprudencia del TJUE, las obligaciones tributarias de carácter amplio impuestas sin indicio de existencia de fraude o abuso pueden no ser proporcionadas, ya que sólo las legislaciones que permitan atacar acuerdos o estructuras 'completamente artificiales' parecen estar justificadas. En este sentido, incluso si la normativa nacional sobre CbCR puede ser útil para prevenir el fraude fiscal o la evasión o elusión fiscal, su contenido, como ocurre con la normativa española (directamente derivada de la legislación propuesta por la OCDE en la Acción 13 de BEPS), podría decirse que va más allá de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad, ya que la información país por país se solicita en relación con Estados con los que no necesariamente existe riesgo de fraude fiscal o incluso en relación con países donde la estructura operativa del grupo puede ser mínima e irrelevante a estos efectos, esto es, sin establecer reglas de materialidad alguna que permitan excluir a ciertas a filiales o establecimientos permanentes por su bajo nivel de operaciones.

En relación con los derechos de los contribuyentes surgen dudas, por ejemplo, en el caso del derecho a la protección de datos personales que tiene perfiles eminentemente individuales (personas físicas) y debería cubrir de forma limitada a las personas jurídicas, pueden plantearse cuestiones relativas a las personas jurídicas también en esta esfera y en relación con el CbCR que sean relevantes. Así, por ejemplo, surgen dudas que no tienen, en el momento presente respuesta en los Estados donde, como España, su normativa nacional ha regulado el CbCR: ¿deben los contribuyentes tener reconocido el derecho a conocer el número de países a los que se notifica la información por la vía del intercambio automático? ¿deben los contribuyentes tener el derecho a solicitar la limitación u oponerse al intercambio automático de información con determinados países (por ejemplo, que incumplan las condiciones de los acuerdos de la OCDE o que hagan un uso indebido de la información recibida); ¿tiene sentido que los datos del CbCR se intercambien a todos los países cuando, por ejemplo, un determinado país receptor puede no tener interés en determinadas líneas del negocio pero sí en otras? Al mismo tiempo, si el flujo de información automática se corta con algún país, el contribuyente

(matriz) debería conocerlo, ya que, esto puede tener consecuencias muy relevantes, por ejemplo, si tal país con el que se corta la información regula la obligación de las filiales de presentar, en ese caso, el CbCR.

Para finalizar la Sentencia de la Corte Constitucional francesa de 8 de diciembre de 2016 declaró la inconstitucionalidad del art. 137 de la Ley 1691/2016 (Sapin 2), que obligaba a los grupos franceses con una cifra de negocio superior a 750 millones de euros a hacer públicos sus informes país por país sobre datos financieros y económicos del grupo. La razón que esgrimió el Tribunal es que atentaba de forma desproporcionada contra el derecho a la libertad de empresa. Así se declaraba que la obligación de presentar el informe público del CbC de acceso libre al público viola el derecho fundamental de libertad de empresa porque obliga a las empresas a revelar su estrategia de negocios, pues la obligación de hacer público información económica y fiscal a través del informe CbC permite a los competidores identificar elementos clave de su estrategia industrial y comercial, lo cual afecta de forma desproporcionada a la libertad de una empresa en relación con el objetivo del reporte CbC.

Y cabe seguir con una valoración crítica de esta Directiva por qué verdaderamente creemos que ¿Mejora la lucha contra el fraude la publicidad de los CbC? ¿Mejora la recaudación la publicidad? ¿Corresponde a los ciudadanos el control público del impuesto sobre sociedades? ¿supone una alteración de la libre competencia? ¿El contenido de la información se ajusta al principio de proporcionalidad? ¿La finalidad perseguida con la medida se consigue? ¿Es digna de protección la información publicitada por ser confidencial? ¿Transparencia o Transparencia pública?

31.5.5. Directiva 2016/2258 de 25 de mayo de 2016. Acceso de las Autoridades tributarias a la información relativa al blanqueo de capitales -DAC 5.

La Directiva 2016/2258 UE, modifica la Directiva 2011/16/UE para introducir un nuevo apartado 22.1.bis al objeto de que las autoridades tributarias puedan acceder a la información obtenida mediante la Directiva 2015/849/UE relativa al blanqueo de capitales (Cuarta Directiva). Con esta Directiva no se trata tanto de ampliar el ámbito objetivo de la Directiva 2011/16, como de asegurar que las Administraciones tributarias tienen acceso a la información del beneficiario efectivo obtenida en la aplicación de la normativa de blanqueo de capitales. Se trata de fortalecer el vínculo existente entre los

mecanismos de lucha contra el blanqueo de capitales y la transparencia fiscal.

Constituye la respuesta de la Unión Europea a los Papeles de Panamá y su objetivo consiste en lograr una mayor transparencia que evite que situaciones como esa favorezcan el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

En el caso de que el titular de la cuenta sea una estructura de intermediación financiera, establece que las autoridades financieras deben examinar esa estructura e identificar a sus beneficiarios efectivos e informar sobre estos. Para ello, se basa en la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales obtenida con arreglo a la Directiva 2015/849 para identificar a los beneficiarios efectivos.

De esta forma, se garantiza un control eficaz de la aplicación por las Instituciones Financieras de los procedimientos de diligencia debida de la Directiva 2011/16 a través del control que pueden realizar las autoridades tributarias.

Esta medida ha suscitado el interés de la comunidad internacional y ha cristalizado en que son una parte de los *peer review* de la OCDE, comprometiéndose las jurisdicciones a establecer cuanto antes registros efectivos de sociedades, trusts, fundaciones y cualquier otra estructura relevante de forma que esa información esté disponible para las autoridades tributarias, En efecto, la puesta en práctica de esta Directiva no parece viable si no se crean registros nacionales de beneficiarios efectivos que puedan ser consultados por las Administraciones tributarias.

En nuestro ordenamiento la Disposición Adicional tercera del Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo permite a la AEAT el acceso a la información sobre la titularidad real, concepto que no coincide, necesariamente, con el de beneficiario efectivo que es más amplio pues incluye a los autorizados en cuentas bancarias.

Las entidades financieras ya han comenzado a aplicar los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente en virtud de la Directiva 2011/16/UE, y los primeros intercambios de información se produjeron en septiembre de 2017. Por consiguiente, a fin de evitar demoras en la supervisión eficaz de la aplicación de dicha Directiva, la directiva de modificación entró en vigor el 1 de enero de 2018.

Ahora bien, siempre cabe la pregunta de si ¿La divulgación pública sobre titularidad real de cuentas y entidades contribuye de forma efectiva a la consecución de los objetivos marcados (v.gr. la lucha contra el fraude fiscal), dotando de mayor eficiencia al trabajo de las autoridades fiscales o va más allá de lo necesario? La respuesta puede encontrarse en la línea del Supervisor Europeo de Protección de Datos, en su Opinión

de 2 de febrero de 2017 sobre propuesta de reforma de la Cuarta Directiva Blanqueo de Capitales, cuando critica la medida precisamente por la falta de proporcionalidad.

La Sentencia del TJUE de 20 de mayo de 2003, *Osterreicher Rundfunk* estudia la necesidad de analizar si la divulgación pública de determinada información tributaria es necesaria y apropiada para lograr el objetivo (de buena gestión de los recursos públicos) perseguido, o si ese objetivo podría haberse alcanzado misma eficacia con medidas menos lesivas del derecho de las personas afectadas a la protección de sus datos de carácter personal (ap. 88). Con la DAC 5 nos surgen las mismas dudas, ¿se trata de una medida proporcional la divulgación pública de la titularidad real de cuentas y entidades?

31.5.6. La Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva - DAC 6.

La Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 modifica la Directiva 2011/16/UE (Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad) para establecer una obligación de intercambio de información entre los Estados miembros sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva transfronterizos. El 21 de junio de 2017 la Comisión presentó una Propuesta de Directiva para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas, en cuya virtud los intermediarios y los contribuyentes en último extremo deberán comunicar a sus Administraciones tributarias dichos esquemas fiscales que hayan diseñado o en los que participen y que irá seguida del intercambio de información entre los Estados miembros a través de una base de datos centralizada. El contenido de la Directiva está en consonancia con la acción 12 del Plan BEPS y tiene por objeto reforzar la transparencia y la detección anticipada como mecanismos fundamentales para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

El concepto de planificación fiscal agresiva se solapa con el de planificación fiscal abusiva, en el sentido de que hay que comunicar todos los esquemas que se comercialicen, y tengan por finalidad reducir la deuda tributaria ya sean de planificación fiscal agresiva o abusiva con la finalidad de que la Administración esté al día de los esquemas que se utilizan por los contribuyentes por recomendación de sus asesores al objeto de que pueda formar criterio respecto a los mismos lo antes posible. Estos procedimientos

se han empleado ya en algunos Estados como Portugal, Reino Unido, Australia y los EEUU, con escaso éxito. Como se puede observar, se opta por no dar un concepto genérico de planificación fiscal agresiva y se prefiere definir los "mecanismos transfronterizos" sujetos a comunicación por la concurrencia en ellos de alguna "seña distintiva" de las consagrada en el Anexo IV.

La obligación de comunicación alcanza a los denominados "Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación", que se caracterizan por que afectan a más de un Estado miembro y a un tercer país y satisfacen , al menos, una de las siguientes situaciones:

- No todos los participantes en el mecanismo residen en la misma jurisdicción
- Alguno de los participantes tiene doble residencia
- Alguno de los participantes realiza una actividad mediante un EP situado en la otra jurisdicción
- El mecanismo tiene impacto al menos en dos jurisdicciones.

No se define que se entiende por mecanismo, si bien tiene que tener claros indicios de elusión o fraude fiscal, ciertas características, que se denominan "señas distintivas", tales como cláusula de confidencialidad, cobro de honorarios si la ventaja fiscal se consuma, estructuras de pérdidas, estructuras de transformación de renta en capital , estructuras circulares que se compensan o anulan mutuamente, se sitúan en territorios donde se aplican tipo 0 , regímenes nocivos o existen asimetrías híbridas. Las referidas señas distintivas o *hallmarks* pueden ser generales o específicas, aunque más relevante en este sentido es que la concurrencia de algunas de estas señas distintivas queda vinculada a la prueba de que el beneficio principal o uno de los beneficios principales» del mecanismo sea la obtención de una ventaja fiscal. La obligación de comunicar estos mecanismos recae en los intermediarios y cuando juegue el secreto profesional, los propios contribuyentes.

Los regímenes de declaración obligatoria complementan y se distinguen simultáneamente de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para detectar estructuras de planificación fiscal que explotan las deficiencias de un particular sistema tributario, al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que permitan su detección y, en su caso, revisión.

Respecto al texto de la Directiva es fruto de una redacción transaccional instada

desde la Presidencia búlgara del Consejo, ya que ciertos Estados miembros manifestaron reservas sobre algunas disposiciones de la propuesta.

Para lograr su intercambio automático, la información que recaben los Estados miembros de los intermediarios se vuelca periódicamente a un directorio central seguro relativo a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que desarrolla la Comisión, y al que podrán acceder los primeros. El plazo para poner en conocimiento estos esquemas es de cinco días a contar desde el día siguiente a su puesta a disposición. El intercambio automático de información (Red CCN/Directorio central seguro/ Formulario normalizado) con otras autoridades tributarias de la UE (directorio central) se realiza en el plazo de un mes a contar desde el final del trimestre en que ésta se haya presentado.

La puesta en marcha del deber de comunicar se fija en el 31 de diciembre de 2019 la fecha límite en que los Estados miembros deberán adoptar las disposiciones internas de transposición, no aplicándose las mismas sino a partir de 1 de julio de 2020.

Al igual que en el resto de las modificaciones de la Directiva 2011/16 cabe plantearnos si la transparencia de estos esquemas, con su comunicación y revelación puede considerarse proporcional en relación con su objetivo. Como ha podido constatarse se trata de una norma de gran alcance que no se proyecta únicamente sobre esquemas abusivos o elusivos, sino sobre todos aquellos mecanismos transfronterizos sometidos a comunicación en los que concurren unos *hallmarks* a veces confusos, que seguramente traerán una alta conflictividad.

Asimismo y en cuanto al derecho de defensa: ¿pueden el intermediario y el contribuyente ser obligados a declarar un esquema potencialmente abusivo bajo la coacción de la imposición de sanciones de naturaleza penal? Imposición de sanciones por incumplimiento de una normativa que descansa sobre conceptos muy amplios y poco claros:

- Decisión del Consejo Constitucional francés de 29 de diciembre de 2013 que consideró inconstitucional el artículo 96 del Código General de Impuestos Francés, que se refiere a la Declaración de esquemas de optimización fiscal. La razón esgrimida son: la sanción para supuestos muy imprecisos y vagos, dado que no se aporta ninguna definición de los esquemas de optimización fiscal; en segundo lugar, dadas las restricciones a la libertad de emprendimiento, y en particular, a las condiciones de ejercicio de la actividad de asesoría jurídica y fiscal, y habida cuenta de la gravedad de las sanciones en caso de desconocimiento o incumplimiento de estas medidas, el legislador no podía, sin desconocer las exigencias constitucionales, mantener una definición tan general e imprecisa del concepto

«*schéma d'optimisation fiscale*»;

- Informe del Comité Económico y Social Europeo de 19 de enero de 2018. El CESE ha puesto de relieve algunas cuestiones destinadas a la mejora de la DAC 6. Son las siguientes: la primera, es importante garantizar que la Directiva tenga un efecto disuasorio en la planificación fiscal agresiva, para ello se precisan requisitos más precisos para establecer qué transacciones están sujetas a comunicación a fin de evitar que las empresas informen más de lo necesario, lo que derivaría en procedimientos largos tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes; En segundo lugar, la obligación de respetar el principio de plena competencia o las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no es una ciencia exacta e implica inevitablemente una interpretación subjetiva por parte de los contribuyentes y las autoridades tributarias, en consecuencia, el CESE solicita a la Comisión y a los Estados miembros que aclaren adecuada y constructivamente si las transacciones entran o no dentro de esa categoría con signos distintivos; y, tercero, la DAC 6 deja algunos aspectos por resolver, a saber, la modalidad de aplicación para los contribuyentes de la economía digital, dada la dificultad de determinar la presencia física como sujeto de imposición fiscal en las jurisdicciones de los Estados miembros. Otro aspecto es el relacionado con la claridad de los criterios establecidos por la normativa para un enfoque unitario en las normativas nacionales para las sanciones en caso de no facilitar información.

Para concluir debemos hacernos eco de la práctica administrativa española. Pues bien, la premisa de la Agencia Tributaria española consiste en vincular la transparencia fiscal al fomento de la relación cooperativa, concretamente al Foro de Grandes Empresas y al Código de Buenas Prácticas. En lo concerniente al reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial, la AEAT trata de propiciar un temprano conocimiento y evaluación mutua de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales por parte de las empresas, anticipando el análisis de su comportamiento. El objetivo es que la empresa ofrezca información, preferentemente con anterioridad a la finalización del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones en la medida en que esté disponible, sobre los siguientes aspectos: presencia en paraísos fiscales y su explicación; esquemas de tributación internacional del grupo haciendo referencia a la financiación, a los intangibles y a los *management fees*, así como al grado de congruencia con los principios de las acciones BEPS de la OCDE; cambios significativos en las

estructuras *holding y subholding*; explicación de las operaciones societarias más significativas; política fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno; catálogo de operaciones a someter al Consejo de Administración; mención del cumplimiento fiscal en el Informe de Gestión o Informe integrado de la entidad; etc. Además, cada empresa y la AEAT, de mutuo acuerdo, establecerán el contenido y la forma de suministrar esta información.

31.5.7. Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC7).

Esta directiva, en adelante DAC7 tiene como principal novedad la obligación de intercambiar información con los otros países de la UE de los operadores de plataformas digitales. Con ocasión de esta Directiva los operadores deberán ceder a la Administración tributaria del Estado miembro en el que se registren determinada información relativa a las actividades económicas en las que intermedien poniendo en contacto al vendedor con el usuario.

En cuanto a los sujetos obligados a intercambiar la información, la norma distingue dos tipos de operadores. Por un lado, los europeos, que como norma general serán los que residan en la UE. En este caso, deberán registrarse en el estado miembro donde residan. Por otro lado, los operadores extranjeros podrán

elegir el Estado miembro en el que registrarse. La norma establece para los denominados operadores de plataformas digitales que estén registrados tres tipos de obligaciones:

- Normas de diligencia debida que deberán aplicar sobre los vendedores que utilizan dichas plataformas a efectos de obtener la información a intercambiar.
- La obligación de suministro de determinada información a la Administración tributaria en relación con los vendedores.
- Obligación de registro en el censo.

La obligación de comunicación de información debe abarcar tanto las actividades transfronterizas como las no transfronterizas. Se incluyen las actividades de arrenda-

miento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte.

Se establecen ciertas excepciones sobre la obligación de informar en el caso de vendedores que sean entidades estatales o cotizadas. Y también se excluyen los vendedores ocasionales (menos de 30 operaciones y por importe inferior a 2.000 euros) y los grandes arrendadores (un mismo inmueble con más de 2.000

operaciones en el año).

Una vez obtenida la información, ésta se intercambiará al EM de residencia del vendedor o, en el caso de arrendamientos, donde esté localizado el inmueble.

En cuanto al uso de la información, de acuerdo con el considerando de la directiva, la comunicación de rentas obtenidas mediante dichas actividades debe proporcionar a las Administraciones tributarias la información necesaria para calcular correctamente el impuesto sobre la renta y el IVA adeudado.

Como objetivo la directiva se propone que las autoridades de los Estados miembros puedan disponer de la información antes de que lleven a cabo las liquidaciones de los impuestos. Por este motivo establece como plazo para el intercambio de un mes desde que sea comunicada.

31.5.8. Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC8).

El Consejo adoptó la octava Directiva por la que se modifican las normas de la UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Las modificaciones se refieren principalmente a la notificación y el intercambio automático de información sobre los ingresos procedentes de operaciones con criptoactivos y sobre los acuerdos tributarios previos relativos a las personas con un elevado patrimonio.

El objetivo de la Directiva es reforzar el marco legislativo vigente, ampliando el ámbito de aplicación de las obligaciones de registro y de comunicación de información, y la cooperación administrativa general entre administraciones tributarias.

La Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa se amplía ahora a otras categorías de activos e ingresos, como los criptoactivos. Se aplicará un intercambio automático obligatorio entre las autoridades tributarias de la información que han de

presentar los proveedores de servicios de criptoactivos. Hasta ahora, la naturaleza descentralizada de los criptoactivos ha dificultado la supervisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las administraciones tributarias de los Estados miembros. El carácter intrínsecamente transfronterizo de los criptoactivos requiere una estrecha cooperación administrativa a escala internacional para garantizar una recaudación fiscal eficaz.

La Directiva abarca un amplio conjunto de criptoactivos, basándose en las definiciones que figuran en el Reglamento sobre los Mercados de Criptoactivos. También se incluyen en el ámbito de aplicación los criptoactivos emitidos de forma descentralizada, así como las monedas estables, incluidas las fichas de dinero electrónico y determinadas fichas no fungibles.

El iter procedimental que ha terminado con la aprobación de esta Directiva comenzó el día 7 de diciembre de 2021, cuando el Consejo, en su informe al Consejo Europeo sobre cuestiones fiscales, indicó que esperaba que la Comisión presentase, en 2022, una propuesta legislativa sobre una nueva revisión de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC), que tuviera que ver con el intercambio de información sobre criptoactivos y sobre los acuerdos tributarios previos con particulares con grandes patrimonios.

El día 8 de diciembre de 2022, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 8). Los principales objetivos de dicha propuesta legislativa eran los siguientes:

- ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en el marco de la DAC a aquella información que deberán comunicar los proveedores de servicios de criptoactivos sobre las operaciones (transferencia o intercambio) de éstos y del dinero electrónico. La ampliación de la cooperación administrativa a este nuevo ámbito tiene por objeto ayudar a los Estados miembros a hacer frente a los retos que plantea la digitalización de la economía. Las disposiciones de la DAC 8 sobre procedimientos de diligencia debida, requisitos de comunicación de información y otras normas aplicables a los proveedores de servicios de criptoactivos obligados a comunicar información reflejarán el Marco de Declaración de Criptoactivos y un conjunto de modificaciones del Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI), elaborados por la OCDE en virtud del mandato del G20. El G20 aprobó el Marco de Declaración de Criptoactivos y las enmiendas al ECCI, que considera complementos inte-

grales de las normas mundiales para el intercambio automático de información;

- ampliar el ámbito de aplicación de las normas vigentes sobre el intercambio de información pertinente a efectos fiscales mediante la inclusión de disposiciones en materia de intercambio de acuerdos previos con efecto transfronterizo relativos a particulares con un elevado patrimonio, así como disposiciones en materia de intercambio automático de información sobre dividendos no custodiados e ingresos similares, con el fin de reducir los riesgos de evasión y fraude fiscal, ya que este tipo de ingresos no entra dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones actuales de la DAC; y,
- modificar otras disposiciones vigentes de la DAC. En particular, la propuesta que pretendía mejorar las normas relativas a la comunicación de información sobre el número de identificación fiscal (NIF), a fin de facilitar a las autoridades tributarias la tarea de identificar a los contribuyentes pertinentes y evaluar correctamente los impuestos correspondientes, y modificar las disposiciones de la DAC en lo que respecta a las sanciones que deben aplicar los Estados miembros a las personas que incumplan la legislación nacional sobre los requisitos de comunicación de información adoptada en virtud de la DAC.

El 16 de mayo de 2023, el Consejo acordó su posición sobre las modificaciones de la Directiva. El Parlamento Europeo aprobó su dictamen sobre la Directiva el día 13 de septiembre de 2023 en el marco del procedimiento de consulta. Los Estados miembros adoptaron la Directiva en el Consejo por unanimidad.

31.5.9. Propuesta para incorporar la declaración informativa GloBE a la legislación de la UE y el intercambio de información correspondiente con arreglo a la Directiva sobre el impuesto mínimo de la UE – DAC 9.

El día 28 de octubre de 2024, la Comisión Europea adoptó una propuesta de ampliación de la Directiva sobre Cooperación Administrativa (DAC) para establecer un marco para el intercambio de información del Pilar II entre los Estados miembros (DAC9).

La propuesta DAC9 también introduce un nuevo anexo a la DAC con una plantilla estándar, basada en la declaración de información GloBE de la OCDE (publicada en julio de 2023), que los grupos incluidos en el ámbito de aplicación deben utilizar para

presentar declaraciones de información fiscal complementaria.

El objetivo de la propuesta DAC 9 es trasponer el informe de renta relativo a la tributación mínima global (GIR), desarrollado por la OCDE a la legislación de la UE, identificando el GIR, como la declaración de información fiscal complementaria prevista en el artículo 44 de la Directiva de la UE relativa al nivel mínimo de imposición, e implantar un marco que facilite el intercambio de declaraciones de información fiscal complementaria entre los Estados miembros de la UE. Cabe señalar que el GIR publicado por la OCDE en julio de 2023 aún puede sufrir algunos cambios como resultado de futuras decisiones y ajustes administrativos. Estos cambios se reflejarían en la declaración de información fiscal complementaria a través de actos delegados de la Comisión.

La propuesta se divide en dos partes. En primer lugar, prevé una ampliación de la DAC con el fin de introducir un marco para el intercambio de información de las declaraciones informativas fiscales complementarias y, en segundo lugar, la introducción de un nuevo anexo de la DAC con el formulario normalizado que debe utilizarse para la declaración y el intercambio de información.

La propuesta de DAC 9 introduce un nuevo artículo 8, que establece el marco para el intercambio de declaraciones informativas sobre la imposición complementaria presentadas por los grupos incluidos en el ámbito de aplicación ante la Administración tributaria de un Estado miembro de la UE.

El artículo 44 de la Directiva Mínima Fiscal de la UE establece los requisitos de presentación para las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva Mínima Fiscal de la UE. Como norma general, establece que cada entidad constitutiva situada en un Estado miembro de la UE deberá presentar una declaración de información fiscal complementaria ante su Administración tributaria. A continuación, las Administraciones tributarias utilizarán estas declaraciones de información fiscal complementaria para realizar una evaluación de riesgos adecuada, evaluar la exactitud de la deuda tributaria y, en general, controlar si las empresas multinacionales y las empresas desplazadas de forma temporal aplican correctamente las normas de la Directiva de tributación mínima de la UE.

No obstante, existe una excepción a esta norma general (artículo 44, apartado 3), en virtud de la cual las entidades constitutivas radicadas en un Estado miembro de la UE estén exentas de sus obligaciones de declaración cuando se cumplan dos condiciones:

- la UPE del grupo, o una entidad designada, presenta la declaración complementaria en nombre del grupo de MNE, y

- la autoridad fiscal ante la que se haya presentado la declaración dispone de un marco de intercambio o de un acuerdo internacional para intercambiar la declaración con otras jurisdicciones.

El objetivo de la propuesta DAC 9 es introducir ese marco de intercambio entre Estados miembros, permitiendo así a las empresas multinacionales pasar de la presentación local a la centralizada en la UE, cuando la UPE de la UE o la entidad declarante designada presente la declaración en nombre del grupo en un Estado miembro de la UE.

En ese caso, la Directiva de la UE relativa a la tributación mínima (artículo 44, apartado 4), sigue exigiendo que cada entidad constitutiva del Estado miembro, o la entidad local designada en su nombre, notifique a su administración tributaria la identidad de la entidad que presenta la declaración de información fiscal complementaria, así como la jurisdicción en la que se encuentra. El marco sólo cubre el intercambio entre Estados miembros. Para el intercambio de información con terceros países, los Estados miembros tendrán que firmar acuerdos internacionales apropiados con esas jurisdicciones.

La propuesta incluye un enfoque de difusión para el intercambio de información con el fin de garantizar que los Estados miembros sólo reciban la información que necesitan en función de su papel en el grupo de empresas multinacionales, tal como establece el marco de la OCDE. Se propone el siguiente enfoque:

- el Estado miembro de la UPE recibe la declaración de información fiscal completa Top-up;
- todos los Estados miembros de aplicación reciben la sección completa de la declaración de información fiscal complementaria;
- los Estados miembros en los que sólo se aplica el QDTT y en los que están situadas las entidades constitutivas de la EMN reciben la sección general de la declaración de información fiscal complementaria, a excepción de la sección de información resumida de alto nivel;
- Los Estados miembros con derechos de imposición en virtud de la Directiva de la UE sobre imposición mínima (IIR o UTPR) reciben secciones jurisdiccionales específicas. Las jurisdicciones UTPR con un porcentaje UTPR de cero sólo deben recibir las partes de la declaración informativa sobre el impuesto complementario que contengan información sobre la atribución del impuesto complementario en virtud de la UTPR con respecto a dicha jurisdicción, y el

Estado miembro de aplicación en el que se encuentre la UPE recibirá todas las secciones jurisdiccionales.

Como en el caso de todas las demás modificaciones de la DAC, la base jurídica de la propuesta la constituyen los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), lo que significa que la Directiva requiere la aprobación unánime del Consejo. Además, el Consejo sólo podrá adoptar el texto una vez que el Parlamento y los comités pertinentes hayan emitido sus dictámenes (no vinculantes). Si el Consejo aprueba la Directiva, entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la UE.

Una vez adoptada, los Estados miembros de la UE tendrían que transponer la Directiva a su legislación nacional antes del 31 de diciembre de 2025, y el primer intercambio de información tendría lugar a más tardar seis meses después de la presentación de la primera declaración de información fiscal complementaria. Para los contribuyentes del año natural, el primer intercambio tendría lugar después de su primer plazo de presentación, el 30 de junio de 2026, y los intercambios se realizarían a más tardar el 31 de diciembre de 2026.

En cuanto a los demás DAC, la propuesta también indica que la comunicación de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros debería realizarse utilizando un formulario informatizado de forma normalizada. Este formulario sería desarrollado por la Comisión mediante actos de ejecución.

La Comisión Europea aún no ha abierto una consulta pública sobre la propuesta.

32. Convenio de asistencia mutua en materia tributaria de la OCDE y el Consejo de Europa

32.1. Introducción

El Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (en adelante Convenio OCDE/CE) fue elaborado en el seno del Consejo de Europa juntamente con la OCDE, y fue abierto a la firma de los Estados miembros de ambas organizaciones a partir del 25 de enero de 1988. El Convenio entró en vigor el 1 de abril de 1995 con la ratificación de cinco países. Su trascendencia práctica fue limitada por el periodo de paralización que vivió hasta 2010, cuando se elaboró el Protocolo de enmienda en París. Esta reactivación se produjo por el creciente uso de instrumentos y mecanismos de cooperación administrativa internacional para asegurar y garantizar la efectividad del intercambio de información entre Administraciones, fundamentalmente como reacción contra los paraísos fiscales y la competencia fiscal dañina. Así pues, el Convenio de Asistencia Mutua experimentó un importante empuje que culminó el 1 de junio de 2011, con la apertura a la firma a todos los países con el fin de asegurar que el intercambio de información llegase a un número mayor de países y propiciar así un entorno más transparente.

El Convenio ha sido considerado por la doctrina como el texto normativo más completo y con mayor rigor jurídico de índole multilateral. Es un instrumento multilateral que regula la prestación de la asistencia administrativa entre varios países, con el objetivo de promover la cooperación internacional y que los Estados parte puedan aplicar

correctamente su legislación fiscal y combatir la evasión fiscal internacional, al mismo tiempo que se respetan los derechos de los contribuyentes.

Actualmente, son un total de 129 países, incluyendo 17 jurisdicciones que aplican el principio de territorialidad. Esto representa una amplia gama de países incluyendo todos los miembros del G20, todos los BRICS, todos los países miembros de la OCDE, los centros financieros más importantes y un creciente número de países en vías de desarrollo.

Su objeto fundamental es la prestación de asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales que abarca, atendiendo a lo dispuesto en su artículo 1, tanto el intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero, como la asistencia en el cobro, incluyendo medidas cautelares y la notificación o traslado de documentos. En este sentido, es importante resaltar que el Convenio ha asumido prácticamente todo en esta materia, pues lejos de limitarse al intercambio de información, incluye también los procedimientos de inspección y la asistencia en materia de recaudación. Para avanzar en los objetivos de este Convenio, se ha implantado un órgano de coordinación compuesto por los representantes de las autoridades competentes de las partes, encargado de realizar un seguimiento a la aplicación y el desarrollo del Convenio, con el apoyo de la OCDE. En concreto, actúa como un foro para el estudio de nuevos métodos y procedimientos para incrementar la cooperación internacional en asuntos fiscales y, cuando lo considere apropiado, recomendará revisiones o modificaciones del mismo.

32.2 Ámbito de aplicación

El artículo 1.3 del Convenio introduce una cláusula de alcance subjetivo a través de la cual los Estados signatarios se comprometen a proporcionar asistencia administrativa con independencia de que la persona afectada sea residente o nacional de otro Estado parte del Convenio o de cualquier otro Estado. Con ello, se amplía el ámbito de intercambio de información porque, al no establecerse requisitos de nacionalidad o residencia fiscal, no se puede prevenir la solicitud de asistencia de otro Estado basándose en el hecho de que la persona objeto de la información no sea nacional o residente de uno u otro de los Estados implicados.

Por otro parte, es conveniente resaltar que los Estados miembros de la UE pueden pedir la inclusión de una cláusula que excluya del ámbito de aplicación de las solicitu-

des que se efectúen entre tales Estados siempre y cuando utilicen los mecanismos de asistencia regulados en la normativa comunitaria.

Según el artículo 2 del Convenio OCDE/CE, éste se aplica a los siguientes impuestos: impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias de capital, impuestos sobre el patrimonio neto, impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte; contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público; impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una Parte, en particular: impuestos a la propiedad, herencias o donaciones; impuestos sobre bienes inmuebles; impuestos generales al consumo, tales como el impuesto al valor agregado o el impuesto a las ventas; impuestos específicos sobre bienes y servicios tales como impuestos sobre consumos específicos; impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor; impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor; cualquier otro impuesto. Por último, impuestos en categorías distintas a las referidas en el apartado anterior, que sean exigibles en nombre de las subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte.

32.3. Formas de asistencia recogidas en el Convenio OCDE/CE

En primer lugar, y como apreciaciones generales a todas las formas de asistencia, debe destacarse el conjunto de límites a la prestación de asistencia. Ciertamente, la interpretación del Convenio OCDE/CE no puede afectar a los derechos y salvaguardas a favor de las personas a la luz de la legislación del Estado requerido. Es decir, el Estado requerido no está obligado a tomar medidas que sean contrarias a su normativa interna o al orden público, ni tampoco a suministrar informaciones que solo pueden obtenerse violando su propia legislación o práctica administrativa, o que pudiesen revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional. Del mismo modo, puede negarse a otorgar asistencia administrativa cuando considere que la imposición fiscal en el Estado requirente es contraria a los principios fiscales generalmente afectados o cuando la asistencia provoque una discriminación a sus nacionales respecto de los nacionales del Estado requirente. Dicho esto, el Convenio trata de garantizar el mayor amparo posible a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Por otra parte, la información obtenida como consecuencia de la asistencia administrativa mutua ha de tratarse con la misma confidencialidad que si se hubiese obtenido por el Estado requirente con base en su legislación interna, es decir, por sus propios medios.

Aunque el Convenio OCDE/CE recoge otras formas de asistencia administrativa, en este trabajo nos centraremos en el intercambio de información y en las inspecciones conjuntas entre los Estados.

32.3.1. Métodos de intercambio de información

i. Intercambio de información previa solicitud

El intercambio de información por solicitud tiene lugar mediante la instancia dirigida por el Estado requirente al Estado requerido, presentada por escrito o concretada oralmente y confirmada con posterioridad por escrito. Estas peticiones se dirigen a la autoridad competente que cada Estado haya designado y que esté incluida en el Anexo B de Convenio. Normalmente, el Estado requirente solicita información adicional porque sospecha que el contribuyente no proporcionó datos completos o correctos en su declaración sobre los ingresos o activos provenientes del Estado requerido.

A este respecto, si la información disponible en las bases de datos fiscales del Estado requerido no es suficiente para cumplir con la solicitud de información, el Convenio le permite llevar a cabo las actuaciones pertinentes que tenga a su disposición al amparo de su legislación interna a fin de recabar la información solicitada (esto es, podrá desplegar la actividad investigadora que estime pertinente). Así pues, siempre que los datos tengan trascendencia tributara para el Estado requirente, el Estado requerido está obligado a obtener la información llevando a cabo las investigaciones necesarias como si se tratase de su propia tributación y aun en el caso de que dichas informaciones no sean necesarias para sus propios fines.

ii. Intercambio automático de información

El intercambio automático de información supone la transmisión periódica y sistemática de la información recogida por el propio sistema del Estado. En efecto la información en masa se suministra automáticamente de manera rutinaria, lo cual garantiza

la eficiencia de este sistema y permite detectar fraudes que, sin él, no habrían sido evidentes. Se trata pues de un elemento importante del control de la evasión fiscal puesto que permite disponer de informaciones

sobre los contribuyentes y sus fuentes de ingresos, sin tener que solicitar específicamente la información que se necesita.

Ahora bien, este tipo de intercambio de información requiere como indica el Informe explicativo del Convenio, "de un acuerdo preliminar entre las autoridades competentes sobre el procedimiento a seguir y los rubros a cubrir". En otras palabras, se han de acordar los elementos a intercambiar y el procedimiento a seguir puesto que el número y las características de los elementos intercambiables automáticamente varían en función de los sistemas administrativos de cada Estado.

Para facilitar este medio de intercambio, la OCDE ha diseñado un Formato Estandarizado de Transmisión para acelerar el intercambio y reducir la carga de trabajo de las autoridades competentes. En efecto, el estándar prevé el intercambio automático y anual de información financiera (balances, intereses, dividendos, ventas de activos etc.) transmitida por las instituciones financieras a los gobiernos.

iii. Intercambio espontáneo de información

La información se intercambia de manera espontánea cuando un Estado transmite a otro, sin que éste lo haya solicitado, aquellos datos que ha obtenido y que considera que pueden resultar de interés al mismo.

En efecto, se han de remitir, sin requerimiento previo, aquellas informaciones que detecten un posible incumplimiento tributario en otro Estado. Baste señalar, como ejemplo, las informaciones de las que se deduzca una pérdida en la recaudación de impuestos de la otra parte o un incremento en el impuesto u obligación de pagar en el otro Estado; o informaciones de las que se detecte un ahorro de impuesto en cualquiera de las partes o en ambas como consecuencia de tratos comerciales o de transferencias artificiales de utilidades dentro de grupos de empresas. (art. 7.1 del Convenio OCDE/CE).

Sobre esta cuestión, el Informe explicativo de Convenio incide en el hecho de que, "debido a que la eficiencia de los intercambios espontáneos depende en gran medida de la iniciativa del Estado que proporciona la información, las autoridades competentes de este último deberán tomar las medidas necesarias para garantizar que la información que tenga potencial de ser de interés para el otro Estado se someta a su atención". En otras palabras, resulta recomendable que éstas se concentren en suministrar informa-

ción que parezca prometedora.

32.3.2. Inspecciones fiscales simultáneas

Una inspección o comprobación tributaria simultánea es, de acuerdo con el Manual para la aplicación de estas disposiciones aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 2006, "un acuerdo entre dos o más países para inspeccionar de una manera simultánea e independiente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de los contribuyentes (o de un contribuyente) en el que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que puedan obtener de este modo". De este modo, cada Administración realiza las actuaciones comprobadoras e investigadoras correspondientes (esto es, en general, la inspección) para después intercambiar la información que se obtenga y que tenga un interés común para ambos Estados.

Para ello, un Estado debe proponer la iniciativa consultando al otro u otros sobre la posibilidad de llevar a cabo este tipo de procedimientos. Una vez que estos consideran conveniente actuar da esta manera, se recomienda a las administraciones fijar los periodos impositivos que se han de comprobar, las actuaciones que van a tener lugar y las fechas en las que se van a realizar.

Ahora bien, las Administraciones actúan por separado, aunque posteriormente se intercambien la información de los asuntos tributarios de la persona o personas en las que los Estados mantienen un interés común. Así pues, los pasos a seguir pueden resumirse en:

1. Selección del caso: las administraciones tributarias consideran, de forma individual, los casos adecuados para llevar a cabo las inspecciones fiscales simultáneas.

2. Acuerdo sobre la elegibilidad de los casos: acuerdo entre las administraciones tributarias sobre los casos adecuados para las comprobaciones tributarias simultáneas.

3. Realización de comprobaciones preliminares: revisión de los estados financieros y declaraciones, análisis de la organización del grupo (estructura, transacciones, cuentas entre compañías, etc.)

4. Contacto con los contribuyentes: contacto e información a los contribuyentes acerca de las comprobaciones.
5. Reunión inicial para la planificación entre los representantes designados: dirigida a planificar cómo se va a actuar y discutir las estrategias de coordinación antes de comenzar con las auditorias individualmente (áreas de interés común a ser examinadas, aspectos técnicos, fechas, objetivos, etc.)
6. Reuniones y entrevistas con los contribuyentes: cuyo objetivo es informar al contribuyente acerca de la comprobación simultánea y procurar obtener informaciones sobre él como, por ejemplo, conseguir una visión general de las actividades del negocio, identificar los propietarios del grupo, los planes de cuentas e instrucciones contables u obtener detalles acerca de las transacciones internas y comerciales, entre otros.
7. Comprobaciones adicionales.
8. Finalización del caso: una vez que ya no resulte beneficioso continuar con las inspecciones simultáneas, los países deberán retirarse notificando su decisión a los demás.
9. Informe final; que ha de recoger los resultados alcanzados y los procedimientos utilizados para lograrlos.
10. Aplicación de las mejoras recomendadas: el coordinador de las comprobaciones tributarias simultáneas tendrá que tratar de implementar las mejoras conseguidas en base a la información contenida en el informe final.

Normalmente, este método de intercambio de información es una herramienta utilizada por los Estados en aquellos casos en los que pueda existir elusión y evasión fiscal, deducida, por ejemplo, de la presencia de rentas no declaradas, de costes compartidos y beneficios asignados entre contribuyentes de diferentes jurisdicciones tributarias, o de evasión tributaria que conlleve blanqueo de capitales, sobornos, pagos ilegales, entre otros.

32.3.3. Inspecciones fiscales en el extranjero

Este tipo de cooperación consiste en que los representantes de las autoridades tribu-

tarias puedan participar con las inspecciones tributarias desarrolladas en otros Estados. La decisión para permitir esta presencia de un representante de otra Administración recae, con carácter exclusivo, en la autoridad competente del Estado donde se realiza la inspección. Este mecanismo de cooperación podría resumirse como sigue:

1. El Estado requirente ha de solicitar la información (tal y como hemos señalado en el intercambio de información previa solicitud). Esto se debe a que la inspección fiscal en el extranjero es un tipo de asistencia "extrema" que solo ha de solicitarse cuando sea necesaria para resolver el caso.

2. Si la información no está disponible, el Estado requirente informará sobre la necesidad de llevar a cabo una inspección, expresando su deseo de enviar a un representante a las inspecciones que desarrolle el otro Estado y especificando con detalle los motivos del requerimiento y la descripción del caso tributario nacional.

3. Si se acepta la iniciativa, el Estado requerido ha de comunicar la fecha y lugar de control, así como las condiciones del desarrollo de las actuaciones. No obstante, suelen presentarse diferentes circunstancias en función del país. En efecto, puede darse el caso que este tipo de cooperación sea considerada como contraria a la soberanía fiscal, que solo se permita si no hay objeción por parte del contribuyente, o que únicamente se permita esta presencia si la auditoría se realiza de acuerdo con las leyes y prácticas del país en el que tiene lugar.

4. La auditoría se desarrolla bajo el control del funcionario responsable, que decidirá si el representante extranjero pueda cooperar activamente (mediante entrevistas o examen de documentos) o si, por el contrario, queda limitado a un "papel pasivo (pudiendo solo entrar en contacto con los funcionarios del otro Estado).

Aunque este tipo de asistencia podría "entrometerse" en la soberanía fiscal de los Estados presenta también ventajas que merecen ser resaltadas. Ciertamente, las actuaciones conjuntas de las Administraciones minimizan los costes y el esfuerzo en la comprobación e investigación de las informaciones presentadas por los contribuyentes. Asimismo, se despejan las dudas sobre el

carácter exacto de la información intercambiada o de los datos aportados por los obligados tributarios. En fin, constituye una manera eficiente para el intercambio de información que fortalece la posibilidad de la Administración tributaria de hacer cumplir

las obligaciones tributarias.

32.3.4. Informaciones contradictorias

De acuerdo con el artículo 10 del Convenio OCDE/CE, "Si una Parte recibe de otra Parte, información sobre la situación fiscal de una persona que al parecer no coincide con la información que obra en su poder, deberá dar aviso a la Parte que le haya proporcionado la información". Es decir ante la existencia de informaciones contradictorias, se ha de informar al Estado que proporciona la información para permitir que aclare la situación con el contribuyente.

32.4 Otros acuerdos sobre asistencia administrativa en materia fiscal.

Entre los Acuerdos de asistencia mutua administrativa en materia fiscal y otros instrumentos de cooperación transfronteriza se pueden citar los siguientes:

- Acuerdo entre el Reino de España y la República de Moldova sobre cooperación y asistencia mutua en materia aduanera, hecho en Madrid el 22 de octubre de 2013. (BOE, 28-octubre-2015)
- Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. (BOE, 01-julio-2014)
- Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988. (BOE, 16-noviembre-2012)
- Instrumento de Ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988. (BOE, 08-no-

viembre-2010)

- Convenio relativo a la adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca al Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 8 de diciembre de 2004. (BOE, 25-septiembre-2007)
- Convenio de Cooperación Transfronteriza en materia Policial y Aduanera entre el Reino de España y la República Francesa, hecho «ad referendum» en Blois el 7 de julio de 1998. (BOE, 18-septiembre-2003)
- Acuerdo entre el Reino de España y la República de Cuba sobre asistencia mutua administrativa entre sus autoridades aduaneras, hecho en la Habana el 8 de Agosto de 2001. (BOE, 17-marzo-2003)
- Instrumento de adhesión de España al Protocolo de modificación del Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas y anejos I y VI hecho en Cancún, Quintana Roo (México) el 29 de octubre de 1999. (BOE, 07-octubre-2002).

En el caso español, estos Convenios requieren la previa autorización de las Cortes (art 94.1 CE). Una vez publicadas en el BOE, pasan a formar parte del ordenamiento interno, y sólo pueden derogarse a través de los procedimientos previstos en el propio convenio (por ejemplo, la denuncia de las partes), lo que les dota de preeminencia sobre el ordenamiento interno, incluidas las leyes posteriores al convenio (art. 96 CE).

33. La asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la UE

33.1. Introducción

Las disposiciones originales de la CEE sobre asistencia mutua entre los Estados miembros se establecieron al reconocer que era cada vez más probable que, bien el deudor, bien sus activos ejecutables se encontraran en la jurisdicción de otro Estado miembro. La lucha contra el fraude fiscal en la fase de la recaudación ejecutiva de los tributos exigía la adopción de medidas de colaboración en este sentido. Se trataba, en definitiva, de establecer un marco de colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros con el fin de superar las barreras territoriales que dificultaban la gestión recaudatoria. Y ello al margen o con independencia de la existencia de Convenios o Tratados Internacionales, y de una normativa o de las disposiciones sobre asistencia mutua en el campo de la liquidación.

La adopción e implementación de estos mecanismos de asistencia administrativa en materia tributaria es una expresión de los importantes avances en la Administración tributaria digital y global. De alguna forma, esta normativa europea en materia de procedimientos de asistencia mutua en materia tributaria, al igual que los articulados a través de convenios internacionales, refleja una adaptación del Derecho tributario procedimental a un sistema tributario y unos contribuyentes cada vez más internacionalizados.

La Directiva 2010/24/UE derogó la normativa comunitaria precedente (Directiva 2008/55/CE y Reglamento Comisión N.º 1179/2008) con efectos a partir de 1 de enero de 2012. La Directiva 2010/24/UE articula un importante paso adelante en materia de

asistencia en la recaudación tributaria, y en tal sentido las principales modificaciones introducidas en relación con el régimen anterior pretenden establecer un mecanismo más eficiente y de mayor alcance objetivo y subjetivo.

Posiblemente, las mayores necesidades de asistencia mutua en la recaudación unido a la escasa eficacia del mecanismo aconsejaron esta profunda revisión de esta modalidad de asistencia administrativa, que se ha aprovechado para complementar o reforzar otros mecanismos antifraude y evasión fiscal. De nada valen cláusulas antifraude fiscal de gran alcance si la recaudación tributaria de los créditos tributarios puede quedar frustrada a través de la mera deslocalización de los activos del contribuyente. Del mismo modo, no puede perderse de vista la influencia que ha podido ejercer la jurisprudencia del TJUE para la reforma de este mecanismo de asistencia administrativa mutua, toda vez que en algunas de sus sentencias –como las dictadas en los casos *Lasteyrie du Saillant y N*, sobre «impuestos de salida»– se ha establecido que medidas que poseen con fin específico evitar maniobras de evasión fiscal o proteger el ejercicio del poder tributario sobre rendimientos generados en el territorio de un Estado miembro se han considerado restrictivas de las libertades fundamentales y desproporcionadas para lograr tal objetivo debido precisamente a la existencia de mecanismos de asistencia mutua en la recaudación tributaria, sin que la limitada eficacia práctica de estos mecanismos pueda constituir una causa de justificación a tales efectos.

33.2. Ámbito objetivo y subjetivo.

El ámbito objetivo del mecanismo de asistencia en la recaudación se aplica:

a. Al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la UE;

b. A las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del FEAGA y del FEADER; y,

c. A las exacciones y otros derechos previstos en la organización común del sector del azúcar.

Asimismo, el artículo 2.2 de la Directiva 2010/24/UE incluye en su ámbito de aplicación las sanciones administrativas, multas, determinadas tasas y recargos e intereses

y gastos conexos con los créditos que acabamos de referir, impuestos por autoridades administrativas competentes para recaudación de impuestos o derechos considerados o aquellas competentes para realizar las comprobaciones administrativas de tales derechos, sean o no confirmadas por órganos administrativos o judiciales. Se excluye del ámbito aplicativo de este mecanismo las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social pagaderas al Estado miembro, subdivisión política o a las instituciones de derecho público, las deudas de carácter contractual como el pago de servicios públicos, determinadas tasas y sanciones penales impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público u otras sanciones penales no cubiertas por el artículo 2.2 a) de la Directiva.

Por tanto, la nueva regulación deja más claro como determinados tributos (cotizaciones a la Seguridad Social, la mayoría de las tasas) quedan extramuros de la asistencia en la recaudación tributaria, al igual que los precios públicos y las sanciones penales pecuniarias impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público. La solicitud de asistencia en la recaudación puede cursarse en la medida en que el requirente tenga competencia sobre la recaudación del crédito tributario de que se trate.

La Directiva (art. 18.3) ha establecido un umbral mínimo de 1.500 euros por debajo del cual el Estado requerido no está obligado a colaborar con el Estado requirente.

La Directiva define el término persona de forma muy amplia al objeto de clarificar como la asistencia administrativa puede proyectarse sobre la recaudación de créditos tributarios adeudados por personas físicas y todo tipo de entidades, incluyendo asociaciones de personas y fiducias o trusts, y cualquier tipo de vehículo (asociación de personas o no) a la que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos aun careciendo en derecho del estatuto de persona jurídica que posea o administre activos en la medida en que esté sujeto a los impuestos contemplados en la Directiva (art. 3).

El régimen de asistencia administrativa previsto en la Directiva 2010/24/UE, al igual que acontecía con la regulación precedente, se aplica sin perjuicio del cumplimiento de toda obligación de prestar una asistencia más amplia resultante de acuerdos o arreglos bilaterales o multilaterales, incluidos los relativos a la notificación de actos judiciales (art. 24). De esta forma, si un convenio de doble imposición o un tratado multilateral de asistencia administrativa prevé disposiciones que articulen un nivel de cooperación más amplia, los Estados miembros pueden aplicar sus disposiciones en lugar del mecanismo comunitario. El problema que puede surgir en estos casos es determinar cuándo una u otras disposiciones articulan una asistencia más amplia, considerando el bloque normativo representado por cada una de tales regulaciones.

33.3. Aspectos organizativos

El artículo 4 de la Directiva 2010/24/UE establece el sistema organizativo relativo a la tramitación de las solicitudes o requerimientos de asistencia administrativa en la recaudación. Tanto el envío como la recepción de solicitudes de asistencia están centralizados en una Oficina central de enlace, a la que remitirán los emisores (Oficinas y Servicios de enlace) sus peticiones y a las cuales remitirá aquella las peticiones de otras Oficinas centrales. Toda petición de asistencia tiene como origen una unidad de recaudación tributaria nacional que se dirige en primer lugar a una Oficina de enlace, la cual tramita tal solicitud ante la Oficina central de enlace que contactará a la Oficina central de enlace del otro Estado miembro (requerido) que tramitará a nivel interno el requerimiento a través de Oficinas de enlace y autoridades de recaudación tributaria de tal Estado.

La Directiva regula el uso de modelos normalizados y la remisión de los mismos a través de correo electrónico (red CCN de comunicaciones entre las diferentes autoridades fiscales y aduaneras europeas), al considerarse que contribuye a la eficacia del mecanismo (art. 21).

33.4. Intercambio de información en el procedimiento de asistencia en la recaudación tributaria

La Directiva extiende el ámbito del intercambio de información cubierto por tal norma alineándolo con los estándares internacionales establecidos a través del artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE. Así, el artículo 5 establece que intercambiará toda información que resulte «previsiblemente pertinente» (*foreseeably relevant*) para la autoridad competente a efectos del cobro de los créditos a que se refiere el artículo 2. Lógicamente ello no permite «expediciones de pesca» (*fishing expeditions*) solicitando información al margen de un procedimiento de recaudación tributario en el Estado requirente ni por tanto utilizar este mecanismo con un fin de control fiscal en lugar del propio de asistencia en la recaudación tributaria.

El alineamiento de este mecanismo con los estándares OCDE en la materia conlleva el levantamiento del secreto bancario y mercantil, de manera que la autoridad requerida no puede negarse a obtener y facilitar la información solicitada solo porque dicha información obre en posesión de un banco, otra entidad financiera, una persona designada

o que actúe como agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona. Por tanto, el principal límite al intercambio de información y asistencia en la recaudación tributaria que existía en relación con algunos Estados miembros que excluían tal asistencia en casos donde la información estaba en poder de entidades financieras ha sido superado, dándose un paso adelante muy relevante que sitúa a los contribuyentes comunitarios en una situación muy similar en todos los Estados miembros. No cabe descartar que una medida como esta provoque movimientos de deslocalización de activos europeos hacia países terceros.

El artículo 5.2 de la Directiva, no obstante, prevé límites a la obligación de comunicar datos allí donde la autoridad requerida no estuviera en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido, o cuando los datos revelaran un secreto comercial, industrial o profesional o cuando su comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido. La cláusula de levantamiento del secreto bancario opera en todo caso al margen de la previsión del artículo 5.2. La autoridad requerida debe informar a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que la petición de información sea satisfecha.

La Directiva introduce con carácter novedoso un mecanismo de intercambio de información espontáneo en caso de devolución de impuestos, distintos del IVA, de manera que el Estado de devolución informará al Estado de residencia del contribuyente que la vaya a recibir.

También resulta novedosa la previsión relativa a la presencia de funcionarios del Estado requirente en las oficinas administrativas y participación en las investigaciones recaudatorias del Estado requerido (art. 7). Se requiere en todo caso acuerdo entre las autoridades requirente y requerida. Junto a las funciones pasivas autorizadas por el artículo 7.1, se prevé que tales funcionarios del Estado requirente realicen funciones activas; así, el artículo 7.3 establece que siempre que lo permita la legislación vigente en el Estado miembro requerido, el acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes podrá autorizar a los funcionarios del Estado miembro requirente a entrevistar a personas y a examinar registros.

33.5. Actuaciones de recaudación ejecutiva: medidas de cobro

El Capítulo V de la Directiva 2010/24/UE (arts. 10 y ss.) regula las medidas de

cobro y cautelares.

El procedimiento se inicia con una petición de cobro por la autoridad competente de un Estado miembro, y la autoridad competente del Estado requerido está obligada a realizar todas las actuaciones administrativas que prevea su legislación para el cobro de créditos similares. La petición de cobro debe ir acompañada de un «instrumento uniforme» que permite la ejecución del crédito en el Estado miembro requerido. Este instrumento uniforme viene regulado en el artículo 12 de la Directiva, estableciéndose su contenido mínimo, recogiendo en todo caso el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución y constituirá la base exclusiva de las medidas de cobro y cautelares que se adopten en el Estado requerido. Tal instrumento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en el Estado requerido. Nótese no obstante que tal instrumento uniforme debe ser remitido observando, además de lo establecido en el artículo 12 de la Directiva 2010/24/UE, lo previsto en el artículo 22 (régimen lingüístico) que regula la remisión de tal instrumento en una

lengua oficial del Estado miembro requerido.

Las peticiones de cobro incluyen tanto la providencia de apremio como la diligencia de embargo, así como en su caso el mandamiento de anotación preventiva. La Directiva 2010/24/UE (art. 11.1) establece que la interposición y pendencia de acciones presentadas en el Estado requirente en relación con el crédito o el instrumento inicial de ejecución en el Estado requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado requirente recaerá en el ámbito de la revisión de las instancias competentes de tal Estado y conlleva la suspensión de la ejecución de las medidas de cobro por el Estado requerido en los términos previstos en el artículo 14.3 y 4 de la referida norma comunitaria. Por tanto, cuando se entable alguna acción por el afectado de las previstas en el artículo 14.1 de la Directiva, la autoridad requirente debe informar a la requerida la cual, una vez reciba tal información de la autoridad requirente o del interesado, debe suspender el procedimiento de ejecución, por lo que respecta a la parte del crédito objeto de la impugnación, en espera de la resolución de la instancia competente en la materia. Ello sin embargo no afecta a la posibilidad de que se adopten medidas

cautelares de acuerdo con el artículo 16 de la Directiva, a petición del Estado requirente (art. 14.4). No obstante, el párrafo 3 del apartado 4 del artículo 14 de la Directiva contempla una excepción a la regla de suspensión y prevé igualmente un régimen específico referido a procedimientos amistosos entre Estados miembros. En relación con

la excepción referida, la autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado miembro requirente, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.

En relación con la ejecución de la petición de cobro, la Directiva señala que a requerimiento de un Estado miembro el Estado requerido recaudará el crédito solicitado adeudado al Estado requirente como si fuera una deuda propia (del Estado requerido) (arts. 10.1 y 13 de la Directiva 2010/24/UE). No obstante, la Directiva flexibiliza en cierta medida algunos condicionantes de la asistencia mutua. Así, la Directiva 2010/24/UE (art. 11.2) permite que un Estado miembro solicite a otro la asistencia en la recaudación sin agotar sus propios procedimientos de cobro (regla de subsidiariedad) cuando concurran determinados condicionantes, son los siguientes:

- Que sea evidente que no se dispone de bienes a efectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido.
- Que el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas.

En relación con las medidas de ejecución de cobro que debe adoptar el Estado requerido, son aplicables las previstas en su legislación para la recaudación de créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares, que serán llevadas a efecto de acuerdo con su propia práctica administrativa (principio de autonomía procedimental nacional: artículo 13.1). Si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con su legislación y práctica administrativa aplicable a los créditos relativos al IRPF. Con todo, se matiza que el Estado miembro requerido no está obligado a conceder a los créditos de los demás Estados miembros preferencias concedidas a créditos similares originados en ese Estado miembro, salvo acuerdo en otro sentido entre los Estados miembros afectados o siempre que se con-

temple en la legislación del Estado miembro requerido. Ahora bien, un Estado miembro que otorgue preferencia a los créditos de otro Estado miembro no podrá rechazar la concesión de las mismas preferencias a los créditos idénticos o similares de otro Estado miembro, en igualdad de condiciones. Ciertamente, la regulación prevista por el artículo 13 de la Directiva permite a los Estados miembros establecer una legislación que discrimine a los créditos tributarios de otros Estados miembros en lo que se refiere a las «preferencias» aplicables a sus créditos tributarios, lo cual además de evidenciar un enfoque con tintes nacionales en la asistencia en la recaudación plantea muchas dudas sobre el alcance de esta salvaguardia.

El Estado miembro requerido procederá al cobro del crédito en moneda local y exigirá intereses de demora con arreglo a su legislación a partir de la fecha en que reciba la petición de cobro (art. 13.2).

El Capítulo V de la Directiva 2010/24/UE regula otra serie de cuestiones como las relacionadas con los litigios que tienen que ver con los actos y actuaciones administrativas concernientes al crédito objeto del procedimiento de asistencia en la recaudación. Así, ya hemos visto como el artículo 14.1 prevé que todo litigio en relación con el crédito o el instrumento inicial de ejecución en el Estado requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado requirente recaerá en el ámbito de la revisión de las instancias competentes de tal Estado (requirente). En cambio, los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado requerido o a la validez de una notificación efectuadas por una autoridad competente de este último se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias.

El artículo 15 de la Directiva regula la modificación o retirada de la solicitud de asistencia en materia de cobro. Básicamente, se contempla la posibilidad de modificar las medidas de cobro y cautelares en el Estado requerido como consecuencia de decisiones que alteren la petición y el instrumento de cobro remitido inicialmente por el Estado requirente, de manera que siga sustanciándose la asistencia en la recaudación en los nuevos términos (instrumento uniforme revisado).

33.6. Límite de las obligaciones de la autoridad requerida

El artículo 18 de la Directiva 2010/24/UE contempla una serie de supuestos donde

la autoridad requerida puede rechazar una petición de asistencia administrativa en aplicación de esta normativa. Los límites establecidos en el apartado 1 del artículo 18, que suponen que no resulta obligatoria la asistencia mutua, precisan de la concurrencia de dos condicionantes:

a. Que la asistencia mutua en el cobro del crédito, debido a la situación del deudor, pueda crear dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido.

b. Que la normativa y práctica administrativa del Estado requerido permitan tal excepción de recaudación en relación con créditos nacionales.

Se excluye la obligación de prestar asistencia administrativa con carácter general (peticiones de medidas de cobro y cautelares, notificaciones, intercambio de información) cuando la antigüedad del crédito sea superior a cinco años. No obstante, se prevé que el inicio del cómputo de tal periodo se sitúe en la fecha del vencimiento del crédito en el Estado requirente hasta la fecha de la solicitud inicial de asistencia. El término «vencimiento» se emplea para referirse a la fecha en que hubiese finalizado el plazo de ingreso voluntario de la deuda en el Estado requirente. Como excepción a esta regla de cómputo, se prevé que en el caso de que el crédito o el instrumento inicial que permitiese la ejecución en el Estado requirente hubiese sido objeto de impugnación, el periodo de cinco años comenzaría a contarse desde el momento en que no fuese susceptible de nuevas impugnaciones, entendemos que tanto en vía administrativa como judicial.

El artículo 18.2 de la Directiva 2010/24/UE se refiere a los casos donde las autoridades competentes del Estado requirente hubieran concedido un aplazamiento del pago o un plan de pago a plazos, en cuyo caso se considerará que el plazo de cinco años comienza a contarse a partir del vencimiento del plazo completo de pago. No obstante, en estos casos la autoridad requerida no estará obligada a conceder la asistencia respecto de los créditos de antigüedad superior a 10 años, contados a partir de la fecha en que el crédito hubiese debido pagarse en el Estado miembro requirente en el sentido antes indicado (vencimiento del plazo reglamentario de ingreso en periodo voluntario).

Otro límite se refiere al establecimiento de un umbral cuantitativo de 1.500 euros como importe total del crédito cubierto, por debajo del cual no existe obligación de asistencia administrativa.

Toda denegación de asistencia administrativa además de estar fundamentada en alguna de las disposiciones de la Directiva debe ser motivada por parte de la autoridad requerida.

El artículo 19 de la Directiva 2010/24/UE establece que las cuestiones referentes

a los plazos de prescripción se regirán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente. No obstante, en relación con las causas de suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción, clarifica que se considerará que toda medida encaminada al cobro de los créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que tenga por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requerido, surte idéntico efecto en el Estado miembro requirente, siempre y cuando la normativa en este último contemple efectos equivalentes.

La Directiva también establece la solución a adoptar en caso de que la normativa vigente en el Estado requerido no permita la suspensión, la interrupción o la prórroga del plazo de prescripción, en cuyo caso toda medida encaminada al cobro del crédito por parte de la autoridad requerida a raíz de una solicitud de asistencia, y que, de haber sido aplicada por la autoridad requirente, o por cuenta de esta, en su propio Estado miembro (requirente), hubiera tenido por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente, se considerará, a estos solos efectos, aplicada en este último Estado (requirente).

34. Directiva FASTER: normas para los procedimientos de retención fiscal en origen para eliminar la doble imposición internacional

El día 14 de mayo el ECOFIN alcanzó un acuerdo sobre procedimientos más seguros y rápidos para mitigar la doble imposición, que debe contribuir a impulsar la inversión transfronteriza y luchar contra la evasión fiscal.

La Directiva incluye tres elementos básicos:

i. un certificado digital común de residencia fiscal en la UE;

ii. la posibilidad de elegir entre un sistema de «desgravación en origen» y un sistema de «devolución rápida», o una combinación de ambos, y

iii. una codificación común.

La denominada Directiva FASTER (*Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes*), por sus siglas en inglés, tiene por objeto hacer que los procedimientos de retención en origen en la UE sean más seguros y eficientes para los inversores transfronterizos, las autoridades tributarias nacionales y los intermediarios financieros, como los bancos o las plataformas de inversión.

La armonización de este tipo de procedimientos dirigidos a evitar la doble imposición internacional es esencial para la mejora del funcionamiento en la UE de los mercados de capitales. Además, esta iniciativa puede constituir un eficaz mecanismo en la

lucha contra el fraude fiscal a la vez que facilitará la inversión en otros países, sobre todo, de los inversores minoristas. Esto redundará, en definitiva, en una mejora de toda la economía.

La mecánica que se produce en la actualidad en lo que respecta a las inversiones

transfronterizas consiste en que los Estados miembros gravan, con carácter general, los dividendos y los intereses pagados a los inversores que residen en el extranjero. Al mismo tiempo, estos inversores son gravados por el impuesto sobre la renta en su país de residencia por las mismas rentas.

Aunque los convenios de doble imposición internacional entre los Estados miembros tienen por objeto mitigar o eliminar la doble imposición, en realidad los procedimientos para solicitar la reducción de la retención en origen varían considerablemente de un Estado miembro a otro, lo que da lugar a procedimientos de devolución tardíos, costosos y engorrosos. Además, estos procedimientos también suelen ser objeto de planificación fiscal agresiva y vulnerables al fraude fiscal.

Esta iniciativa sobre la retención en origen debe contribuir a que los procedimientos de devolución fiscal sean más rápidos, sencillos y, al mismo tiempo, más seguros.

Una de las grandes novedades de esta Directiva es el certificado común de residencia fiscal. Así, se introducirá un certificado común digital de residencia fiscal de la UE (eCDRF) que los inversores contribuyentes podrían utilizar para beneficiarse de los procedimientos acelerados con el objeto de obtener la reducción o eliminación de la retención en origen.

Los Estados miembros establecerán un proceso automatizado para expedir certificados digitales de residencia fiscal (e-CDRF) a las personas físicas o entidades que se considere residentes en su territorio a efectos fiscales.

La Directiva permite a los Estados miembros disponer de dos procedimientos acelerados que complementan el actual procedimiento de devolución ordinaria de la retención en origen. Esto hará que los procesos de reducción y devolución sean más rápidos y estén más armonizados en toda la UE. Los Estados miembros tendrán que utilizar uno de los sistemas siguientes o ambos:

- un procedimiento de «deducción en origen» por el que el tipo de gravamen pertinente se aplica en el momento del pago de los dividendos o intereses;
- un sistema de «devolución rápida» por el que el reembolso de la retención en origen pagada en exceso se produce en un plazo determinado.

El Consejo acordó que los Estados miembros deben aplicar los procedimientos

acelerados si conceden una reducción de la retención en origen practicada en exceso sobre dividendos pagados por acciones cotizadas.

Los Estados miembros podrán mantener sus procedimientos actuales y no aplicar el capítulo III de la Directiva si:

- Disponen de un sistema integral de deducción en origen aplicable a la retención en origen practicada en exceso sobre dividendos pagados por acciones cotizadas emitidas por un residente en su territorio y si su índice de capitalización bursátil es inferior a un umbral del 1,5 % (información de la ESMA). Sin embargo, si este porcentaje se supera durante cuatro años consecutivos, todas las normas previstas por la Directiva serán aplicables de forma irrevocable. En tales casos, los Estados miembros dispondrán de cinco años para transponer las normas de la Directiva a su Derecho nacional. Estas características tienen en cuenta el tamaño de los mercados financieros de los Estados miembros, pero también reconocen que algunos Estados miembros mantienen sistemas nacionales que son adecuados para sus condiciones actuales de mercado.
- Ofrecen la deducción de la retención en origen practicada en exceso sobre los intereses pagados por bonos cotizados.

El Consejo también introdujo en el texto circunstancias adicionales en las que los Estados miembros pueden excluir, total o parcialmente, y con el fin de realizar más controles, las solicitudes de reducción de la retención en origen de los procedimientos acelerados, con vistas a prevenir el fraude.

El Consejo añadió disposiciones relativas a las inversiones indirectas para los casos en los que el inversor no invierte directamente en valores sino a través de un organismo de inversión colectiva. Dichas disposiciones garantizan que los inversores legítimos, como determinados organismos de inversión colectiva o sus inversores, tengan acceso a los procedimientos acelerados.

Con arreglo a las nuevas normas, los intermediarios financieros certificados que soliciten la deducción en nombre de un titular formal tendrán que actuar con la diligencia debida en cuanto a la admisibilidad del titular formal para beneficiarse de la mitigación fiscal.

La Directiva establece una obligación de comunicación de información normalizada para los intermediarios financieros (como bancos o plataformas de inversión). Esto permitirá a las autoridades tributarias nacionales detectar con mayor facilidad posibles fraudes o abusos fiscales.

Los Estados miembros establecerán registros nacionales en los que los intermediarios financieros grandes (y opcionalmente los pequeños) tendrán que registrarse para ser certificados. Con el fin de simplificar este procedimiento de registro, el Consejo acordó crear el Portal Europeo de Intermediarios Financieros Certificados. Este portal actuará como sitio web central específico desde el que se podrá acceder a los registros nacionales.

Los Estados miembros conservarán la discrecionalidad necesaria para registrar y eliminar a los intermediarios financieros certificados en casos específicos y para adoptar medidas que les afecten.

Una vez registrados, los intermediarios financieros tendrán que comunicar la información necesaria a las autoridades tributarias pertinentes para poder rastrear la operación. Los Estados miembros podrán solicitar más datos sobre las transacciones con el fin de detectar posibles casos de fraude o abuso fiscal.

Además de la comunicación de información directa, el Consejo ha incluido la posibilidad de la comunicación de información indirecta. Cuando la comunicación sea directa, un intermediario financiero certificado informará directamente a la autoridad competente del Estado miembro de origen. Cuando la comunicación sea indirecta, la información será facilitada por cada uno de los intermediarios financieros certificados a lo largo de la cadena de pago de valores.

El Consejo acordó que serán los Estados miembros quienes impongan las sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones derivadas de la Directiva.

Como es sabido, la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva FASTER el 19 de junio de 2023. Dicha propuesta está sujeta a un procedimiento legislativo especial, en el que el Consejo actúa como legislador único. Se requiere la unanimidad en el seno del Consejo. Se consultó al Parlamento Europeo, que emitió su dictamen el 28 de febrero de 2024. No obstante, debido a los cambios que ha introducido el Consejo en la Directiva durante las negociaciones, se consultó de nuevo al Parlamento Europeo sobre el texto acordado. Los Estados miembros tendrán que transponer la Directiva a su Derecho interno a más tardar el 31 de diciembre de 2028, pero las normas nacionales deberán ser aplicables a partir del 1 de enero de 2030.

La Directiva tendrá un impacto significativo en las organizaciones de servicios de activos, como los bancos depositarios que suelen realizar las retenciones a los clientes. Estas organizaciones tendrán que entender el impacto en su modelo de negocio, la responsabilidad y el consiguiente impacto en los clientes. En cuanto a la responsabilidad, la Directiva establece que los intermediarios financieros certificados pueden ser consi-

derados responsables de la totalidad o parte de una pérdida de la retención cuando no cumplan, total o parcialmente, sus obligaciones en virtud de determinadas disposiciones básicas. Las sanciones se dejan a los Estados miembros, pero la Directiva establece que dichas sanciones deben ser «efectivas, proporcionadas y disuasorias». Por lo tanto, la cuestión central será: ¿cómo gestionan este riesgo y cumplen sus obligaciones los intermediarios financieros certificados? Es probable que el mayor énfasis se ponga en las obligaciones del intermediario de verificar la información al llevar a cabo la diligencia debida sobre la elegibilidad de los titulares registrados. Los considerandos de la Directiva hacen referencia a que un intermediario debe «adoptar medidas razonables para realizar dichas comprobaciones de buena fe» y los intermediarios tendrán que entender lo que esto significa en la práctica.

De cara al futuro, las empresas y los inversores también deberán seguir de cerca la adopción de las normas por parte de los Estados miembros de la UE y los detalles operativos que la Comisión Europea facilite a través de actos de ejecución que regulen determinados aspectos de la Directiva.

35. La Directiva (UE) 2017/1852 de resolución de conflictos fiscales internacionales

35.1. Introducción

El mecanismo de resolución de litigios fiscales en la UE entró en vigor a través de la Directiva UE 2017/1852 a partir del 1 de julio de 2019.

Tal y como puso de relieve la Comisión Europea, el nuevo sistema que se articuló contribuiría a que se encuentren soluciones a los litigios fiscales que puedan derivarse de la interpretación y aplicación convenios de doble imposición entre Estados miembros de la UE. Algunos cálculos señalan que anualmente se producen en la UE cerca de dos mil litigios de este tipo, de los que alrededor de 900 se prolongan durante un tiempo superior a dos años.

Las situaciones en que diferentes Estados miembros interpretan o aplican de modo diferente las disposiciones de los acuerdos y convenios fiscales bilaterales, o el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) («Convenio de Arbitraje de la Unión») pueden crear graves obstáculos fiscales para las empresas que operan a escala transfronteriza. Además, generan una carga fiscal excesiva a las empresas y pueden dar lugar a distorsiones e ineficiencias económicas e incidir negativamente en las inversiones transfronterizas y el crecimiento. Por esta razón, se han previsto mecanismos en la Unión Europea que garanticen la resolución efectiva de los litigios relacionados con la interpretación y aplicación de tales tratados fiscales bilaterales y del Convenio de Arbi-

traje de la Unión, en particular los litigios que dan lugar a doble imposición.

Los instrumentos existentes previstos en los Convenios y en el Convenio de Arbitraje de la Unión no permiten resolver de modo efectivo dichos litigios en todos los casos de manera oportuna. El seguimiento efectuado en el marco de la aplicación del Convenio de Arbitraje de la Unión ha puesto de manifiesto algunas deficiencias importantes, en particular en lo que se refiere al acceso al procedimiento y a la duración y la conclusión efectiva del procedimiento.

Los mecanismos articulados a través de la Directiva UE 2017/1852 deben garantizar que las empresas y los ciudadanos puedan resolver los litigios relacionados con los convenios tributarios de manera más rápida y eficaz. Asimismo, la Directiva protege en mayor medida los derechos de los contribuyentes a través de medidas de buena gobernanza administrativa y transparencia en materia de resolución de litigios fiscales en la UE. Los mecanismos de resolución de controversias previstos en la Directiva 2017/1852, se construyen sobre los procedimientos amistosos y de arbitraje fiscal previstos en los CDIs que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, pero se han introducido avances significativos que mejoran su eficacia y, en tal sentido, constituyen un modelo más evolucionado.

Tales mejoras deben tomarse en consideración a la hora de adoptar las correspondientes decisiones sobre la utilización de los distintos mecanismos (domésticos, internacionales y europeos) que permiten resolver controversias fiscales transfronterizas; la utilización de los mecanismos previstos en la Directiva 2017/1852 puede solaparse potencialmente con los recogidos en los CDIs (algunos de los cuales incluyen el arbitraje, tras la entrada en vigor del Instrumento Multilateral BEPS, por ejemplo, con Estados Unidos, el Reino Unido o Suiza), o en el Convenio 90/436 de arbitraje, sin perder de vista la incidencia en este ámbito de los Acuerdos bilaterales de protección de inversiones.

35.2. Características de la Directiva (UE) 2017/1852.

La Directiva de resolución de conflictos fiscales internacionales actúa en un doble ámbito:

1. Interpretación y aplicación de convenios entre países de la UE que lleven a situaciones de sobreimposición tributaria, y

2. En la corrección de beneficios de empresas asociadas. Este escenario ya estaba formalmente cubierto a través del vigente Convenio de arbitraje de la Unión (90/436/CEE) pudiendo acudir a él cuando se produzcan situaciones de precios de transferencia (extensible ahora también a las personas físicas a través de esta norma armonizadora) y atribución de beneficios a establecimientos permanentes.

El fundamento de la Directiva está diseñada en distintos valores de la Unión Europea, en particular el derecho a un juicio justo y el respeto a la libertad de empresa sin obstáculos en su ejercicio, y desde la óptica de Derecho interno queda justificado en tres principios de nuestra Constitución:

- Principio de justicia tributaria (arts. 31 de la Constitución Española, y 4.2.j) y 67 y 68 del TFUE, por cuanto la doble o múltiple imposición produce cargas excesivas e injustas que han de corregirse en beneficio de los administrados).
- Principio de eficacia jurídica (art. 103 de la Constitución Española) pretendiendo evitar ineficiencias con ocasión de situaciones transfronterizas de doble imposición; y
- Principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución Española) en aras de alcanzar el correcto funcionamiento del mercado interior eliminando cualquier obstáculo.

Se vertebra en el procedimiento amistoso y el arbitraje del MC OCDE o del MLI (Convenio Multilateral de adaptación de los CDI a BEPS), pero trata de eliminar los principales obstáculos que, en el ámbito internacional, llevan a bloqueos del procedimiento amistoso y que impiden la propia solución de conflictos en el seno del mismo, o el acceso al arbitraje, cuando el mismo resulte disponible. De esta forma, la Directiva permite que la doble imposición sea eliminada de forma efectiva, con carácter general, mediante el uso de los procedimientos que la misma regula. Para ello, contiene los llamados "*enforcement patches*", que permiten superar algunos de los bloqueos usuales en el procedimiento amistoso, impulsando el propio contribuyente el procedimiento con recursos judiciales que desbloqueen la admisión de la solicitud de inicio de un procedimiento amistoso, el acceso al arbitraje o la ejecución de la decisión final. A ello se añade un calendario estricto de plazos procedimentales que pretenden asegurar que efectivamente existirá tal solución final a la disputa en un tiempo previsible.

La Directiva supone que en la UE habrá un mecanismo procedimental único (aun-

que se superponga con otros procedimientos bilaterales o multilaterales), aplicable a todos los Estados miembros cuando exista un CDI entre ellos, con una regulación uniforme, un resultado que no produce el arbitraje de los CDIs o del Instrumento Multilateral BEPS (MLI) al que se han comprometido algunos Estados miembros de la UE. Cabe destacar que el mecanismo de resolución de disputas de la Directiva UE no deroga otros mecanismos que puedan existir en paralelo, como son los procedimientos amistosos recogidos en los CDIs, el arbitraje de estos CDIs o del MLI o el propio Convenio 90/436. El contribuyente, por tanto, ostenta un derecho de opción con respecto al mecanismo que considere más adecuado a sus intereses, teniendo en cuenta que la propia Directiva establece reglas de prioridad de unos procedimientos sobre otros. A este respecto, se viene observando cómo los procedimientos de resolución de controversias internacionales constituyen la única alternativa realista para resolver de forma eficaz determinado tipo de casos como la atribución de beneficios a establecimientos permanentes, o ajustes por precios de transferencia, considerando su complejidad técnica, la falta de suficiente especialización por los tribunales internos, la existencia de limitados precedentes en la materia, y la necesidad de alcanzar posiciones de equilibrio entre las administraciones y los contribuyentes.

35.3. Ámbito de aplicación de la Directiva

En lo que respecta al ámbito de aplicación desde el punto de vista objetivo, cubre los tributos directos -Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR, Impuesto sobre el Patrimonio (IP), e Impuesto sobre Sociedades (IS)-, descartando a los indirectos. Y, se extiende tanto a personas físicas como jurídicas.

El art. 1 de la Directiva define su ámbito de aplicación por referencia a "litigios entre los Estados miembros cuando dichos litigios surgen de la interpretación y aplicación de los acuerdos y convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio." Los litigios cubiertos son aquéllos vinculados con la interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional en el ámbito de los impuestos sobre la renta y, en su caso patrimonio, firmados entre los Estados miembros (incluidos en el ámbito de aplicación de tales CDIs). Por lo tanto, resulta relevante destacar que el ámbito de aplicación de la presente Directiva es más amplio que el del Convenio de Arbitraje de la Unión, que se limita exclusivamente

a los litigios en materia de precios de transferencia y a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. En principio, nada se dice acerca de que el litigio deba estar vinculado con un caso de doble imposición, por lo que cualquier litigio, incluso si no hay doble imposición podría estar cubierto por la Directiva. No obstante lo anterior, el art. 16.7 Directiva prevé que un Estado miembro pueda denegar el acceso al mecanismo de resolución de disputas del art. 6 Directiva, caso por caso, cuando el litigio no implique la existencia de doble imposición, en cuyo caso, se informará a las personas afectadas y a las autoridades competentes de los otros Estados miembros implicados. Los Estados miembros también pueden denegar el acceso al arbitraje allí donde en ese Estado miembro se hubieran impuesto sanciones por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave (art. 16.6 de la Directiva).

Debe ponerse de relieve que se recomienda a los Estados miembros a que recurran a formas de resolución de litigios alternativas no vinculantes, como la mediación o la conciliación, durante las fases finales del período del procedimiento amistoso. De no llegarse a un acuerdo amistoso en un plazo determinado, el caso debe someterse al procedimiento pertinente de resolución de litigios. Debe haber flexibilidad en la elección del método para la resolución de litigios, bien mediante estructuras *ad hoc*, bien mediante estructuras más permanentes como la posibilidad de una comisión permanente que se dedique a la resolución de conflictos fiscales dentro de la UE.

Los procedimientos de resolución de litigios podrían adoptar la forma de una comisión consultiva compuesta por representantes de las autoridades fiscales afectadas y de personalidades independientes o podrían tener la forma de una comisión de resolución alternativa de litigios (esta última aportaría flexibilidad en la elección de los métodos de resolución de litigios). Por otro lado, en su caso, los Estados miembros podrían elegir, por medio de un acuerdo bilateral, utilizar cualquier otro procedimiento de resolución de litigios, como el procedimiento de arbitraje de la «oferta definitiva» (también conocido como arbitraje de «la última mejor oferta»), para resolver el litigio de manera vinculante. Las autoridades tributarias deben tomar una decisión vinculante definitiva por referencia al dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de litigios.

El ámbito subjetivo de la Directiva se delimita en función de que las personas afectadas por los litigios fiscales sean "residentes" (personas físicas o jurídicas) en los Estados miembros a efectos fiscales. La vinculación del ámbito subjetivo de la Directiva a los residentes fiscales de un Estado miembro deja fuera de ella a los establecimientos permanentes como tales, allí donde el establecimiento permanente situado en territorio

de la Unión pertenezca a un residente de un tercer Estado.

La aplicación temporal de los mecanismos de resolución de litigios previstos en la Directiva UE, de acuerdo con su art. 23, cubrirá a las reclamaciones presentadas por los contribuyentes a partir del 1 de julio de 2019 respecto de las cuestiones en litigio referentes a ingresos o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esa fecha. Las autoridades competentes también podrán decidir aplicar la Directiva a cualquier denuncia presentada antes de esa fecha o a ejercicios fiscales anteriores. La Directiva impuso a los Estados miembros la obligación de transponer su contenido a su ordenamiento interno a más tardar el 30 de junio de 2019, comunicando a la Comisión la legislación que han adoptado y haciendo referencia expresa en ella a esta Directiva. El hecho de que un buen número de Estados miembros (entre ellos España) todavía no haya procedido a transponer la Directiva 2017/1852 a su ordenamiento lógicamente resulta problemático desde una perspectiva de cumplimiento del Derecho de la UE. No obstante, cabe destacar que, por un lado, un buen número de disposiciones de la Directiva reúnen las características necesarias para ser susceptibles de producir efecto directo a partir del 1 de julio de 2019; y por otro, el retraso de un Estado miembro a la hora de implementar la Directiva no debería perjudicar o afectar negativamente al derecho del contribuyente a la hora de optar por la utilización de este mecanismo de resolución de litigios fiscales

35.4 Procedimiento

La Directiva regula tres fases procedimentales:

1. La presentación de la reclamación o inicio del procedimiento amistoso de la Directiva;
2. La fase propiamente (internacional) del procedimiento amistoso; y
3. La resolución del litigio por la Comisión consultiva (fase arbitral o final del procedimiento amistoso).

La Directiva debe contribuir a resolver mejor los litigios fiscales, ya que los Estados miembros tendrán ahora la obligación de adoptar resoluciones concluyentes tras dos años en el marco de un procedimiento amistoso sin resultado. En efecto, si no se ha encontrado una solución al final de este plazo de dos años, el contribuyente podrá solicitar

la creación de una comisión consultiva para emitir un dictamen. Si los Estados miembros no lo hacen, el contribuyente podrá interponer un recurso ante el órgano jurisdiccional nacional que le corresponda y obligar a los Estados miembros a actuar. Esta comisión consultiva estará compuesta por un mínimo de dos y un máximo de cuatro miembros independientes designados por los Estados miembros interesados y por uno o dos representantes de cada una de las autoridades competentes de que se trate Estos miembros elegirán, además a un presidente. La comisión habrá de emitir un dictamen en un plazo de seis meses, que los Estados miembros interesados deberán cumplir a menos que acepten otra solución en un plazo de seis meses a partir del dictamen.

Si no se cumple la resolución, el contribuyente que haya aceptado la resolución definitiva y haya renunciado a su derecho a las vías de recurso internas en un plazo de sesenta días a partir de la notificación, podrá tratar de hacerla cumplir ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

A fin de garantizar condiciones uniformes de ejecución de la Directiva, deben conferirse a la Comisión competencias de ejecución. Dichas competencias deben ejercerse de conformidad con el Reglamento (UE) núm. 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo.

La Directiva respeta los derechos fundamentales y se atiene a los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Tiene por objeto garantizar el pleno respeto del derecho a un juicio justo y la libertad de empresa. Dado que el objetivo de la Directiva consiste en establecer un procedimiento eficaz y eficiente para resolver los litigios en el contexto del correcto funcionamiento del mercado interior puede lograrse mejor a escala de la Unión, por lo que ha sido ésta la que ha adoptado dicha Directiva, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea.

En cuanto a la transposición de esta Directiva al ordenamiento español, el BOE de 5 de febrero de 2020 publicó el Real Decreto-ley 3/2020, por el que, entre otras, se modifica la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para trasponer la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, armonizando el marco de resolución de procedimientos amistosos y reforzando la seguridad jurídica para solventar los conflictos de doble imposición. Su entrada en vigor se produjo el día 6 de febrero de 2020.

Como se recordará, la directiva establece que los Estados miembros podrán denegar el acceso al procedimiento de resolución de conflictos cuando concurra la imposición

de sanciones por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave. España, haciendo uso de dicha facultad, (i) define estos supuestos en su normativa interna aplicable a los procedimientos amistosos y (ii) establece como excepción al régimen general de preeminencia de la tramitación de los procedimientos amistosos respecto de los procedimientos judiciales y administrativos de revisión, aquellos casos en los que las sanciones hayan sido impugnadas.

Por otro lado, se elimina la excepción relativa al devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento, lo que tendrá efecto en los procedimientos amistosos que se inicien a partir de la entrada en vigor del real decreto-ley; y se confieren al Tribunal Económico-Administrativo Central las funciones atribuidas por la Directiva (UE) 2017/1852 en materia de constitución y funcionamiento de la comisión consultiva.

Finalmente, se modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con el fin de acompasarla a los cambios introducidos en materia de procedimientos amistosos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

36. Los paraísos fiscales en la Unión Europea: las listas negras y el papel del Parlamento Europeo

36.1. Introducción

No existe una definición única de paraíso fiscal, ya que de unos a otros países hay diferencias importantes, en donde se acentúan determinadas características. Así, los rasgos típicos de un paraíso fiscal tienen que ver, entre otros, con la falta de transparencia, la exención total o parcial de pagos de impuestos para no residentes, o para un determinado tipo de rentas, y la opacidad en cuentas bancarias o en las sociedades que se constituyen en su territorio, la diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes en el país.

Los paraísos fiscales suelen aplicar este tipo de políticas tributarias con la intención de atraer flujos financieros, convirtiéndose algunos de ellos en centros financieros de primer orden. En su mayoría se trata de pequeños países que cuentan con pocos recursos naturales o industriales, que han visto que esta forma artificial de atraer capitales supone su principal industria y su propia subsistencia.

Los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a un número creciente de inversores extranjeros, según la Red para la Justicia Fiscal se trataría de mas de 25.000 Billones de Euros los que permanecen en paraísos fiscales, lo que supone más que la suma del PIB de EEUU y Japón juntos.

Esta fuga de capitales y su falta de imposición y de control fiscal, como es lógico, ni producen una tributación justa, ni es moralmente justificable. Por ello, desde la OCDE

y la UE se ha tratado de reaccionar con diferentes medidas que dificultan la transferencia de activos a paraísos fiscales. Esto supone un problema de política económica global que devanea entre una politica capitalista de liberalización y otra de control creciente de los intercambios para evitar el fraude fiscal.

Para entender el funcionamiento de los paraísos fiscales y su impacto en Europa y en el Mundo pasemos a analizar una definición más precisa del paraíso fiscal.

36.2. Criterios para la determinación de un paraíso fiscal

En primer lugar, como ya se ha indicado, no existe una definición de paraíso fiscal omnicomprensiva. No hay realmente una definición jurídica uniforme para todos los países. Es difícil encontrar puntos en común entre las Islas del Canal y algunos paraísos del Caribe o del Mediterráneo, o encontrar similitudes entre aquellos que fomentan el secreto fiscal de ingresos de ahorros, o el secreto bancario de algunas islas anglosajonas.

Ahora bien, según la OCDE, las características fundamentales para determinar que un territorio sea calificado como paraíso fiscal son tres:

i. La jurisdicción no establece impuestos o son exclusivamente nominales (ficticios o no efectivos), reconociendo, no obstante, que este criterio de la no imposición o la imposición nominal no es suficiente, por sí sólo, para calificar a un territorio como paraíso fiscal. La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a determinar si crea impuestos directos y, a determinar el tipo de gravamen que considere oportuno. Así pues, es preciso analizar los otros factores para determinar si una jurisdicción es o no un paraíso fiscal;

ii. Si hay ausencia de transparencia; y,

iii. Si existen leyes o prácticas administrativas que evitan el efectivo intercambio de información con fines fiscales con otros gobiernos sobre los contribuyentes beneficiarios.

Estos criterios son muy amplios, pero curiosamente son los más utilizados. Fruto de ello quizás radica la gran diversidad y divergencia sobre los países considerados paraísos fiscales. Existen muchísimas listas, cada una con su propio contenido. Incluso siguiendo el modelo de las listas de la OCDE, se clasifica en listas negras, en las que se

aparecen los países que no se han comprometido en el respeto de los estándares internacionales, y listas grises, en las que se contemplan los países que se han comprometido a la aplicación de dichos estándares, pero que no se respetan todavía en su totalidad.

Para la OCDE y la UE, hay coincidencia en considerar Trinidad y Tobago como un paraíso fiscal y así se incluye en sus listas negras. Para los territorios que se comprometen a mejorar la transparencia e intercambio de información –listas grises- se consideran países como Bahamas, Islas Cayman, Islas Marshall, y a veces dependiendo del origen en la elaboración de la lista se mencionan territorios como Andorra, Chipre, Lichstenstein, Gibraltar o Mónaco.

36.3. La lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales

La Unión Europea se encuentra trabajando, como ya se ha expuesto, sobre la buena gobernanza fiscal a escala mundial. Y lo está haciendo con objeto de potenciar al máximo sus esfuerzos en la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión fiscales. Trata de alcanzar este objetivo fomentando un cambio positivo a través de la cooperación, en lugar de denunciar y desacreditar a determinados países y territorios. En otras palabras, la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales forma parte de la labor emprendida por la UE para luchar contra la evasión y la elusión fiscales. La forman aquellos países que no han cumplido los compromisos adquiridos en materia de buena gobernanza en el ámbito fiscal dentro de un calendario específico, así como aquellos otros que se hayan negado a ello.

La lista tal y como la conocemos hoy es fruto de las conclusiones adoptadas el 5 de diciembre de 2017, por el Consejo, sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, a lo que se había comprometido en sus Conclusiones de 25 de mayo de 2016.

La lista recogía los países o territorios no pertenecientes a la UE que no se habían comprometido suficientemente en respuesta a las inquietudes de la UE. Al margen de esta lista, un documento sobre el estado de la cuestión mencionaba los países y territorios que habían respondido de manera suficiente. Estos debían haber adoptado medidas efectivas antes del final de 2018 o, en determinados casos, de 2019, para no aparecer en futuras listas.

La última lista adoptada data del día 8 de octubre de 2024, el Consejo adoptó una lis-

ta revisada de la UE de 11 países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Son los siguientes: Samoa Americana, Anguila, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Rusia, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu. En esta lista el Consejo retiró a Antigua y Barbuda.

Se han buscado compromisos al respecto de una serie de países y territorios que habían sustituido regímenes fiscales preferenciales perniciosos por medidas de efecto similar.

Esta lista fue adoptada por el Consejo de la UE, desde su adopción inicial a finales de 2017, la lista ha demostrado su utilidad para promover, con ánimo de cooperación, los objetivos de la UE consistentes en mejorar las prácticas fiscales a nivel mundial, luchar contra la elusión fiscal y mejorar la buena gobernanza y la transparencia: más de 30 países y territorios han cumplido ya sus compromisos de aprobar reformas fiscales.

Los trabajos en torno a la lista se iniciaron a mediados de 2016 en el grupo del Consejo responsable de aplicar el Código de Conducta de la UE sobre la Fiscalidad de las Empresas. En noviembre de 2016, el Consejo llegó a un acuerdo sobre el procedimiento que iba a seguirse y definió los criterios para el escrutinio de los países y territorios terceros:

- los que un país o territorio ha de satisfacer para que se considere conforme a la transparencia fiscal;
- los que un país o territorio ha de satisfacer para que se considere conforme a la equidad fiscal;
- que se estén aplicando las normas mínimas de la OCDE en materia de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Conforme a esos criterios, el Consejo aprobó y publicó en diciembre de 2017 unas Conclusiones en las que se incluía una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Acordó asimismo el procedimiento que se seguiría en lo sucesivo, y recomendó una serie de medidas «defensivas» con respecto a los países y territorios incluidos en la lista.

La lista inicial se estableció tras someter a los 92 países y territorios terceros afectados a escrutinio durante 2017, y la integraban aquellos países o territorios que no habían adquirido compromisos significativos para subsanar las deficiencias detectadas por la UE.

El plazo previsto para el cumplimiento de la mayoría de los compromisos adquiri-

dos por estos países o territorios vencía a finales de 2018; al mismo tiempo, el Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) ha venido supervisando atentamente, desde un punto de vista técnico, su incorporación a la legislación nacional hasta comienzos de 2019. El Consejo ha adoptado la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales resultante de este proceso y ha refrendado una revisión de la situación con respecto a los compromisos aún pendientes.

El trabajo que se desarrolla sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores es un proceso dinámico. El Consejo sigue revisando y actualizando periódicamente la lista en los próximos años, teniendo en cuenta la evolución de los plazos en los que los países o territorios deban cumplir sus compromisos y la evolución de los criterios de inclusión que la UE utilice para la elaboración de la lista. Desde 2020, el Consejo la actualiza dos veces al año. La próxima revisión de la lista está prevista para febrero de 2025.

La lista figura en el anexo I de las Conclusiones del Consejo sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. En las Conclusiones también se recoge un documento sobre la situación actual (anexo II), en el que se indican los países y territorios cooperadores que han introducido nuevas mejoras en sus políticas fiscales o en la cooperación en este ámbito.

Las decisiones del Consejo son elaboradas por el Grupo «Código de Conducta» del Consejo, que también se encarga de supervisar las medidas fiscales en los Estados miembros de la UE. El Grupo «Código de Conducta» está cooperando estrechamente con organismos internacionales como el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE para promover la buena gobernanza fiscal en todo el mundo.

Por el mero hecho de estar incluido en la lista de paraísos fiscales de la UE, en el ámbito fiscal, los estados miembros de la UE aplicarán al menos una de las siguientes medidas administrativas:

- seguimiento reforzado de las transacciones;
- mayor riesgo de ser inspeccionado para los contribuyentes que se beneficien de los regímenes en cuestión;
- y, mayor riesgo de ser inspeccionado para los contribuyentes que utilicen estructuras o dispositivos en los que intervengan los países y territorios no cooperadores.

En cuanto a las medidas legislativas, los países de la UE pueden aplicar medidas

defensivas como la no deducibilidad de costes, normas relativas a las sociedades extranjeras controladas o medidas de retención fiscal en origen.

Las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017 también proponen que los países de la UE puedan utilizar la lista de la UE de países y territorios no cooperadores cuando apliquen la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

36.4. La evolución del concepto de paraíso fiscal en la UE

Durante muchos años quienes se han dedicado al uso de paraísos fiscales en sus planificaciones fiscales han estado tranquilos pues la falta de un intercambio de información efectivo daba lugar al descontrol de las rentas y su desimposición. Una serie de escándalos fiscales a nivel internacional ha dado lugar a un incremento notable de la lucha contra los paraísos fiscales y al restablecimiento del orden fiscal a través de la lucha contra la evasión fiscal y el traslado ilegítimo de beneficios fiscales a jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Dada la repercusión pública se pueden mencionar algunos de los mencionados escándalos como los *Malta Files* de mayo de 2017, los *BahamasLeaks* de septiembre de 2016, los *Panama Papers* de abril 2016, los *SwissLeaks* de febrero de 2015 y los *LuxLeaks* de noviembre de 2014.

"Los papeles de Panamá" –*Panama Papers* en su versión en inglés– supuso la revelación de cuentas bancarias y datos encubiertos de 214.488 sociedades "*offshore*" conectadas con más de 200 países, y más de 11,5 millones de documentos internos de un despacho de abogados panameño. Bajo la definición de compañías "*offshore*" se encuentran las sociedades que se crearon según las leyes panameñas y cuya actividad económica, de realizar alguna, se ejerce fuera de la jurisdicción en la que está registrada.

Tanto el Parlamento Europeo como la Comisión Europea han aumentado su actividad relativa a la tributación justa y el papel de los paraísos fiscales desde la crisis económica en Europa en 2008 y por su papel jugado dadas las revelaciones realizadas. *The Economic and Monetary Affairs Committee* es la comisión legislativa encargada de las políticas fiscales, por lo que trabaja juntamente con la Comisión en el ámbito fiscal. En general, el Parlamento Europeo ha apoyado las líneas maestras de los programas de la Comisión en el marco de la fiscalidad, siendo la lucha contra el fraude fiscal, la evasión de impuestos y el blanqueo de capitales, prioridades políticas de la actual legislatura.

Respeto a este papel el Parlamento Europeo ha nombrado sucesivamente dos comisiones: *TAX Committee I (mandato de junio a diciembre 2015) y TAX Committee II (hasta julio de 2016)*, con el objetivo de dar resoluciones claras sobre la situación actual de fiscalidad, tanto desde el punto de vista de la cooperación entre los estados miembros, como desde el de las multinacionales y la planificación fiscal "agresiva".

Son muy interesantes las Resoluciones, de 25 de noviembre de 2015 y de 6 de julio de 2016, sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares, así como la Recomendación del Parlamento Europeo, de 13 de diciembre de 2017, al Consejo y a la Comisión, a raíz de la investigación sobre el blanqueo de capitales y la elusión y la evasión fiscales donde llama la atención una clara paradoja: que la libre competencia en materia fiscal y la falta de cooperación entre los Estados miembros han provocado una desvinculación del lugar en que se genera la renta y el lugar en el que se grava. Así, en este conjunto de resoluciones y recomendaciones se pone de relieve la necesidad de:

- el fin de los regímenes preferenciales y las divergencias entre sistemas tributarios nacionales;
- una base imponible consolidada común y obligatoria del impuesto sobre sociedades (reiterada en la segunda Comisión porque desempeñan un papel importante en el traslada de beneficios);
- la incorporación de la lucha contra la evasión fiscal en otras políticas y en el comportamiento empresarial, en particular por parte de las empresas multinacionales, los bancos, los proveedores de servicios financieros y los asesores fiscales;
- el incremento de la cooperación administrativa y la reducción de los "jurisdicciones fiscales no cooperantes";
- las sanciones contra las jurisdicciones fiscales no cooperativas incluidas en una lista negra de paraísos fiscales se apliquen también a empresas, bancos y despachos de abogados y asesores fiscales, con la posibilidad de revocar sus licencias profesionales;
- las consecuencias negativas del uso de regímenes especiales de patentes, utilizadas en la mayoría de los casos por las empresas multinacionales con fines de elusión fiscal.

El 1 de marzo de 2018, el Parlamento creó una Comisión Especial sobre Delitos Financieros y Evasión y Elusión Fiscales (dicho TAX Committee III). Basándose en el trabajo de sus predecesoras (TAXE 1, TAXE 2 y PANA), esta Comisión investiga cuestiones clave como la fiscalidad del sector digital, los programas nacionales de acceso a la nacionalidad y el fraude en materia de IVA.

España asumió el compromiso de modificar su lista teniendo en cuenta la lista dinámica de la UE sobre paraísos fiscales. Dado que hay algunas diferencias entre las listas, España debería seguir la lista europea incluyendo aquellos que no aparecen como tal en su lista, aunque con algunos de ellos hay firmados convenios para evitar la doble imposición.

Volviendo a la lista europea, las críticas no se han hecho esperar. Uno de los primeros en levantar la voz ha sido el Parlamento Europeo. El Parlamento considera que debería haber países de la UE en la lista, y critica duramente las prácticas fiscales de algunos de los estados europeos. Así, se acusa a Bélgica, Chipre, Holanda, Hungría, Irlanda y Luxemburgo, de tener características propias de paraísos fiscales, de facilitar la planificación fiscal agresiva y de bloquear reiteradamente la adopción de medidas destinadas a evitar el fraude. No obstante lo anterior, parece difícil mantener que los citados estados no han hecho nada para luchar contra la planificación fiscal agresiva, considerando la cantidad de directivas que se han adoptado en los últimos años y, en particular, la Directiva anti-abuso, analizada anteriormente.

Se ha ampliado considerablemente el ámbito de la cooperación y, en concreto, del intercambio automático de información. Actualmente, se intercambia amplia información financiera, las consultas tributarias y los acuerdos previos de valoración -los denominados *rulings*-, la información país por país o la información sobre prácticas fiscales agresivas. Se trata de un intercambio automático en el que los Estados reciben información masiva, estandarizada y de manera automática, es decir, sin requerimiento y en plazos fijos, lo que permite un análisis masivo de datos para detectar riesgos.

Dónde se ha avanzado mucho menos es en la puesta en marcha de medidas destinadas a crear un entorno empresarial adecuado, de certeza para las empresas, con la posibilidad de una resolución eficaz de los conflictos y reduciendo la excesiva carga administrativa. Frente a la cantidad de normas adoptadas con el apellido anti-abuso, solo ha habido una disposición en esta dirección: la Directiva de Resolución de Conflictos.

37. Lucha contra la evasión fiscal en la UE a través de la transparencia fiscal.

37.1. La transparencia fiscal como mecanismo para una fiscalidad más justa y efectiva.

La Comisión Europea está acometiendo un ambicioso programa a favor de una fiscalidad más justa, transparente y efectiva en la UE, en consonancia con su objetivo más amplio de crecimiento sostenible y de inversiones favorables a la creación de empleo en un mercado único más integrado. Las empresas deberían pagar impuestos en el país donde se generan sus beneficios. La lucha contra la evasión y la elusión fiscales constituye un elemento esencial de este programa.

La evasión y la elusión fiscales privan cada año a los presupuestos públicos de ingresos estimados en miles de millones de euros, falsean la competencia entre empresas y erosionan la igualdad de condiciones de los contribuyentes en su conjunto. Por lo tanto, la opinión pública reclama con firmeza la adopción de medidas para combatir las prácticas fiscales agresivas que reducen los ingresos de que disponen los Gobiernos para otros fines.

Debido a que se trata de un tipo de evasión transfronteriza que perjudica a todos los países por igual, no se podrá realizar una lucha efectiva contra ella de forma exclusivamente nacional. Será necesaria la acción coordinada y conjunta de todos los países del ámbito europeo para poder erradicar de raíz este tipo de prácticas ilícitas, ya que así se podrá combatir este problema desde todos los frentes posibles. Así mismo, también será recomendable que se lleve a cabo una lucha desde el ámbito internacional, y no

meramente comunitario.

Según la Agencia Tributaria, los intermediarios fiscales, en su calidad de representantes de los contribuyentes en las relaciones con la Administración Tributaria, son unos colaboradores cualificados de dicho organismo en la gestión de los tributos, ya que facilitan a los contribuyentes el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y les ayudan a cumplirlas. En otras palabras, abogados, asesores fiscales, contables, entidades bancarias o consultores se convierten en intermediarios por su mediación entre la Administración y el contribuyente o empresa.

Por ello, además de mantener el papel de la colaboración social en la presentación telemática de declaraciones y otros documentos tributarios, la Agencia Tributaria ha considerado conveniente establecer un nuevo marco de relación de la Agencia Tributaria con los intermediarios fiscales como representantes del contribuyente y colaboradores de la Administración Tributaria en la prevención del fraude fiscal que propicie su mayor implicación en la lucha contra el fraude, como hemos tenido ocasión de ver más arriba en el análisis de la DAC 6.

La Comisión Europea propuso normas de transparencia para los intermediarios, tales como bancos, contables, asesores fiscales y abogados, que formulan y promueven estrategias de planificación fiscal para sus clientes.

Las filtraciones en los medios de comunicación, como los papeles de Panamá, han puesto de manifiesto la manera en que algunos intermediarios ayudan activamente a las empresas y los particulares a evadir impuestos, generalmente por medio de complejos sistemas transfronterizos. La DAC 6 y la ATAD tienen por objeto abordar este tipo de planificación fiscal agresiva aumentando las actividades de control de prácticas de los planificadores y asesores fiscales.

Los sistemas de planificación fiscal transfronteriza con determinadas características o «signos distintivos» que puedan dar lugar a pérdidas para las administraciones públicas tendrán que notificarse automáticamente a las autoridades fiscales antes de su utilización. La Comisión ha determinado los principales signos distintivos, incluido el uso de las pérdidas a fin de reducir la responsabilidad tributaria, la utilización de regímenes fiscales más favorables o disposiciones a través de países que no cumplen las normas internacionales de buena gobernanza.

La obligación de notificar un régimen transfronterizo que presenten uno o varios de estos signos distintivos correrá a cargo del intermediario que suministre el régimen transfronterizo para su aplicación y uso por una empresa o particular; del particular o empresa que reciba el asesoramiento, en el caso de que el intermediario que suministre

el régimen transfronterizo no tenga su sede en la UE, o de que el intermediario esté vinculado por el secreto profesional o las normas sobre secreto; o, del particular o empresa que aplique el régimen transfronterizo cuando lo formulen asesores fiscales o abogados propios.

Los Estados miembros intercambiarán automáticamente la información que reciban sobre los mecanismos de planificación fiscal a través de una base centralizada, que les dará aviso tempranamente de nuevos riesgos de elusión y les permitirá adoptar medidas para bloquear los regímenes perjudiciales. La obligación de notificar un régimen no significa necesariamente que sea perjudicial, sino que merece un control por parte de las autoridades fiscales. No obstante, los Estados miembros están obligados a aplicar sanciones efectivas y disuasorias a las empresas que incumplan las medidas de transparencia, lo que supone un nuevo y potente elemento disuasorio para quienes fomenten o faciliten el fraude fiscal.

Estas normas de transparencia tienen un alcance general, pues abarcan la totalidad de los intermediarios y todos los regímenes potencialmente perjudiciales existentes en todos los Estados miembros. Los datos de cualquier régimen fiscal que contenga uno o varios signos distintivos deben comunicarse a la autoridad tributaria de origen del intermediario en el plazo de cinco días desde el suministro de dicho régimen a un cliente.

En los últimos años se han realizado grandes progresos a la hora de impulsar la transparencia fiscal y combatir la elusión y la evasión fiscales. Se han acordado y están entrando en vigor progresivamente nuevas normas de la UE para bloquear los regímenes fiscales artificiales, así como nuevos requisitos de transparencia de las cuentas financieras, las resoluciones fiscales y las actividades de las multinacionales. Se han negociado propuestas para reforzar la legislación contra el blanqueo de capitales, los requisitos de información país por país y unas normas de buena gobernanza más rigurosas para los fondos de la UE. Además, se aprobó una nueva lista de la UE de jurisdicciones fiscales no cooperativas.

La labor de la Comisión en pro de una mayor transparencia fiscal va unida a un enfoque igualmente determinado encaminado a garantizar que los Estados miembros dispongan de los instrumentos adecuados para proteger sus bases impositivas contra el fraude y para recaudar los ingresos que les corresponden legítimamente, que se ha materializado en la Directiva ATAD, ya comentada más arriba.

A pesar de estos importantes progresos, la Comisión está convencida de que aún queda mucho por hacer en el ámbito de la lucha contra la elusión y la evasión fiscales a través de la transparencia. Las recientes revelaciones aparecidas en los medios de

comunicación muestran cómo se siguen utilizando participaciones y estructuras financieras secretas para ocultar rentas y activos extraterritoriales, a menudo gracias a un asesoramiento muy especializado. Por eso, la Comisión Europea sigue exigiendo a los Estados Miembros esfuerzos en distintas áreas relativas a la transparencia fiscal, más allá de lo conseguido hasta el momento, en particular en las siguientes:

1. Aprovechar el vínculo existente entre las normas relativas a la lucha contra el blanqueo de capitales y las normas sobre transparencia fiscal

La falta de transparencia en lo que respecta a la titularidad real puede facilitar el blanqueo de capitales, la corrupción y la evasión fiscal. Por lo tanto, las respuestas a estos problemas deben ser complementarias y estar vinculadas entre sí.

El 4 de septiembre de 2018 entró en vigor el Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, cuyo Título II transpone al ordenamiento español la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (el "Real Decreto-ley" y la "Cuarta Directiva", respectivamente), y que modifica la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (la "Ley 10/2010"). La modificación de la Cuarta Directiva contra el blanqueo de capitales posee como objetivo específico el reforzamiento de los mecanismos de protección de la UE contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. Una supervisión y un control del cumplimiento eficaces son elementos clave para prevenir el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la delincuencia en general.

La Directiva (i) contempla nuevas obligaciones para quienes, con carácter profesional, prestan los servicios enumerados en el apartado o) del artículo 2.1 de la Ley 10/2010 por cuenta de terceros y (ii) desarrolla la consideración de sujeto obligado de quienes se dediquen a la gestión, explotación y comercialización de juegos de azar. El art. 2.1.o) de la Ley 10/2010 incluía en el ámbito de aplicación de la Ley a los sujetos que prestasen determinados servicios a sociedades, tales como la constitución de sociedades, llevanza de secretarías de consejo y otros. Ahora también establece que deberán inscribirse de forma obligatoria en el Registro Mercantil, no más tarde del 4 de septiembre de 2019, aquellas personas físicas o jurídicas que de forma profesional o empresarial lleven a cabo todas o alguna de las funciones del artículo 2.1.o) de la Ley 10/2010. Las personas jurídicas deberán, además, identificar a sus titulares reales.

2. Mejorar el intercambio de información sobre la titularidad real

La UE es consciente desde hace tiempo de la importancia que reviste la cooperación administrativa entre las administraciones tributarias para hacer frente al fraude fiscal. El intercambio automático de información entre dichas autoridades es uno de los instrumentos más potentes de los que dispone la UE a este respecto. Recientemente, este intercambio de información transfronterizo se ha ampliado a fin de incluir las cuentas financieras, las resoluciones fiscales, así como la información relativa a las actividades de las multinacionales a efectos fiscales.

A la vista de la situación revelada recientemente por los medios de comunicación, existen poderosas razones para ampliar aún más si cabe la cooperación administrativa entre las autoridades tributarias a fin de que esta abarque la información sobre la titularidad real dentro de la UE y a nivel mundial. Facilitar a las autoridades tributarias acceso directo a información pormenorizada sobre la titularidad real en poder de otros Estados miembros debe mejorar significativamente su capacidad para determinar los riesgos de evasión y elusión fiscales.

3. Promover normas de buena gobernanza fiscal más rigurosas a escala mundial

Las medidas de la UE contra la evasión y la elusión fiscales son esenciales a fin de contribuir a la protección de las bases impositivas de los Estados miembros, garantizar unas condiciones de competencia equitativas en favor de las empresas y promover un entorno más justo y competitivo dentro del mercado único. Sin embargo, dado que el fraude fiscal es un fenómeno de alcance mundial, es fundamental que la lucha contra los mecanismos opacos y la planificación fiscal agresiva se lleve a cabo a escala internacional. A este respecto, la UE apoya firmemente los esfuerzos de la OCDE por garantizar la aplicación a escala mundial de normas de buena gobernanza fiscal más rigurosas, tanto a través del marco integrador para la ejecución del proyecto BEPS como de la labor del Foro mundial con vistas al control de la transparencia fiscal.

4. Mejorar la protección de los denunciantes

Los casos más recientes de elusión fiscal por parte de sociedades y de evasión fiscal por parte de personas físicas revelados por denunciantes han incrementado la necesidad

de adoptar medidas de protección efectivas en favor de estos últimos. La protección de quienes comunican o revelan información sobre acciones y omisiones que supongan una amenaza o un perjuicio grave para el interés público no solo refuerza la capacidad de esas personas para transmitir dicha información, sino que puede contribuir asimismo de manera crucial a una mayor detección del fraude y la evasión fiscales, fenómenos que privan de ingresos fiscales legítimos a las autoridades tributarias europeas. Así pues, el Parlamento Europeo y muchos interesados han reclamado una mayor protección de los denunciantes.

Esta protección es indispensable teniendo en cuenta que los procedimientos institucionales de rendición de cuentas dependen de la disponibilidad de información que permita identificar posibles irregularidades. La protección de los denunciantes en los sectores público y privado contribuye a hacer frente a los problemas de gestión y las irregularidades, incluida la corrupción transfronteriza asociada a los intereses financieros a escala nacional o de la UE. También desde la óptica del funcionamiento del mercado único y de la responsabilidad social de las empresas, puede contribuir a controlar a estas últimas y a proteger los intereses de la sociedad, lo que podría reforzar la confianza en el mercado y, por tanto, atraer a posibles inversores y socios comerciales.

37.2. Instrumentos para asegurar la transparencia fiscal en la UE.

Como ya hemos visto, una de las finalidades de la transparencia fiscal es luchar contra la evasión y la elusión fiscal en la Unión Europea a través de una doble vía: el papel del Parlamento Europeo y la Comisión Europea, y los Estados Miembros. La Comisión Europea propone las medidas de transparencia fiscal al Parlamento y al Consejo para que sean aprobadas posteriormente por estas dos últimas, si se alcanza la mayoría requerida. Son después los Estados Miembros quienes ejecutan están normas en el ámito de la fiscalidad.

El objetivo de la Unión en materia de política fiscal se explica en la comunicación de la Comisión Europea, titulada "Política fiscal en la UE, prioridades para los próximos años". Establece que mientras que los Estados miembros sigan las directrices marcadas por la UE pueden escoger libremente el sistema fiscal que consideren más adecuado. En este marco las principales prioridades son: eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudi-

cial, la evasión y la elusión de impuestos y el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude, para ello consideran la coordinación de las políticas fiscales de los Estados miembros que apoyen objetivos más amplios de la UE, como se define en la Estrategia de Europa de 2020.

A lo largo de los últimos años, tal y como hemos expuesto, la Directiva 2011/16/UE del Consejo ha sido objeto de una serie de modificaciones a fin de dar cabida a nuevas iniciativas en el ámbito de la transparencia fiscal a escala de la Unión. En este contexto, la Directiva 2014/107/UE del Consejo (introdujo, para la información sobre las cuentas financieras en la Unión un estándar común de comunicación de información desarrollado por la OCDE. El citado estándar dispone el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras titularidad de residentes no sujetos a impuestos y establece un marco para dicho intercambio a escala mundial.

La Directiva 2011/16/UE fue modificada por la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, que estableció el intercambio automático de información relativa a acuerdos tributarios previos transfronterizos, y por la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, que estableció el intercambio automático y obligatorio de información entre las autoridades tributarias sobre los informes país por país de las empresas multinacionales. Dada la utilidad que puede tener para las autoridades tributarias la información relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales, la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo obligó a los Estados miembros a dar acceso a dichas autoridades a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las instituciones financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo. Aunque la Directiva 2011/16/UE ha sido modificada en varias ocasiones a fin de reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias para reaccionar ante una planificación fiscal agresiva, sigue siendo necesario reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal, dando como resultado la Directiva (UE) 2018/822 del consejo de 25 de mayo de 2018 que a modo de resumen tiene como objetivo que Estados miembros deberán exigir a los denominados intermediarios (intermediarios financieros, asesores fiscales, u otros agentes) la comunicación de los esquemas de conducta fiscal de carácter transfronterizo o mecanismo transfronterizo, subsumibles en la denominada planificación fiscal agresiva, e intercambiar entre ellos tal información.

38. Los Derechos fundamentales en materia tributaria en la UE

38.1. Los Derechos Humanos en Europa.

El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, más conocido como la Convención Europea de Derechos Humanos, fue adoptado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950 y entró en vigor en 1953. Tiene por objeto proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales de las personas sometidas a la jurisdicción de los Estados miembros, y permite un control judicial del respeto de dichos derechos individuales. Se inspira expresamente en la Declaración Universal de Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948.

El Convenio ha sido desarrollado y modificado por diversos protocolos adicionales que han añadido el reconocimiento de otros derechos y libertades al listado inicial o han mejorado las garantías de control establecidas. Por otra parte, el número de Estados miembros se ha ido incrementando hasta abarcar casi todo el continente europeo.

En su redacción actual, tras las modificaciones efectuadas con posterioridad a su aprobación, consta de 59 artículos agrupados en tres títulos. El artículo 1 compromete a los Estados signatarios a reconocer los derechos regulados en el Convenio «a toda persona dependiente de su jurisdicción», lo que supone que no se limita a los ciudadanos ni a los residentes. El Título I (artículos 2 a 18) enumera y regula los derechos humanos reconocidos. El Título II (artículos 19 a 51) regula la composición, funcionamiento y competencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, órgano jurisdiccional su-

pranacional encargado de velar por el respeto de los derechos proclamados en el Convenio. El Título III (artículos 52 a 59) regula otras cuestiones diversas relacionadas con el convenio.

38.2. Fiscalidad y Derechos humanos en la UE

La protección de los derechos humanos implica la salvaguarda de los derechos básicos y fundamentales de toda persona, lo que requiere de recursos financieros para mantener las instituciones y los servicios que garantizarán dichos derechos; y la principal forma para una Estado de recaudar ingresos es a través de las políticas fiscales. Esto se debe a que los Estados modernos actuales se articulan mediante sistemas democráticos, cuyos sistemas tributarios no sólo responden a la finalidad de recaudar fondos para garantizar la actividad pública, sino que también tienen la función de procurar la "justicia económica-distributiva", ya que el establecimiento de elementos como las exenciones o las cargas fiscales concretas, debe contribuir a lograr la justicia socio-económica. En este sentido, la relación entre derechos fundamentales y tributación también aparece recogida en la Constitución española.

Pasemos ahora a analizar algunos de los derechos fundamentales que se contienen en la Convención Europea de Derechos Humanos, que son la raigambre de los recogidos en la Constitución Española.

38.2.1. Derecho al debido proceso

El artículo 6 del Convenio recoge una serie de derechos encaminados a delimitar el núcleo de garantías básicas que deben regir las relaciones entre los particulares y los órganos Administración de Justicia en un Estado Democrático, lo que denominamos debido proceso. Podríamos resumir el contenido del artículo como el derecho subjetivo de cualquier ciudadano a un debido proceso frente al Estado. Este artículo es el que se ha invocado con mayor frecuencia ante el Tribunal Constitucional, normalmente mediante el recurso de amparo, ya que los distintos derechos de naturaleza judicial que en él se definen son base para el correcto funcionamiento del sistema de protección de los derechos humanos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos -TEDH. En relación con el ordenamiento español, se encuentra mencionado en el artículo 24 de la Cons-

titución española, donde también se establece que la relación entre un ciudadano y el Poder Judicial debe basarse en un proceso equitativo o debido. Además, este artículo deberá interpretarse atendiendo al Convenio Europeo de Derechos Humanos - CEDH, tal y como establece el artículo 10.2 CE.

El artículo 6.1 del CEDH señala el ámbito objetivo de la protección del derecho a un juicio equitativo, señalando "que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella". Por tanto, su aplicación corresponderá en el seno de procedimientos civiles o penales. En este sentido se plantea el interrogante sobre la validez de su aplicación en procedimientos tributarios, interrogante al cual responde el TEDH, moldeando el contenido de los términos "derechos y obligaciones de carácter civil" y "acusación en materia penal" hacia un concepto autónomo.

Una vez se ha establecido que el asunto presentado ante el TEDH versa sobre obligaciones y derechos de carácter civil o sobre una acusación en materia penal, procede examinar si en el caso se puede estar violando alguno de los derechos reconocidos en el artículo 6 para admitir a trámite la demanda. El contenido del artículo puede dividirse entre los derechos y obligaciones generales que garantizan una buena Administración de justicia en cualquier procedimiento jurisdiccional, que son reconocidos en el párrafo primero; y, por otra parte, los derechos relativos y exclusivos del procedimiento penal.

I. Derecho general a la tutela efectiva de los jueces y tribunales

En la primera parte del primer párrafo del artículo 6 se establece que la base para recibir una tutela judicial efectiva es el derecho de acceso al proceso. Este derecho se reconoce a "toda persona", por lo cual se incluye tanto a los nacionales del país miembro como a extranjeros que residan en él.

En segundo lugar, se establece que los demandantes tienen el derecho a ser oídos y a recibir una resolución sobre su caso, ya sea favorable o desfavorable para el demandante. Se añade que la duración del procedimiento debe ser razonable, atendiendo a la dificultad del caso, el comportamiento del acusado y la conducta de las autoridades administrativas o judiciales competentes.

En tercer lugar, se reconoce el derecho a un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, lo cual exige que el órgano jurisdiccional haya sido creado por una norma preexistente y de carácter general, la cual establecerá también la composición de dicho órgano. Será relevante que el órgano jurisdiccional reúna las condiciones exigi-

das por la ley aplicable y no tanto la consideración de la resolución final como parcial o carente de independencia.

En el apartado segundo del párrafo primero, se señala que el derecho a la tutela efectiva incluye la publicidad del proceso y de la resolución del mismo. Sin embargo, en el mismo artículo se señala que dicha publicidad no es un derecho absoluto, ya que el acceso a la sala puede verse limitado en determinados supuestos, siempre a favor de los intereses de la justicia y del orden público.

II. Garantías del procedimiento penal

En el apartado segundo del artículo 6 se reconoce el derecho a la presunción de inocencia, el cual se puede entender como la garantía de que los componentes del órgano judicial encargado de resolver no partan de la idea de que el acusado es culpable.

El resto de derechos que se confieren de forma específica al acusado en el procedimiento penal se recogen en el párrafo tercero. Se reconoce el derecho a ser informado de la acusación, que incluye el derecho a ser asistido por un intérprete en caso de no comprender o hablar la lengua empleada en la audiencia. También se incluye el derecho a preparar la defensa, consistente en el deber del órgano jurisdiccional de proporcionar al acusado el tiempo y facilidades adecuadas para ello, además de verificar que se trate de una defensa real y no sólo formal. Asimismo se reconocen los derechos a la autodefensa y la asistencia letrada y el derecho a interrogar a los testigos que declaren contra él y la posibilidad de aportar en las mismas condiciones que la acusación los testimonios que le resulten favorables.

III. Ámbito de aplicación en relación con el Derecho tributario

Aunque pudiera parecer que el artículo 6 excluye de su aplicación a todos los órdenes que no pertenezcan al Derecho privado, en la práctica el TEDH ha configurado un concepto autónomo. El fundamento para la aplicación del artículo 6 es que el resultado del proceso sea "*decisivo para los derechos y obligaciones civiles de las partes*"; siendo independiente de la condición que la normativa interna les atribuya a las partes.

Por tanto, el TEDH no ha atendido tanto a la clasificación legal que se haga del objeto del conflicto en la legislación interna de un estado, sino más bien, a los efectos que la resolución de dicho conflicto pueda tener en la esfera de los derechos privados

de las partes. Sin embargo, el tribunal no excluye por completo las legislaciones internas, sino que los efectos sobre los derechos de las partes se determinarán atendiendo a éstas. También se considerarán el objeto y propósito de la Convención y los sistemas judiciales del resto de Estados miembros.

Parece claro que los conflictos en los que todas las partes implicadas sean particulares o empresas siempre tendrán efectos sobre sus derechos civiles, por lo que estarán dentro del ámbito de aplicación independientemente de la jurisdicción competente. Más problemas se plantean cuando alguna de las partes sea un ente público. En numerosas resoluciones, el TEDH ha señalado que las disputas que afecten a derechos de tipo pecuniario, pero cuyo resultado sea decisivo para los derechos y obligaciones privados serán incluidos dentro del concepto autónomo de obligaciones y derechos civiles, aunque en la normativa interna sean considerados procedimientos de Derecho público.

Este es el caso, por ejemplo, de los procedimientos para obtener una licencia para desarrollar una actividad económica, de carácter administrativo, pero con efectos sobre el derecho individual de las partes de desarrollar una actividad económica. Se puede considerar que los derechos reconocidos en el artículo 6 del CEDH serán aplicables siempre que haya una disputa legal cuyo resultado pueda afectar directamente los derechos y obligaciones civiles de cualquiera de las partes en cuestión.

Pasemos a ver distintos pronunciamientos del TEDH resolviendo sobre si los derechos afectados por la aplicación de la normativa fiscal pueden considerarse dentro del ámbito del artículo 6 CEDH. El primer pronunciamiento tiene que ver con una decisión de la Comisión Europea de Derechos Humanos (antes de 1999) en la cual unos ciudadanos holandeses plantean una queja en el seno del proceso de liquidación de un impuesto. Alegan que la Administración ha asignado a unas acciones un valor histórico inferior a su valor real, por lo que la base imponible por la que tributan es mayor de la real. La Comisión, sin embargo, consideró que asuntos sobre la valoración e imposición de impuestos caían dentro de la esfera del Derecho público, aunque tuviera repercusión sobre la esfera de los derechos privados de las partes. Había incompatibilidad "*ratione materiae*" del asunto con el artículo 6 y por tanto, no admitió la demanda a trámite.

El primer asunto en el que se examinó una posible vulneración del derecho al debido proceso en el contexto de un procedimiento tributario fue en el año 1997. Las demandantes, unas sociedades de préstamo inmobiliario de Reino Unido, habían firmado unos convenios con la Hacienda inglesa, por los cuales estaban exentas de tributación a cambio de un pago anual. En el año 1985 una nueva normativa elimina dichas exenciones y establece una legislación transitoria con un tipo superior al que sería el definitivo. Los

Tribunales ingleses determinaron la nulidad del tipo transitorio, pero sólo les serian devueltas las cantidades pagadas bajo la normativa anulada a una parte de las sociedades afectadas. Las compañías que no recibieron esa devolución demandaron ante el TEDH la violación del derecho al debido proceso. El Tribunal consideró que aunque el objeto de las reclamaciones fuera tributario, la resolución de éstas sí podía incidir en los derechos y obligaciones civiles de los demandantes y, por tanto, estaban bajo el amparo del artículo 6 y procedía examinar su posible vulneración.

Cabe destacar, por la implicación de nuestro país, el Asunto Vidacar S.A. y Opergroup S.L. contra España. Las dos sociedades habían impugnado sin éxito ante el TSJ de Baleares ciertas liquidaciones por gravamen complementario. La normativa que regulaba dichas liquidaciones se había aprobado el 29 de junio de 1990, pero se aplicaba de manera retroactiva a las tasas fiscales devengadas desde enero de ese año. El Tribunal Constitucional ya había declarado la inconstitucionalidad de dicha norma por vulnerar el principio de seguridad jurídica al ser un "aumento de la deuda tributaria imprevisible"; sin embargo, no admitió el recurso de amparo presentado por las compañías. Finalmente, el TEDH consideró que había incompatibilidad "*ratione materiae*", ya que sólo incidía en la obligación de pago de impuestos de las dos sociedades demandantes y no en sus obligaciones y derechos civiles.

Resulta de gran interés el asunto Ferrazzini contra Italia, originado en una transmisión de tierra, propiedad y dinero de un ciudadano italiano a una sociedad de responsabilidad limitada, creada y participada por el mismo. El contribuyente se aplicó el tipo reducido de cierto impuesto, pero la Administración italiana consideró insuficientes las cantidades pagadas y las corrigió, aumentándolas. Ferrazzini procedió contra Italia, solicitando que le fuera retirado dicho aumento, pero ante la excesiva duración de los procedimientos, 10 y 12 años, el ciudadano italiano acudió al TEDH, alegando la violación del artículo 6.1. CEDH. El Tribunal admitió la demanda y examinó la posibilidad de extender la aplicación del artículo a una disputa entre un particular y una Administración pública, señalando que "la Convención es un instrumento vivo a interpretar a la luz de las circunstancias actuales". Consideró que las relaciones entre las administraciones y los particulares habían evolucionado desde los primeros casos del TEDH, ya que cada vez la intervención de los Estados en disputas privadas era mayor, pudiendo llegar a afectar a sus derechos y obligaciones civiles. Sin embargo, pese a lo anterior, concluyó que dicha evolución no había afectado al campo tributario, donde no se había aumentado la intervención en la esfera civil de los particulares; por tanto, la materia fiscal seguía siendo parte de las prerrogativas públicas y no admitió la aplicación del

artículo.

Pese a que ésta fue la decisión del Tribunal, conviene destacar la opinión disidente del Juez Lorenzen, quien considera que, al no haber ninguna definición del concepto de "derechos y obligaciones civiles" en el Convenio, el concepto acuñado por el TEDH debe ser revisado. Recurre a los trabajos preparatorios para probar que, en el momento de redacción del Convenio, se excluyeron las disputas entre particulares y gobiernos por la dificultad de separar el papel de la Administración pública y de los cuerpos judiciales. Alude a pronunciamientos previos del TEDH, en los que se extiende el artículo 6 a procesos sobre obligaciones pecuniarias siempre que éstas no "deriven de la legislación fiscal o que, de cualquier otra forma, sean parte de los deberes cívicos normales en una sociedad democrática". Considera que este criterio ha dado lugar a situaciones contradictorias como considerar que la obligación de entregar la propiedad a cambio de una compensación por expropiación no es un deber cívico, y, por el contrario, la obligación de someter esa compensación a tributación sí que lo es. En su opinión, las obligaciones tributarias son establecidas por la Ley, no por la discrecionalidad de las autoridades, y afectan directamente a los derechos de los ciudadanos. Además, añade que la exclusión de la aplicación del artículo 6 CEDH a los procedimientos fiscales supondría un tratamiento ventajoso para los Estados, ya que no se estaría garantizando el acceso a un procedimiento con todas las garantías a ciudadanos y empresas. Por todo lo anterior, el Juez Lorenzen consideró que el artículo 6 debía haberse aplicado al asunto Ferrazzini. Sin embargo, la opinión mayoritaria a día de hoy sigue siendo la de rechazar la aplicación de las garantías de la Convención a procedimientos en materia fiscal, por defender una interpretación restrictiva del concepto "derechos y obligaciones de carácter civil".

IV. Derecho penal y tributación

En el ámbito tributario, el artículo 6 CEDH se ha aplicado en su vertiente penal en numerosas ocasiones a procedimientos tributarios, por lo que vamos a analizar algunos de los casos habidos. El primer asunto se remonta a una decisión de la Comisión en 1987, cuando se calificó como "acusación en materia penal" la imposición de una sanción tributaria a un contribuyente austriaco al concurrir los criterios establecidos en el asunto Engel, son los siguientes:

1. Las disposiciones que recogen el delito por el cual se está imponiendo la pena

se encuentran dentro del marco del Derecho Penal austriaco, en el Código de Delitos Financieros.

2. La naturaleza de la infracción es de carácter penal, consistiendo en la infracción del deber de llegar un registro contable adecuado para el correcto pago de los impuestos.

3. La pena a la que se enfrentaban los acusados, consistente en el pago de una multa pecuniaria y de una pena privativa de libertad de prisión de 4 meses era de gravedad suficiente como para considerarla ilícito penal.

El TEDH se ha pronunciado en la misma línea, considerando las infracciones tributarias como penales en función de los criterios Engel y sus características. Cabe destacar el asunto Janosevic contra Suecia en el cual el propietario de una empresa de taxis había recurrido una rectificación de la Administración, pero ésta fue ejecutada antes del juicio definitivo, razón por la cual acudió ante el TEDH alegando una violación del artículo 6 CEDH. El Tribunal examinó en base a los criterios Engel si los recargos aplicados podían constituir materia de carácter penal. El TEDH en este caso determinó que los recargos no pertenecían al Derecho penal sueco, por lo que no se cumplía el primer criterio; sin embargo, examinó las otras dos condiciones y concluyó lo siguiente:

1. Los recargos fiscales tienen como destinatarios la generalidad de los contribuyentes y su principal objetivo es presionar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones tributarias.

2. La cuantía de la sanción a la que se enfrentaba el señor Janosevic no tenía límite alguno y podía ascender a cantidades muy elevadas.

Por todo esto, el TEDH determinó la naturaleza penal de los hechos y su normativa, por lo que consideró aplicable el artículo 6 CEDH.

En el seno de los procedimientos tributarios, los derechos más invocados en relación con el debido proceso son los siguientes:

A. Derecho a un juicio sin dilaciones indebidas: El TEDH ha resuelto varios asuntos en los que había sido invocada una violación del artículo 6.1 CEDH, en el marco de un procedimiento tributario sancionador. El primer pronunciamiento se trata de una decisión de la Comisión de 1991, en la cual se establece que el cómputo del plazo para determinar si ha habido una dilación indebida comienza a contar desde las primeras investigaciones posteriores a la acusación formal,

independientemente del acto del juicio. En este mismo sentido se ha pronunciado el TEDH, utilizando los criterios establecidos en el citado asunto Selmouni para determinar la dilación indebida. Por ejemplo, en el ya citado asunto Janosevic, el tribunal sentenció la violación del artículo 6.1. CEDH pese a haber determinado la dificultad del procedimiento, ya que la resolución se había demorado más de cinco años desde la imposición de los pagos complementarios sin que la conducta del contribuyente hubiera influido en esa dilación.

B. Derecho a la presunción de inocencia: En materia tributaria la violación de este derecho del artículo 6.2 CEDH fue alegada en al asunto A.P., M.P., y T.P. contra Suiza. La Administración tributaria suiza había comenzado una investigación de las actividades de un contribuyente fallecido, concluyendo que había ocultado parte de sus ingresos. Se procedió a imponer una sanción al contribuyente fallecido, por lo que se pasó a reclamar a los herederos. Éstos a su vez invocaron la violación del artículo 6.2 CEDH, admitiéndose por el TEDH haciendo referencia al derecho a la presunción de inocencia, y alegando que "heredar la culpa del fallecido no es compatible con los estándares de la justicia penal en una sociedad gobernada por el Derecho".

C. Derecho a no autoincriminarse: Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6, el derecho a guardar silencio y no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que forman el núcleo del derecho al debido proceso previsto en el artículo 6 CEDH. Este derecho tiene mucha relevancia desde el punto de vista fiscal, ya que es habitual que en la mayoría de procedimientos tributarios, se llegue al momento en el que la Administración requiera de la colaboración del contribuyente para poder determinar si se encuentra ante una infracción tributaria (le puede requerir la contabilidad, los modelos presentados, el ingreso del impuesto en cuestión, facturas, por ejemplo). Por tanto, en base a este derecho, el contribuyente podría negarse a aportar información que fuera clave para la imposición de una sanción tributaria en su contra.

En este sentido se ha manifestado el TEDH en numerosas sentencias, destacando el asunto Funke contra Francia, en el cual un ciudadano alemán residente en Francia fue sancionado por la Administración aduanera por no aportar la información requerida sobre sus bienes en el exterior. El TEDH concluyó que había violación del derecho a autoincriminarse, ya que la Administración francesa no tenía una total seguridad de que los documentos exigidos existían y, por tanto, su aportación por parte del señor Funke,

suponía aportar el mismo las pruebas para su incriminación.

Asimismo, en el asunto J.B. contra Suiza, el TEDH reconoce que el derecho a no autoincriminarse implica que "las autoridades deben probar su caso sin acudir a medios de prueba obtenidos de forma coercitiva y en contra de la voluntad de la persona". El Tribunal considera que no le corresponde analizar el hecho de que un Estado pueda exigir al contribuyente la aportación de información tributaria, sino que lo que le corresponde analizar son las sanciones impuestas. Añade que este derecho es aplicable incluso en procedimientos en los cuales el objeto no es imponer sanciones, como las actividades de comprobación, pero de los cuales se puede derivar, en base a información aportada por el contribuyente, sanciones tributarias en fases posteriores.

Cabe concluir, por tanto, que el derecho a la no autoincriminación es un derecho relativo, ya que aunque el contribuyente no está obligado a aportar activamente información necesaria para incriminarle y así poderle aplicar una sanción, si se ha establecido la obligación de soportar pasivamente la actividad probatoria de la administración, encaminada a lograr la correcta liquidación del impuesto.

38.2.2. Derecho a la intimidad.

En el artículo 8 del CEDH se reconocen distintos derechos que pretenden salvaguardar la intimidad de las personas, y son: el derecho al respeto a la vida privada y a la vida familiar y el derecho al respeto del domicilio y de la correspondencia.

La interpretación que el TEDH realiza de los derechos reconocidos en el artículo 8 abarca también distintas facetas de la actividad económica de los particulares, incluyendo los elementos fiscales de dicha actividad.

A. Vida privada: Toda actividad económica se realiza en base a relaciones con terceros, por tanto, las relaciones de negocios, y sus correspondientes aspectos fiscales, pueden entenderse incluidas en este concepto. En este sentido, en el asunto Niemietz, un tribunal alemán ordena el registro de la oficina del abogado de un contribuyente en el marco de un procedimiento tributario. El abogado presentó una demanda ante la Comisión, alegando la vulneración del artículo 8 en dicho registro. Lo relevante es que al resolver sobre la aplicabilidad del artículo, el TEDH consideró que no siempre era posible separar entre las actividades profesionales y privadas de un particular. En especial, en la sentencia se hace referencia al caso de las profesionales liberales, donde es especialmente difícil

determinar qué actos forman parte de la vida privada del profesionales y cuáles se refieren a su actividad laboral; y se señala, que si no se consideraran las relaciones profesionales establecidas por un profesional liberal como integrantes de su vida privada, se crearía una gran situación de desigualdad con respecto a otro tipo de profesionales. Por tanto, el tribunal considera que las relaciones profesionales de un profesional liberal deben considerarse incluidas en su vida privada.

B. Vida familiar: En el ámbito tributario tiene relevancia el asunto Serife contra Turquía, en el cual el TEDH incluye una relación conyugal de hecho bajo la ley turca dentro del concepto de "vida familiar", teniendo en cuenta elementos como la cohabitación, la duración de la relación y la existencia de hijos en común. El tribunal argumenta que la "vida familiar" no sólo es relevante en la esfera cultural de las personas, sino que también tiene incidencia en cuestiones sociales y fiscales, y que, por este motivo, los Estados tienen en estos asuntos cierto "margen de apreciación" y deben hacer un balance entre los intereses del particular y de la comunidad. La amplia interpretación del concepto de "vida familiar" acuñada por el TEDH tiene gran relevancia en el ámbito tributario, ya que en muchos sistemas jurídicos se aplica distinto régimen de tributación a las familias originadas en el matrimonio que a otros tipos de familias.

C. Domicilio: Cabe aquí hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, quienes han interpretado en numerosas ocasiones el derecho a la inviolabilidad del domicilio sin autorización judicial en el seno de procedimientos fiscales. En primer lugar, la sentencia del 17 de octubre de 1985, en el Asunto Niemietz contra Alemania, que resuelve un recurso de amparo presentado por una sociedad mercantil, alegando que la entrada en su sede de los funcionarios del departamento de recaudación fiscal había violado su derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues bien, por primera vez en la jurisprudencia del TC, se extiende la aplicación de este derecho a las personas jurídicas, alegando que "nuestro Texto Constitucional (…) no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas". El TC se basa en la jurisprudencia y doctrina de países de nuestro entorno, como Alemania o Italia, y también en sus propias sentencias anteriores, en las que se extienden otros derechos constitucionales a las personas jurídicas. Además, en su posterior jurisprudencia ha ido concretando cuáles

son los espacios constitucionalmente protegidos como domicilios de personas jurídicas.

En la sentencia del 26 de marzo de 1999, el Tribunal limitó la protección del domicilio a "ciertos espacios que, por la actividad que, en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena". Concretó los espacios a los que se refería: centros desde donde se desarrollara la dirección de la sociedad o de alguno de sus establecimientos y centros donde se custodiaran escritos sobre el día a día de la entidad que no debían ser conocidos por personas ajenas a la persona jurídica. Por tanto, de esta forma, en el fundamento jurídico 3º, excluye de la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a los "locales abiertos al público" y a los locales de acceso sometido a autorización, pero que no estén dedicados a la dirección o custodia de información documental. El Tribunal Supremo también ha colaborado en la delimitación del concepto de domicilio social protegido constitucionalmente, añadiendo, a los dos espacios concretos señalados por el TC, que es indiferente que dicho espacio constituya el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria.

En conclusión, a pesar de que de manera general la jurisprudencia de nuestros tribunales se adapta a la interpretación establecida por el TEDH del artículo 8 del CEDH, los órganos judiciales españoles han sido más reacios a extender el derecho a la inviolabilidad del domicilio a los despachos profesionales o lugares donde una persona física individual desarrolla una actividad económica. En concreto, en distintas sentencias del Tribunal Supremo no se ha considerado domicilio constitucionalmente protegido a los despachos de abogados, ni tampoco a gestorías ni oficinas de asesoramiento jurídico cuya titularidad pertenezca a una persona jurídica.

D. Correspondencia: En el ámbito de los procedimientos fiscales, es de especial importancia la protección que este derecho garantiza para la correspondencia, ya sea postal, telefónica o electrónica. En el ámbito procedimental, la Administración tributaria necesita información sobre los contribuyentes para liquidar los impuestos o verificar la existencia de infracciones. Aparte del ya citado asunto Klass, podemos también hacer referencia al asunto Huvig contra Francia, en el cual los contribuyentes eran sospechosos de defraudación fiscal, y la autoridad francesa ordenó interceptar y grabar sus llamadas telefónicas. El TEDH reconoció que dicha interferencia constituía una violación de la "correspondencia" y que solo estaba justificada si estaba acorde con la ley nacional y era necesaria

en una "sociedad democrática". En este sentido, resulta fundamental tener en cuenta el test de proporcionalidad y la existencia de un sólido fundamento para llevar a cabo la citada actuación administrativa.

En síntesis, a pesar de lo dispuesto por la Constitución Española ex arts. 9.1 y 53.1 que establecen la vinculación de los poderes públicos a los derechos fundamentales, debiendo ser respetados automáticamente sin necesidad de ser invocados por los contribuyentes. Sin embargo, la Administración tributaria, en el ejercicio de las potestades de las que ha sido investida, plantea una problemática en aquellos supuestos en los que sus actuaciones bordean los límites, llegando incluso a obstaculizar el ejercicio de determinados derechos.

38.2.3. Derechos en procedimientos sancionadores o de comprobación.

A modo de síntesis, podemos identificar los principales derechos que se verían afectados en el seno de determinados procedimientos administrativos sancionadores o de mera comprobación de los datos aportados por los contribuyentes y que, han dado lugar a jurisprudencia controvertida a la luz de la interpretación de preceptos constitucionales y del Convenio Europeo de Derechos Humanos:

Derecho a la no auto incriminación (Art. 6 CEDH y Art. 24 CE)

Este derecho se encuentra en el contexto relativo a las actuaciones de la Administración tributaria ex articulo 142.3 (deberes de colaboración de los contribuyentes) y las sanciones previstas de cara a reprimir la actitud de los contribuyentes al respecto (negativa de proporcionar datos o colaborar, por ejemplo). En este sentido, encontramos diferencias interpretativas entre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, considerando constitucional la imposición de las sanciones y que no supone una vulneración del principio de inocencia las declaraciones realizadas en el procedimiento sancionador y su alegación o utilización en el posterior proceso penal (STC 18/2005) frente a la jurisprudencia del TEDH, que entiende que esto vulneraría el derecho a la no auto incriminación (Caso Saunders vs U.K).

Derecho a la inviolabilidad del domicilio (Art. 8 CEDH y Art.18.2 CE)

La definición del concepto constitucionalmente protegido es de vital importancia para poder invocar su garantía frente a las actuaciones que tengan como objeto un registro. La jurisprudencia constitucional entiende que este constituye el espacio esencial donde el individuo reside y sobre el que tiene plena disponibilidad. La interpretación llevada a cabo en ocasiones junto a la omisión de determinados deberes (información de los derechos del contribuyente) de la Administración tributaria, pone de manifiesto la necesidad de acotar el concepto debido a que dependerá de su clasificación (del domicilio) para que baste una orden de registro firmada por un Director de Dpto. o deba mediar una orden judicial para que el registro se produzca en condiciones de legalidad.

En este sentido, la normativa tributaria preve diferentes supuestos y dependerá, por tanto de la clasificación del domicilio y su protección para determinar con posterioridad si se podrán utilizar las pruebas obtenidas a raíz del mismo o si por el contrario, estas deberían ser consideradas ilegales por haberse obtenido sin título (Caso Petri Sallinen y otras vs Finlandia).

Derecho al principio non bis in idem (Art. 4 CEDH y Art. 25 CE)

Con ocasión del levantamiento de un acta y posterior sanción de la Administración tributaria, se plantea la posibilidad de que un mismo hecho sea doblemente sancionado. Esta doble sanción o condena está proscrita y devendría inconstitucional en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 CE si tuvieran el mismo fundamento. Sin embargo, hemos observado como a través de la jurisprudencia constitucional se viene moldeando el concepto del ne bis in ídem y abre la posibilidad de compatibilizar una sanción administrativa con un posterior proceso penal que concluya con la imposición de determinada condena, con la teoría del descuento y entendiendo que el principio ne bis in ídem sólo es vulnerado ante la concurrencia de dos sanciones o condena cuando el fundamento que las motiva es coincidente.

38.2.4. Derecho a la propiedad.

En la Constitución, la propiedad está entre los derechos fundamentales reconocidos en nuestro ordenamiento. El hecho de que el constituyente se haya manifestado en el artículo 33 a favor de la propiedad como institución implica que quede al margen de la potestad normativa ordinaria del legislador. La concepción de la propiedad que emana del artículo 33 CE se podría resumir en la "función social de la propiedad privada".

En el párrafo segundo del artículo se autoriza al legislador a limitar las facultades de los ciudadanos en relación con el derecho de propiedad a favor de una función social, lo que constituye una fórmula de compromiso, que busca el equilibrio entre el interés individual del propietario y el interés general de la colectividad.

En el artículo 1 del Protocolo Adicional 1 al CEDH hay un reconocimiento del derecho al respeto de la propiedad. Su inclusión mediante un protocolo adicional significó que los Estados miembros del Consejo de Europa podían ratificarlo o no, o incluir reservas al mismo, como fue el caso español. Esto se debe a la conceptualización del derecho de propiedad como un derecho menos importante en relación con los llamados "derechos vitales" del hombre. Los Estados miembros no querían comprometer su capacidad de imponer tributos por reconocer su respeto al derecho de propiedad, por eso se incluyó este derecho y una mención especial al poder tributario en un Protocolo adicional; sin embargo, como se detallará a continuación, las interpretaciones de la Comisión y del Tribunal de Estrasburgo, han optado por un margen de control relativamente amplio de la normativa y práctica de los Estados miembros en materia fiscal.

El ámbito de aplicación objetivo del artículo 1 son los bienes, pero su protección sólo opera cuando se da una "confiscación de hecho" de los mismos. El TEDH ha determinado cuáles son los bienes concretos que se protegen, a través de un concepto autónomo, que no exige ser titular del bien según la legislación interna. La protección otorgada no se limita al derecho de propiedad sobre los bienes corporales, sino que el bien protegido por este artículo son los "intereses patrimoniales" en general, incluyendo otro tipo de activos no corporales, como, por ejemplo, el fondo de comercio de una empresa o una garantía real para el cumplimiento de una obligación, entre otros. Pese a esta extensa interpretación que el TEDH ha hecho del interés protegido por el derecho de propiedad, también ha señalado en otros casos elementos que no son considerados "intereses patrimoniales" como los gastos en los que incurre un abogado por ejercer el turno de oficio, ya que ha considerado que implicaría una interpretación extensiva del artículo. En cuanto al ámbito de aplicación subjetivo, en el Protocolo se recoge que pueden ser titulares tanto las personas físicas, como las jurídicas.

En el artículo 1 se establece la prohibición general de ser privado de la propiedad. Sin embargo, hay dos causas por las cuales el derecho de respeto de la propiedad puede verse afectado. En el párrafo primero se establece la posibilidad de limitar el derecho de propiedad en caso de expropiación, es decir, los poderes públicos pueden privar del derecho de propiedad siempre que dicha privación atienda a una "causa de utilidad pública", esté prevista por la regulación estatal y sea acorde con el Derecho internacional.

Además, en el segundo párrafo se reconoce la posibilidad de los Estados miembros de aprobar leyes que limiten el derecho de propiedad para la "reglamentación del uso de los bienes", siempre que dicha reglamentación persiga el "interés general", o para garantizar la recaudación de los "impuestos", "multas" u otro tipo de "contribuciones".

La diferencia entre privación de la propiedad y la regulación de su ejercicio es una cuestión de una gran complejidad que se ha visto reflejada en la jurisprudencia del Tribunal. Sin embargo, la consecuencia de ambos es la misma: la falta de respeto del derecho de propiedad y la violación del artículo 1 del Protocolo. La expropiación puede afectar a la propiedad de forma particular o de forma general, lo que sería una nacionalización; también se han aceptado como privaciones de la propiedad las expropiaciones de hecho. En definitiva, una expropiación se da cuando los propietarios ven condicionada su capacidad sobre unos bienes de forma permanente, ya sea establecido por la Ley o de hecho. Por el contrario, si la actuación no se considera desposesión estaríamos antes una reglamentación del uso. El TEDH ha considerado reglamentación del uso de bienes y, por tanto, no injerencias en el derecho de propiedad a limitaciones de los Estados sobre las herencias, al requisito de obtener licencia para realizar ciertas construcciones o a las limitaciones legales de las rentas por arrendamientos, entre otras. En cuanto a la justificación de la medida atendiendo a la "utilidad pública" o al "interés general", se reconoce un amplio margen de apreciación en este aspecto a los Estados miembros.

El Tribunal ha reconocido que, en principio, las autoridades internas son las mejor situadas con respecto de la sociedad y de sus intereses y necesidades; por ello el TEDH ha considerado que no puede sustituirlas, pero si llevar a cabo un control de las regulaciones y las actuaciones que se han desarrollado. Cabe añadir que este precepto es el único de todo el convenio en el cual se permite a los poderes de los Estados adoptar las medidas que "estimen necesarias" en relación con la regulación del uso de los bienes, por lo que se limita en gran medida la posibilidad de actuación del TEDH.

El análisis del TEDH sobre una intromisión en la propiedad privada de los individuos por parte de los Estados se puede resumir en lo siguiente:

1. El tribunal examina si la injerencia estatal viene determinada por la Ley, requisito indispensable para cualquier privación de la propiedad o control del uso de los bienes.

2. La injerencia debe perseguir alguno de los objetivos del Convenio, ya sea la utilidad pública, el interés general, o el pago de impuestos contribuciones o mul-

tas. En este punto tendrá especial relevancia la opinión de los poderes públicos nacionales, quienes conocen mejor a la sociedad y sus necesidades.

3. Por último, el Tribunal examina la proporcionalidad entre la medida de los Estados y el derecho de propiedad de los individuales.

El artículo 1 del Protocolo Adicional núm. 1 es el primer artículo del CEDH que se refiere a los tributos, aunque sea como límites al derecho de propiedad. Como consecuencia, el TEDH ha admitido la aplicación del derecho de propiedad a cuestiones tributarias en diferentes asuntos.

1º Ámbito de aplicación objetivo: En materia tributaria, tiene especial importancia el concepto autónomo de bienes que ha diseñado el TEDH. En concreto, aunque el tribunal ha señalado que el derecho de propiedad se reserva a los bienes actuales de las personas, ha llegado a incluir en su amplio concepto las reclamaciones que se efectúan por los contribuyentes ante la Administración tributaria. En el asunto *National & Provincial Building Society* y otras, el Tribunal considera que pueden considerarse bienes si se adecúan a la regulación del Estado. Del mismo modo, también se han incluido los derechos de crédito que un contribuyente pueda tener frente la Administración tributaria de su país, como consecuencia de una declaración con resultado a devolver. Por tanto, los derechos adquiridos de los contribuyentes son considerados bienes en el seno de la protección del derecho de propiedad.

2º Contenido del derecho de propiedad: La recaudación de un tributo constituye en sí misma una intervención en la propiedad privada de un particular, pero atendiendo a la redacción del artículo, esta intromisión se encuentra justificada. Sin embargo, el Tribunal ha concretado en numerosos asuntos, que la validez de la intromisión tributaria se determinará teniendo en cuenta el balance entre los intereses individuales y generales en juego en cada asunto concreto. En este sentido, para delimitar qué constituye una privación de propiedad en el ámbito fiscal, el TEDH ha recurrido a principio de proporcionalidad, con el objetivo de hacer un balance entre la protección individual del derecho de propiedad y el interés general de recaudación tributaria.

Por ejemplo, en el asunto Hentrich contra Francia, la Administración tributaria ejerció un derecho de adquisición preferente contra los bienes del contribuyente, por una presunción de fraude fiscal al declarar el valor de una transacción inferior al valor real. El Tribunal consideró que ese derecho de la Administración francesa perseguía el "interés público", aludiendo al margen de apreciación con el que cuentan los Estados para organizar sus políticas fiscales. Sin embargo, a continuación examinó la proporciona-

lidad y legalidad de la medida y determinó que la demandante no había tenido posibilidad de defenderse mediante un proceso contradictorio, por tanto, no había habido un balance equilibrado entre la protección del derecho de propiedad y el interés general, por lo que el artículo 1 del Protocolo había sido violado.

En este orden de casos, en el asunto Buffalo S.R.L., el Tribunal consideró que el retraso de la Hacienda Pública italiana de hasta trece años para ingresar las cantidades debidas al demandante en concepto de pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades, constituía una violación del artículo 1 del Protocolo. Lo relevante es que el TEDH no calificó dichos retrasos ni como "privación de la propiedad" ni como "reglamentación del uso de los bienes"; las actuaciones de la Hacienda Pública italiana no eran proporcionales para lograr la recaudación tributaria por haber privado al contribuyente durante un largo periodo de su propiedad, los créditos endeudados por la Administración. Por tanto, cabe concluir que hay otro tipo de actividades de los Estados miembros que pueden dar lugar a una violación del derecho a la propiedad reconocido en el CEDH.

En el sentido contrario, en el asunto Gasus la Administración holandesa embarga a una compañía, entre otros bienes, una maquinaria adquirida a una empresa alemana, la cual aún era la titular del dominio de dicho bien, por no haber procedido la empresa compradora a pagar la totalidad de su precio. Lo relevante de la sentencia, a parte de la consideración del dominio de Gasus sobre la maquinaria como bien, es que el Tribunal consideró que había suficiente proporcionalidad en la decisión de la Hacienda Pública holandesa, por lo que no constituía una violación del artículo 1.

En el ordenamiento español resulta de especial relevancia el caso de las devoluciones de impuestos, y su colisión con el derecho de la propiedad. En concreto, deben destacarse los diferentes supuestos regulados en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en los que el sujeto pasivo puede solicitar que le sean devueltas las cantidades que haya ingresado a Hacienda por encima de la cuota que finalmente le corresponda. Estos casos se encuentran dentro de lo que la Ley General Tributaria califica en su artículo 31 como "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" y en el caso del IVA el artículo que regula el régimen general es el 115. Se establece que los sujetos pasivos que tengan un saldo a su favor a 31 de diciembre tienen el derecho a solicitar la devolución de dicho saldo mediante el procedimiento de autoliquidación. La Administración puede elegir entre rectificar la solicitud de devolución mediante la correspondiente liquidación provisional o proceder a la efectiva devolución de las cantidades debidas; siempre dentro de un plazo de seis meses y, desde el momento que se cumpla ese plazo sin haber procedido a devolver las cantidades, se comenzarán a devengar intereses de

demora sobre ellas, siempre que sea una causa imputable a dicha administración. Sin embargo, la realidad es que las prácticas administrativas en relación con estas devoluciones presentan ciertos aspectos que pueden colisionar con el derecho de propiedad.

En este sentido una práctica habitual de la Administración es proceder a retener las cantidades a devolver por un plazo superior a los seis meses establecidos en la ley. Estas prácticas pueden encontrar legitimación en el artículo 81 de la LGT. Dicho artículo permite que Hacienda tome medidas cautelares provisionales para cobrar las deudas si "hay indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado", incluyendo la posibilidad de retener el pago de devoluciones de tributos. Cabe plantearse la adecuación de esta práctica con el derecho de propiedad, ya que puede plantearse un perjuicio grave para los contribuyentes por lo que a continuación reproduciremos en análisis que lleva a cabo el TEDH en los casos en los que dicho artículo esté implicado.

1. En primer lugar, la adopción de dichas medidas está permitida por la ley.

2. En cuanto a la justificación de la medida, la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo que parece estar dentro de los fines del CEDH.

3. Sobre la proporcionalidad de dichas retenciones, sin embargo, cabe hacer ciertas observaciones críticas. Considerar que, en todo caso, la retención de las cantidades debidas por la Administración tributaria es proporcional con el interés general de evitar fraudes tributarios y la vulneración del derecho de propiedad, puede conllevar importantes abusos de los poderes públicos. Otorgar ese amplio poder de disposición a la Hacienda Pública sobre las cantidades de los contribuyentes puede causarles importantes perjuicios por realizar una actividad considerada de "riesgo" según la LGT. Por eso, se considera que sería más adecuado con el artículo 1 del Protocolo que la Administración recurriera a mecanismos como el recogido en el artículo 118 de la ley del IVA, que permite a la Administración solicitar una garantía al contribuyente que presenta la solicitud de devolución.

39. La fiscalidad de la economía digital en la UE: la propuesta de directiva sobre el Impuesto sobre Servicios Digitales

39.1. Introducción

La legislación de la UE sobre las normas relativas al impuesto de sociedades está estrechamente relacionada con los esfuerzos por encontrar soluciones a escala mundial y se ha visto impulsada por dichos esfuerzos. El G20 y la OCDE han liderado las negociaciones sobre fiscalidad digital internacional con vistas a alcanzar un consenso sobre una solución mundial a largo plazo.

Los trabajos los está llevando a cabo principalmente el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. La iniciativa ha reunido ya a unos ciento cuarenta países y territorios.

El 8 de octubre de 2021, el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre erosión de la base imponible y el traslado de beneficios llegó a un acuerdo sobre aspectos clave de una reforma de las normas internacionales de tributación de los beneficios de las empresas multinacionales. Este acuerdo se recoge en la Declaración sobre una solución basada en dos pilares para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, también conocida como «Declaración del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 de octubre de 2021 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios».

Todos los Estados miembros de la UE han expresado su apoyo a esta Declaración, tanto en su calidad de miembros del Marco Inclusivo como en el Consejo Ecofin y en

el Consejo Europeo.

La Declaración de octubre de 2021 del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios prevé una solución basada en dos pilares.

El Pilar Uno consiste en normas y mecanismos que permitirán la reasignación de los derechos de imposición entre las jurisdicciones en las que los grupos multinacionales más grandes y rentables tienen su cuota de mercado y obtienen beneficios.

El Pilar Dos comprende esencialmente normas sobre una imposición efectiva mínima de los grupos multinacionales de mayor tamaño, con el fin de reducir el riesgo de erosión de las bases imponible y traslado de beneficios. Asimismo, garantizará que se pague el impuesto sobre sociedades al tipo mínimo global acordado (15 %).

Pilar Uno: reasignación de los derechos de imposición

El principal resultado previsto del Pilar Uno es una convención multilateral que permitirá a las partes ejercer (o reasignar) un nuevo derecho de imposición (importe A).

El texto abarcará un amplio abanico de normas relativas a:

- el ámbito de aplicación, nexo y base imponible;
- las normas sobre la fuente de los ingresos en relación con la eliminación de la doble imposición;
- la prevención y resolución de litigios;
- la supresión y suspensión de las medidas unilaterales (como los impuestos digitales nacionales);
- la entrada en vigor del convenio.

El importe B del Pilar Uno proporcionará una mayor seguridad fiscal al crear índices de referencia normalizados de los precios de transferencia para las transacciones comunes.

Pilar Dos: imposición efectiva mínima

Los trabajos sobre el Pilar Dos han avanzado más rápidamente que los trabajos sobre el Pilar Uno. El 14 de diciembre de 2021, el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la erosión de la base imponible aprobó las normas modelo de la OCDE «Desafíos

fiscales derivados de la digitalización de la economía – Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos)». Todos los Estados miembros han mostrado su respaldo a estas normas.

La imposición efectiva mínima, que constituye la esencia del Pilar Dos, se basa en dos normas principales, conocidas también como normas modelo contra la erosión de la base imponible (reglas GloBE):

- la regla de inclusión de rentas (RIR);
- la regla sobre pagos insuficientemente gravados (RPIG).

Estas normas tienen por objeto garantizar que los beneficios obtenidos por los grupos multinacionales con un volumen de negocios de al menos 750 millones de euros se graven a un tipo efectivo de al menos el 15 %.

Las normas del Pilar Dos se transpusieron al Derecho de la UE mediante una Directiva del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la UE.

Finalización de los dos pilares

En su reunión de los días 10 y 11 de julio de 2023, el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios siguió avanzando en los elementos restantes del proyecto de dos pilares. Como uno de los puntos clave, se confirmó que se esperaba que el acuerdo final sobre el convenio multilateral y la firma del mismo tuviera lugar a finales de 2023. Fecha que no ha sido cumplida.

39.2. Política tributaria de la UE para la economía digital

La UE está trabajando en varios ámbitos para garantizar que las normas tributarias actuales sean adecuadas para la era digital. Estas cuestiones han figurado entre sus principales prioridades desde 2017.

En marzo de 2018, la Comisión Europea propuso nuevas normas para garantizar una fiscalidad justa de las actividades digitales en la UE, lo que también fomenta el crecimiento. Las propuestas de la Comisión se encuentran ahora en suspenso, habida cuenta de que las negociaciones del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 están avan-

zando. Si se alcanzan una solución y un acuerdo globales en estas negociaciones y se aplican efectivamente, las propuestas quedarían obsoletas.

El conjunto de medidas de fiscalidad digital de 2018 constaba de dos propuestas legislativas para:

- reformar las normas relativas al impuesto sobre sociedades para que los beneficios se graven donde las empresas tengan una presencia digital significativa;
- desarrollar un impuesto provisional sobre los ingresos de los servicios digitales (impuesto sobre los servicios digitales).

La fiscalidad de la economía digital es una de las cuestiones más debatidas a nivel internacional en los últimos años. En la OCDE hay que destacar el Informe Provisional sobre los Desafíos fiscales derivados de la Digitalización, publicado el 16 de marzo de 2018, el cual fue solicitado desde el G20 en su reunión de marzo de 2017 para analizar las implicaciones para la fiscalidad de la digitalización. Este informe provisional del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS es la continuación del trabajo realizado en 2015 bajo la Acción 1 del Proyecto BEPS para abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Establece la dirección de trabajo acordada por el Marco Inclusivo sobre digitalización y las normas fiscales internacionales hasta 2020. Describe cómo la digitalización también está afectando a otras áreas del sistema tributario, proporcionando a las autoridades fiscales nuevas herramientas que se traducen en mejoras en los servicios al contribuyente, en la eficiencia de la recaudación de impuestos y detectar la evasión fiscal.

En la Unión Europea, la Comisión ha convertido el mercado único digital en una de sus principales prioridades, brindando nuevas oportunidades para la innovación y ayudando a las empresas europeas a crecer a nivel mundial. El reciente auge de las empresas digitales ha contribuido al crecimiento económico de la UE, pero la normativa tributaria no se concibió pensando en las empresas que operan a escala mundial, de forma virtual o que tienen escasa o nula presencia física. Como antecedente inmediato, en la Unión Europea hay que referirse a la Comunicación de la Comisión sobre «*Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*», publicada en septiembre de 2017, donde se definieron los temas y objetivos principales con respecto a la fiscalidad de la economía digital. El 21 de marzo de 2018 se aprobó la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo: "*Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*". En ella se presentan propuestas para establecer dicho marco para la economía digital. La

Comisión proponía una solución global al reto que plantea la fiscalidad de la economía digital sobre la base de tres elementos principales:

1. Una nueva Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa;
2. La integración de los principios en la propuesta BEFIT; y,
3. La ampliación de la solución al nivel mundial. Se reconoce la necesidad de un nuevo marco tributario actualizado con los modelos de negocios digitales, y subraya la necesidad de una solución internacional a los desafíos de gravar la economía digital.

La fundamentación de las propuestas europeas es técnica pero también política. Desde el punto de vista técnico se trata de hacer frente a la desconexión entre el lugar donde se grava el beneficio y donde el valor es creado respecto de ciertas actividades digitales. El problema no es exclusivo de la economía digital pero se apunta que en este ámbito particularmente lo es. La solución técnica ideal pasa por redefinir el marco fiscal corporativo e incorporar tal «*value creation input*» en la distribución de poder tributario y la atribución de beneficios a la «jurisdicción mercado». A nivel político se pone de manifiesto justificada a nivel político la actual presión que recae sobre muchos gobiernos de países europeos para establecer un marco que resulte más adecuado para el gravamen de determinadas operaciones y modelos digitales, de forma que exista una mayor percepción de «contribución fiscal justa» por parte de las grandes empresas tecnológicas.

En el Paquete sobre la fiscalidad de la economía digital, la Comisión europea hace una doble propuesta de Directiva con la finalidad de implementar dos nuevas instituciones: una para introducir un concepto actual de establecimiento permanente virtual y otra en orden a la instauración de un tributo sobre determinados servicios digitales. En realidad, se trata de dos propuestas legislativas, una a corto plazo y otra a largo plazo. El primero plantearía la posibilidad de un impuesto provisional que abarcase las principales actividades digitales actualmente exentas por completo de impuestos en la UE. La solución a largo plazo que prefiere la Comisión alude a la posible reforma de la normativa reguladora del impuesto de sociedades de tal manera que se declaren y graven los beneficios allí donde las empresas lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales. A ellas se añade una Recomendación para que los Estados miembros renegocien sus Convenios de doble imposición internacional.

Las propuestas de directivas fueron discutidas por los Estados miembros en el Consejo y no fueron adoptadas al requerir la unanimidad. No obstante, algunos Estados miembros, como solución provisional, han aprobado en sus ordenamientos el conocido bajo el nombre "*Google Tax*", o Impuesto sobre prestación de servicios digitales, sobre esto volveremos más adelante.

Por otra parte, también se planteó el efecto práctico del establecimiento permanente digital que resultaría muy limitado, ya que, en la mayoría de los casos, no sería de aplicación al existir un Convenio de doble imposición con el estado de residencia de casi todos los gigantes tecnológicos, que no es otro que los Estados Unidos de Norteamérica. No parece probable que los Estados miembros modifiquen sus Convenios con este país, tal como sugiere la Recomendación, entre otras cuestiones porque sería necesaria la aceptación de los Estados Unidos.

Hasta el momento algunas reuniones informales desarrolladas han puesto de manifiesto importantes desavenencias entre los miembros del G5 (Francia, Alemania, Italia, Gran Bretaña y España), partidarios de obtener una solución a corto plazo, y algunos de los Estados miembros con una tributación más permisiva para con las grandes empresas multinacionales del sector digital. Como hemos indicado, algunos países de la Unión Europea como Alemania, Francia, España o Italia han aprobado unilateralmente y antes de que la UE apruebe su paquete de directivas, cada vez más improbable, un impuesto que grave determinados servicios digitales prestados en buena medida por las grandes multinacionales del sector digital.

39.3. El establecimiento permanente virtual

La expansión de la economía digital ha puesto en tela de juicio los principios tradicionales sobre los que se asienta la fiscalidad internacional y, en particular, el concepto de establecimiento permanente. El desarrollo tecnológico y la globalización han conllevado un cambio en los esquemas tradicionales dando lugar a una integración y competitividad máximas. Las empresas digitales crecen más velozmente que la economía en general y las multinacionales digitales disponen de voluminosas bases de usuarios y consumidores.

Desde el punto de vista tributario, el concepto de establecimiento permanente es básico en los ordenamientos internos y para el reparto de la soberanía tributaria a la hora de gravar las rentas procedentes de actividades empresariales que se desarrollan en

diferentes Estados. A nivel internacional, conviene recordar que los establecimientos permanentes integran el elemento diseñado en los CDIs para permitir al Estado de la fuente gravar las rentas empresariales, en principio y como cualquier renta, sujetas a tributación en el Estado de la residencia. Un concepto determinante que debería atajar los problemas impositivos, otorgando paralelamente el adecuado tratamiento a situaciones de doble tributación o posible ausencia de la misma, lo cual no resultaría complicado pues los Estados podrían regular conceptos distintos que dieran lugar o bien a que el sujeto pasivo tuviera que tributar en ambos, o que se pudiera tratar de no tributar en ninguno de ellos.

Ante esta ya no tan nueva realidad y desde una perspectiva global, la configuración jurídica de la figura del establecimiento permanente debe responder y plantearse su posible actualización para atender a los supuestos en los que las empresas usan las nuevas tecnologías para comercializar a nivel internacional, tratando de desviar los beneficios hacia las jurisdicciones con menor tributación.

El primer elemento de la solución global de la Comisión Europea era una Propuesta de Directiva por la que se establecían normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Esta Directiva aportaba una solución dentro del actual sistema del impuesto de sociedades, abordando los problemas de «dónde gravar» y «qué gravar» en la economía digital. Se proponía que las empresas estuvieran obligadas a tributar en los Estados miembros donde tuvieran una presencia digital significativa, aunque no estuvieran presentes físicamente.

La finalidad de esta propuesta era alcanzar la imposición de los beneficios obtenidos allí donde las empresas mostraban tener suficiente interacción por vía electrónica con usuarios finales. La Comisión Europea era consciente de que las normas sobre un nexo imponible para las actividades digitales debían incluirse en la solución del Pilar I, impulsado por la OCDE. Además, en lo que respecta a la asignación de los beneficios de los grandes grupos multinacionales debía adaptarse el planteamiento de la fórmula de distribución en la BEFIT para reflejar la actividad digital.

En la propuesta de Directiva se ponía de manifiesto que las actuales normas sobre el impuesto sobre sociedades se basaban en el principio de que se debe tributar por los beneficios allí donde se genera el valor. Sin embargo, estas normas fueron concebidas en su mayoría a principios del siglo XX para empresas tradicionales con una presencia física y definen lo que genera el hecho imponible en un país («dónde tributar») y qué parte de la renta de las sociedades se asigna a un país («cuánto tributar») basándose en gran medida en que tengan presencia física en dicho país y sin reflejar el valor creado

por la participación del usuario en esa jurisdicción. Esto significa que los no residentes a efectos fiscales solo estarán sujetos a tributación en un país si su presencia equivale a tener un establecimiento permanente allí. Sin embargo, tales normas no pueden aprehender el alcance mundial de las actividades digitales cuando la presencia física deja de ser un requisito para poder prestar estos servicios. Por lo tanto, se necesitan nuevos indicadores de una presencia económica importante para determinar los derechos impositivos en relación con los nuevos modelos empresariales digitalizados.

La propuesta comunitaria preveía su aplicación a todos los contribuyentes que estuvieran sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o más Estados miembros y a entidades residentes fuera de la UE. No obstante, también señalaba, como no podía ser de otra manera, que, con carácter general, la Directiva no se aplicaría si una entidad es residente a efectos fiscales en una jurisdicción tercera que tuviera un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que hubiera presencia digital significativa.

La normativa proyectada se refería a entidades superando la cláusula de establecimiento permanente que potencialmente se aplica tanto a entidades como a individuos.

La Comisión proponía ciertas reglas para determinar cuándo estábamos ante un establecimiento permanente digital como consecuencia de una "presencia digital significativa". A efectos del impuesto sobre sociedades, se consideraría que existía establecimiento permanente si hubiera presencia digital significativa mediante la cual se realizaría total o parcialmente un negocio. La presencia se definiría en función de los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales, el número de usuarios en línea o el número de contratos comerciales de servicios digitales. Estos criterios son considerados como valores de referencia para determinar la "huella digital" de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica. Deben reflejar la dependencia de las empresas digitales de una gran base de usuarios, la participación del usuario y las contribuciones del mismo así como el valor creado por los usuarios para esas empresas. Deben tener en cuenta diferentes tipos de modelos de negocio.

Los umbrales eran de una cuantía elevada para descartar los casos menores en los que los beneficios imputables a una presencia digital ni siquiera cubrirían el coste del cumplimiento de las obligaciones fiscales de un establecimiento permanente, para garantizar así la proporcionalidad de la medida al tiempo que operarían estos tres umbrales alternativos. La propia propuesta de Directiva trata de justificar los umbrales sobre los criterios proyectados. El umbral de ingresos se fijaría para cubrir los costes estimados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para operar un establecimiento

permanente adicional, incluso a tipos bajos. El umbral referente al número de usuarios debe reflejar un valor similar en términos monetarios basado en los ingresos medios por usuario. El relativo al número de contratos empresariales tenía que reflejar que solo se tendrían en cuenta los contratos entre empresas, puesto que el valor que representaban estos probablemente fuera más importante que el de los suscritos con particulares. Por consiguiente, se estimaba que el umbral para el número de contratos entre empresas debía ser considerablemente inferior al umbral basado en los usuarios.

En concreto, se establecía que había establecimiento permanente como consecuencia de la presencia digital significativa si se cumpliera alguno de los siguientes criterios:

- Que la proporción de los ingresos totales obtenidos en el ejercicio que resulten del suministro de servicios digitales a usuarios situados en el Estado miembro es superior a 7 millones de euros.

- Que el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que se encuentren en ese Estado miembro en el ejercicio sea superior a 100.000. Este umbral mejoraría algunas alternativas más complejas y menos eficaces como podrían ser que el umbral viniese referido a usuarios registrados u otros requisitos añadidos para los mismos incluso desde el punto de vista temporal, aunque no alcanza a superar ciertos límites quizás inalcanzables actualmente como pueden ser los usuarios-robot o fraudulentos;

- O que el número de contratos para el suministro de dicho servicio digital que concluyan en ejercicio por usuarios ubicados en ese Estado miembro excede de 3.000. Se consideraba por algunos que el umbral cuantitativo seleccionado era relativamente bajo teniendo en cuenta que los contratos celebrados con clientes comerciales generalmente producirían más ingresos que los generados por usuarios únicos que sean personas físicas.

Existiría una «presencia digital significativa» en un Estado miembro en un periodo impositivo (periodo aplicable a efectos del Impuesto sobre Sociedades) cuando la actividad ejercida a través de la misma consistiera total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz y se cumplieran cualquiera de las condiciones con respecto a la prestación de dichos servicios por parte de la entidad que ejerciera esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados. En este ámbito era importante tomar en consideración las definiciones contempladas en

la propuesta comunitaria respecto a lo que se consideraba "servicio digital", "interfaz digital" y "empresa asociada". Así, se consideraban «servicios digitales»:

1º. los prestados a través de Internet o de una red electrónica y que, por su naturaleza,

2º. estuvieran esencialmente automatizados y requirieran una intervención humana mínima; y,

3º. siempre que no pudieran prestarse sin tecnología de la información.

En el anexo II de la propuesta de Directiva se contemplaba una relación exhaustiva de todas las prestaciones que pudieran considerarse digitales. En todo caso, el servicio debía ser prestado a través de Internet o una red electrónica equivalente, lo que implicaba la exclusión inmediata de las ventas de bienes tangibles o prestaciones de servicios que, por su naturaleza, deben entregarse o prestarse físicamente (por ejemplo, compraventas a través de Amazon o reservas en Airbnb. Además, la propuesta también indicaba que los servicios digitales no incluirían los enumerados en el anexo III o la venta de bienes u otros servicios facilitados por el uso de Internet o de una red electrónica. El anexo III listaba otros servicios que no se consideraban digitales como los servicios de radiodifusión y televisión; los servicios de telecomunicaciones; las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica; los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota; los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos; los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea; los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión; los servicios de ayuda telefónica; etc.

Desde el punto de vista de la técnica jurídica este era un aspecto central de la Directiva por lo que incluir anexos que delimitaban positiva y negativamente el ámbito de aplicación quizás fuera un extremo a considerar de cara a la propuesta definitiva.

Ahora bien, esta propuesta de directiva no reunió el necesario apoyo de los veintisiete Estados miembros, y fue retirada de las propuestas de Directiva de la Comisión Europea para su aprobación. Como ya se ha señalado, la UE ha tomado el compromiso de avanzar en la solución de la OCDE/G20 de los dos pilares. El Pilar Dos fue incorporado al Derecho de la UE a través de la Directiva de tributación mínima global (Directiva (UE) 2022/2523). En cuanto al Pilar Uno se está a la espera de la conclusión de las negociaciones en el marco de la OCDE/G20.

39.4. El Impuesto sobre la prestación de servicios digitales.

La propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre prestación de servicios digitales, de 21 de marzo de 2018, diseña un tributo como una solución provisional sencilla para la tributación de las actividades digitales en la UE. El Impuesto sobre la prestación de servicios digitales (ISD, también conocido como *Equalization Tax*) establecía un gravamen sobre los ingresos derivados de la prestación de algunos de ellos que debería aplicarse temporalmente hasta que se implantase una solución global. La Comisión Europea planteaba unas normas para que las compañías digitales pagasen los impuestos que les corresponderían, afectando principalmente a las grandes tecnológicas. Conforme al plan de la Comisión, las compañías con ingresos digitales significativos en Europa pagarían porcentaje de sus cifras de negocio en varios servicios online en la Unión Europea, con una recaudación estimada en 5.000 millones de euros. Existe una percepción comunitaria de que las tecnológicas pagan pocos impuestos derivando parte de sus beneficios a países miembros de bajos impuestos, como Irlanda o Luxemburgo.

La propuesta comunitaria se estructuraba en tres capítulos: el primero se refiere al "Objeto y definiciones", el segundo regula el "lugar de imposición, exigibilidad y cálculo del impuesto" y el tercero alude a "obligaciones". El ISD se delimitaba como un tributo con un ámbito de aplicación específico, que gravaría los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. Quedaban incluidos en su ámbito de aplicación aquellos servicios en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituía una contribución esencial para la empresa que realizaba esa actividad y gracias a la cual podría obtener ingresos. Actualmente los servicios que prestan los usuarios pueden realizarse a distancia, sin necesidad de que su proveedor esté establecido físicamente en la jurisdicción donde se encuentran los usuarios y se crea el valor. Estos modelos de negocio de negocio producen importantes desajustes entre el lugar en el que se gravan los beneficios y dónde se crea valor. Sin embargo, el objeto del tributo serían los ingresos obtenidos de la monetización de la contribución del usuario y no la propia participación de este último.

La Comisión es consciente de que la participación de los usuarios puede contribuir a generar valor para una empresa de diversas maneras. Por ejemplo, las empresas digitales pueden obtener datos sobre las actividades de los usuarios en las interfaces digitales

que suelen servir para ofrecer a éstos, publicidad específicamente destinada a ellos, o que pueden transmitirse a terceros a título oneroso. Otra forma de contribución es la participación activa y sostenida de los usuarios en interfaces digitales multifacéticas. Por este motivo, conforme al art. 3.1 de la Propuesta, quedaban sujetos a tributación como ingresos imponibles (ingresos brutos totales, una vez deducido el IVA y otros gravámenes similares) derivados de la prestación de cualquiera de los siguientes servicios:

1. En primer lugar, los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a sus usuarios. Se trataría de gravar la "publicidad online". No tiene relevancia que la interfaz digital sea o no propiedad de la entidad responsable de incluir en ella la publicidad. Cuando la entidad se incluya la publicidad y no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará a dicha entidad, y no al propietario de la interfaz, proveedora del servicio.

2. En segundo lugar, la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales.

3. En tercer lugar, los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas («servicios de intermediación»), que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

Será un tributo, paradójicamente indirecto aunque especial, aplicable sobre los ingresos brutos procedentes de prestaciones de servicios digitales, los cuales se caracterizan por ser prestados a través de internet o de una red electrónica y cuya creación de valor depende de los usuarios, ya sean operaciones B2B ("Business to Business") o B2C ("Business to Consumer").

En general, la definición se corresponde con la establecida en el ámbito del IVA para «los servicios prestados electrónicamente» (art. 7 Reglamento nº 282/2011, de desarrollo de la Directiva 2006/112), de manera que los servicios digitales son servicios prestados a través de internet o de una red electrónica cuya naturaleza determina que dicha prestación sea esencialmente automatizada e involucrando una intervención humana mínima, e imposible de articular en ausencia de tecnología de la información. Una vez más, la propuesta europea puede calificarse de amplia desde el punto de vista de

su ámbito objetivo de aplicación al alcanzar los tres tipos de actividades (el comercio electrónico (como Amazon); las operaciones entre particulares a través de plataformas que ofrecen un servicio de red de consumo (como AirBnb); y la compra venta de datos de usuarios residentes en la Unión Europea (UE), aunque la información sea vendida a países externos a la institución (como Facebook). Los ejemplos individuales de otros países que cuentan con tributos digitales, están dirigidos a alguna de las actividades, pero no cubren todo el abanico propuesto desde la Comisión Europea.

Desde el punto de vista subjetivo se establecen ciertos umbrales cuantitativos, considerando "sujetos pasivos" a las entidades que cumplieran dos requisitos cumulativos:

1º) Que el importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750.000.000 €.

2º) Que el importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50.000.000 €.

El ámbito subjetivo de aplicación del tributo quedaría condicionado desde un doble punto de vista, por una parte es necesario que se trate de prestadores de servicios digitales que caigan en el ámbito objetivo del impuesto y, además, que estos superen cualquiera de los dos umbrales cuantitativos. Por este motivo, el nexo o clave de asignación va a ser diferente según los casos: Para las redes sociales, sería el número de usuarios en un país de la UE, independientemente de de los ingresos asociados; Si la plataforma realiza transacciones, la clave sería el número de ellas; Cuando la información del usuario se venda, la clave será la cantidad de usuarios locales cuya información sea vendida; Para publicidad, la clave sería la cantidad de veces de aparición de los anuncios.

Hay que destacar que la sujeción al impuesto sobre la base de la delimitación del ámbito objetivo y la definición del hecho imponible, es independiente de que las entidades estén establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción tercera. Una de las críticas vertidas al impuesto digital es que se desvía de los principios fundamentales del impuesto sobre la renta al aplicar el impuesto sobre la renta bruta, es decir, sin tener en cuenta si el contribuyente está obteniendo beneficios. Por ello, existen bastantes partidarios de un acuerdo a nivel internacional.

Desde el punto de vista político, alcanzar el acuerdo respecto a este tributo ha sido imposible. Los ministros de Finanzas de los tres países nórdicos de la Unión Europea (Suecia, Dinamarca y Finlandia) nunca estuvieron conformes con el impuesto especial. Las administraciones nórdicas reiteraron que iba contra el interés de la UE y podría perjudicar la economía. Los Estados Unidos de Norteamérica también se opusieron al

establecimiento de un impuesto de este tipo y presionaron por todas las vías a los países europeos para que no establecieran este Impuesto. De alguna manera lo consiguieron ya que la propuesta de Directiva para la creación del ISD fue descartada en la UE. Ahora bien, algunos países, como España, han aprobado este tipo de impuestos en sus ordenamientos.

Los Estados miembros tendrían que establecer obligaciones en materia de contabilidad, llevanza de registros u otros aspectos, destinadas a garantizar el pago efectivo del ISD adeudado, y de adoptar otras medidas para evitar la evasión, la elusión y el fraude fiscal. En todo caso, para garantizar la uniformidad de las condiciones de implementación respecto de las obligaciones administrativas que era preciso cumplir y de los intercambios de información entre los Estados miembros necesarios para el funcionamiento de la ventanilla única, se consideraba idóneo conferir a la Comisión competencias de ejecución y para proponer normas comunes relativas a las obligaciones formales cuyo establecimiento corresponderá a los Estados miembros.

39.5. El Impuesto español sobre la prestación de servicios digitales.

A la espera de lograr un acuerdo global a nivel de la Unión Europea y de la OCDE, la propuesta española ha creado de manera unilateral un nuevo impuesto que, en general, guarda las líneas del proyecto de Directiva, siguiendo la senda de otros países de nuestro entorno como Francia, Alemania, Reino Unido e Italia y fuera de él como Australia o México.

En estas líneas vamos a describir las características más significativas del nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales, aprobado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre, (BOE de 16 de octubre), que consta de 16 artículos, 1 disposición transitoria y 6 disposiciones finales). Es un tributo de naturaleza indirecta, compatible con el IVA, que se aplica en todo el territorio español y grava las prestaciones de determinados servicios digitales.

El impuesto ha suscitado muchas críticas en cuanto a su naturaleza que se indica que es indirecto, cuando las características hacen pensar que tiene naturaleza directa, y por tanto resultaría de aplicación los convenios de doble imposición internacional. También ha recibido críticas al no ser consensuado internacionalmente, lo que puede producir perdida de competitividad. Además, el establecimiento de este tipo de impues-

tos ha incrementado de manera notable el coste de cumplimiento por este impuesto de las empresas tecnológicas operando en España, y en los países de nuestro entorno con impuestos similares.

Su hecho imponible únicamente grava las siguientes actividades:

- Inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (servicios de publicidad en línea).
- La puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios (servicios de intermediación en línea), y
- La transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (servicios de transmisión de datos).
- En cuanto a los supuestos de no sujeción se han considerado los siguientes:
- Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios, en el marco de un servicio de intermediación en línea.
- Las prestaciones de servicios de intermediación en línea, cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.
- Las prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.
- Las prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.
- Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando algún usuario esté situado en el mismo, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio. Se considera que un usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto:

- En el caso de los servicios de publicidad en línea, cuando en el momento en que la publicidad aparezca en el dispositivo de ese usuario el dispositivo se encuentre en ese ámbito territorial.
- En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.
- En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.

Por último, no se tendrá en cuenta, a efectos de determinar el lugar en que se han realizado las prestaciones de servicios digitales:

- El lugar donde se lleve a cabo la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente, en los casos de servicios de intermediación en línea en que exista esta.
- El lugar desde el cual se realice cualquier pago relacionado con un servicio digital.

El ámbito subjetivo de aplicación del impuesto se circunscribe a personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (comunidades de bienes, herencias yacentes...), que superen el primer día del período de liquidación estos dos umbrales:

- Que en el año natural anterior el importe neto de su cifra de negocios supere 750

millones de euros.

- Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para así determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios situados en territorio español), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

El Impuesto se devenga en el momento en que las operaciones gravadas se presten, ejecuten o efectúen. En el caso de pagos anticipados el devengo se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Con carácter general, la base imponible está constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo, estableciéndose unas reglas para poder gravar exclusivamente la parte de los ingresos que se corresponde con usuarios situados en el territorio aplicación del impuesto en relación con el total de usuarios.

El tipo de gravamen es el 3 por ciento, en la misma línea que la propuesta de Directiva.

En cuanto a las principales obligaciones formales y gestión del impuesto se pueden identificar las siguientes:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades
- Solicitar de la Administración el NIF
- Llevar los registros que se determinen reglamentariamente.
- Presentar información relativa a sus servicios digitales.
- Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones para el supuesto de contribuyentes no establecidos en la Unión Europea.
- Conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, durante el plazo de 4 años y en particular aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.
- Traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así se requiera las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestacio-

nes de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

- Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

Se establece una remisión general a la Ley General Tributaria y un régimen sancionador específico consistente en calificar como de infracción grave el no establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorios de aplicación del impuesto, fijando la sanción en multa pecuniaria del 0,5 % de importe neto de la cifra de negocios del año anterior, con un máximo de 40.000 euros y un mínimo de 15.000 euros por cada año natural en el que el incumplimiento se ha producido, pudiendo ser la sanción objeto de reducción.

39.6. La renegociación de los CDIs.

La Comisión Europea ha tratado de completar sus propuestas de actuación en el marco de la imposición de la economía digital a través de la Recomendación relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. En sus Conclusiones de 5 de diciembre de 2017, el ECOFIN subrayó que una definición de establecimiento permanente mundialmente aceptada y las normas asociadas en materia de precios de transferencia e imputación de beneficios también debería seguir siendo un elemento fundamental a la hora de abordar los retos que plantea la fiscalidad de la economía digital, e instó a una cooperación más estrecha entre la Unión, la OCDE y otros socios internacionales en respuesta a los retos que plantea la fiscalidad de los beneficios de la economía digital.

Asimismo, también instó a la OCDE a encontrar soluciones adecuadas para mejorar la red mundial de convenios en materia de doble imposición, modificar su Modelo de Convenio Tributario y los comentarios que le acompañan, así como sus Directrices sobre precios de transferencia y sus Orientaciones sobre imputación de beneficios a los establecimientos permanentes. La Recomendación propone que para los casos en los que la Directiva proyectada para el establecimiento permanente virtual no se aplique, por existir un CDI con el tercer estado, los Estados miembros modifiquen sus Convenios para incluir este establecimiento permanente digital. Se trata una vez más de un instrumento de "*soft law*" con una importante dosis de voluntarismo, puesto que se pretende incorporar la solución en relaciones con terceros países a través de la negociación

de los CDIs, los cuales prevalecerían impidiendo una solución global armónica.

Para alcanzar esa solución en el marco de la OCDE y a nivel mundial, existen importantes obstáculos derivados de los diferentes intereses nacionales atendiendo, entre otros factores a la tipología predominante de su tejido económico y empresarial. En general, se invita a los Estados miembros a utilizar como fuente de interpretación para modificar sus convenios en materia de doble imposición celebrados con jurisdicciones no pertenecientes a la UE, las disposiciones de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. La finalidad de la Recomendación es doble. En primer lugar, se trata de ampliar el concepto de establecimiento permanente, de modo que incluya una "presencia digital significativa" como nexo imponible a través de la cual la actividad de una empresa se realiza total o parcialmente en otra jurisdicción En segundo lugar, habría que incluir normas de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma.

Para alcanzar el primer objetivo, se recomienda a los Estados miembros que negocien las adaptaciones necesarias en sus CDIs con jurisdicciones no pertenecientes a la UE que incluyan una definición de la presencia digital significativa. Así, se considerará que existe una "presencia digital significativa" en una jurisdicción durante un periodo impositivo si la actividad llevada a cabo a través de una empresa consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales por medio de una interfaz digital y se rebasa cualquiera de los umbrales convenidos, considerada conjuntamente con la prestación de cualquiera de tales servicios mediante una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de esta empresa a nivel agregado. Los umbrales para determinar cuándo una presencia digital significativa constituye un establecimiento permanente deben definirse en los CDIs, en consonancia con los establecidos por la normativa nacional de los Estados miembros, teniendo en cuenta la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Por ello se aconseja que atiendan a los amparados en la Propuesta de Directiva europea de manera que se establezcan umbrales alternativos relativos al volumen de ingresos íntegros, el número de usuarios y el número de contratos comerciales. Coherentemente con lo previsto en la propuesta comunitaria se propone mantener los tres valores de referencia para determinar la «huella digital» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica.

En cuanto a las normas generales de imputación de beneficios a una presencia digital significativa o en relación con la misma, se recomiendan las mismas previstas en la

propuesta de Directiva por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. Los beneficios imputables responderían al principio de libre competencia sobre la base de un análisis funcional conjunto, donde se tomen en consideración tanto actividades significativas que sean relevantes para el desarrollo, la mejora, el mantenimiento, la protección y la explotación de los activos inmateriales de la empresa, como las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos a través de una interfaz digital.

40. Derecho tributario ambiental en la UE: las medidas sobre fiscalidad medioambiental en el marco «Objetivo 55»: hacia la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero

El Consejo aprobó, con fecha 25 de abril de 2023, cinco actos legislativos que deberán permitir a la UE reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en los principales sectores de la economía, garantizando al mismo tiempo que los ciudadanos y las microempresas más vulnerables, así como los sectores expuestos a fugas de carbono, reciban un apoyo efectivo en la transición climática.

Los actos legislativos forman parte del paquete de medidas «*Objetivo 55*», que establece las políticas de la UE en consonancia con su compromiso de reducir sus emisiones netas de gases de efecto invernadero en al menos un 55 % de aquí a 2030, en comparación con los valores de 1990, y lograr la neutralidad climática en 2050.

En concreto, el Consejo votó los siguientes actos legislativos del paquete de medidas «Objetivo 55»:

- Revisión de la Directiva que regula el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE (RCDE);
- Modificación del Reglamento de seguimiento, notificación y verificación en el transporte marítimo;

- Revisión de la Directiva RCDE para la aviación;
- Reglamento por el que se establece un Fondo Social para el Clima;
- Reglamento por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (CBAM).

Régimen de comercio de derechos de emisión de la UE

El régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE) de la UE es un mercado de carbono basado en un sistema de límites máximos y comercio de derechos de emisión para los sectores de gran consumo de energía, el sector de la generación de electricidad y el sector de la aviación. Las nuevas normas aumentan hasta el 62 % la ambición global de reducción de las emisiones de aquí a 2030 en los sectores cubiertos por el RCDE UE, en comparación con los niveles de 2005.

Emisiones del transporte marítimo

Las emisiones procedentes del transporte marítimo estarán incluidas por primera vez en el ámbito de aplicación del RCDE UE. Las obligaciones de las empresas navieras de entregar derechos de emisión se introducirán gradualmente: el 40 % de las emisiones verificadas a partir de 2024, el 70 % a partir de 2025 y el 100 % a partir de 2026. La mayoría de los grandes buques se incluirá en el ámbito de aplicación del RCDE UE desde el principio, mientras que otros, como los buques de alta mar, se incluirán primero en el Reglamento relativo al seguimiento, notificación y verificación de las emisiones de CO2 generadas por el transporte marítimo y solo más tarde se incluirán en el RCDE UE.

Las emisiones distintas del CO2 (metano y N2O) se incluirán en el Reglamento de seguimiento, notificación y verificación a partir de 2024 y en el RCDE UE a partir de 2026.

Edificios, transporte por carretera y otros sectores

Se ha creado un nuevo régimen de comercio de derechos de emisión independiente para los edificios, el transporte por carretera y otros sectores (principalmente la pequeña industria) con el fin de garantizar la rentabilidad de las reducciones de las emisiones en estos sectores, que hasta ahora han resultado difíciles de descarbonizar.

El nuevo régimen se aplicará a los distribuidores que suministran combustibles a los

sectores de los edificios, el transporte por carretera y otros sectores a partir de 2027. Se ha establecido una salvaguardia en virtud de la cual, si el precio del petróleo y el gas es excepcionalmente elevado en el momento previo a la puesta en marcha del nuevo régimen, esta se pospondrá hasta 2028.

Emisiones procedentes de la aviación

Los derechos de emisión gratuitos para el sector de la aviación se irán eliminando gradualmente y se aplicará la subasta completa a partir de 2026. Hasta el 31 de diciembre de 2030 se reservarán veinte millones de derechos de emisión para incentivar el abandono progresivo de los combustibles fósiles por parte de los operadores de aeronaves.

El RCDE UE se aplicará a los vuelos intraeuropeos (incluidos aquellos cuyo destino sea el Reino Unido o Suiza) y el plan CORSIA, a los vuelos extraeuropeos con origen y destino en terceros países participantes en dicho plan entre 2022 y 2027 (principio de ruptura clara).

También se mejorará la transparencia en lo que respecta a las emisiones y la compensación de los operadores de aeronaves, y se establecerá un marco de seguimiento, notificación y verificación para los efectos de la aviación no derivados del CO2. A más tardar el 1 de enero de 2028, sobre la base de los resultados de dicho marco, la Comisión propondrá, cuando proceda, medidas de mitigación para los efectos de la aviación no derivados del CO2.

Mecanismo de ajuste en frontera del Carbono

Durante el mes de abril de 2023 se produjeron ciertas actualizaciones y novedades legales en el Mecanismo de ajuste en frontera del Carbono (CBAM), que es la herramienta de la UE para poner un precio justo al carbono emitido durante la producción de bienes intensivos en carbono que entran en la UE y fomentar una producción industrial más limpia en países no pertenecientes a la UE. El 18 de abril, el Parlamento Europeo aprobó el acuerdo político de diciembre de 2022. Y el 25 de abril, el acuerdo CBAM también fue aprobado formalmente por el Consejo de la Unión Europea. Los legisladores deberán ahora aprobar el nuevo Reglamento para pasar a su publicación en el Diario Oficial de la UE. Entonces, el CBAM empezará a aplicarse en su fase transitoria a partir del 1 de octubre de 2023. Los sectores afectados inicialmente por el CBAM son: cemento, hierro y acero, aluminio, fertilizantes, hidrógeno y la electricidad. Los

productos concretos de estos sectores que están bajo el alcance del CBAM se pueden encontrar en el Anexo I del Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo del de 10 de mayo de 2023 por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono.

El CBAM se aplicará inicialmente a las importaciones de determinados bienes y precursores seleccionados cuya producción sea intensiva en carbono y con mayor riesgo de fuga de carbono: cemento, hierro y acero, aluminio, fertilizantes, electricidad e hidrógeno. Con este alcance ampliado, el CBAM eventualmente, cuando se introduzca completamente gradualmente, capturará más del 50 % de las emisiones en los sectores cubiertos por el RCDE. En virtud del acuerdo político, el CBAM entrará en vigor en su fase de transición a partir del 1 de octubre de 2023. Entre el 1 de octubre de 2023 y el 31 de diciembre de 2025 se ha establecido el periodo transitorio de la implementación del CBAM, El objetivo es incentivar a terceros países para que eleven la ambición de sus objetivos climáticos y garantizar que los esfuerzos climáticos de la UE y mundiales no se vean socavados por la deslocalización de la producción desde la UE a países con políticas menos ambiciosas.

La introducción gradual del CBAM permitirá una transición previsible y proporcionada para las empresas de la UE y no pertenecientes a la UE, así como para las administraciones públicas. Durante este período, los importadores de bienes incluidos en el ámbito de aplicación de las nuevas normas solo tendrán que notificar las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) integradas en sus importaciones (emisiones directas e indirectas), sin hacer ningún pago o ajuste financiero. El acuerdo prevé que las emisiones indirectas se incluirán en el ámbito de aplicación después del período transitorio para algunos sectores (cemento y fertilizantes), sobre la base de una metodología que se definirá mientras tanto. El objetivo de este período de transición es servir como período piloto y de aprendizaje para todas las partes interesadas (importadores, productores y autoridades) y recopilar información útil sobre las emisiones integradas para perfeccionar la metodología para el período definitivo.

Una vez que el sistema permanente entre en vigor el 1 de enero de 2026, los importadores deberán declarar cada año la cantidad de mercancías importadas en la UE en el año anterior y sus GEI incorporados. A continuación, entregarán el número correspondiente de certificados CBAM. El precio de los certificados se calculará en función del precio medio semanal de subasta de los derechos de emisión de carbono en la UE expresado en EUR/tonelada de CO2 emitido. La eliminación gradual de la asignación gratuita se llevará a cabo paralelamente a la introducción progresiva del mecanismo de

control de emisiones de carbono en el período 2026-2034.

Antes de la entrada en vigor del sistema definitivo, se concluirá una revisión del funcionamiento del CBAM durante su fase de transición. Al mismo tiempo, se revisará la definición del producto para evaluar la viabilidad de incluir otros productos producidos en los sectores cubiertos por el régimen cubierto de derechos de emisión de la UE en el ámbito del mecanismo CBAM, como determinados productos intermedios y aquellos identificados como candidatos adecuados durante las negociaciones.

El Fondo Social para el Clima

Los Estados miembros utilizarán el Fondo Social para el Clima para financiar medidas e inversiones destinadas a apoyar a los hogares, las microempresas y los usuarios del transporte vulnerables y ayudarles a hacer frente a los efectos sobre los precios de un régimen de comercio de derechos de emisión para los edificios, el transporte por carretera y otros sectores.

El Fondo se financiará con ingresos procedentes principalmente del nuevo régimen de comercio de derechos de emisión, hasta un importe máximo de 65 000 millones de euros, que se complementarán con contribuciones nacionales. Se establece temporalmente durante el periodo 2026-2032.

41. La posición europea en el marco de la cooperación fiscal internacional de Naciones Unidas.

El día 30 de diciembre de 2022, la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó formalmente una Resolución sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación (Resolución 77/244).

En la Resolución, los miembros de las Naciones Unidas solicitaban al Secretario General de las Naciones Unidas que preparase un informe (que debatió la Asamblea General en su 78º período de sesiones en septiembre de 2023) en el que se analizasen todos los instrumentos jurídicos internacionales pertinentes, así como otros documentos y recomendaciones que tratasen de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, teniendo plenamente en cuenta los mecanismos internacionales y multilaterales existentes. Con tal fin, en febrero de 2023 el Secretario General puso en marcha una consulta pública.

El día 8 de marzo de 2023, tras la reunión de los agregados fiscales, los Estados miembros apoyaron la presentación de una contribución de la Unión sobre la base de una propuesta de la Comisión. A raíz de este apoyo, se distribuyó un proyecto de contribución que el Grupo de Alto Nivel aprobó el 15 de marzo de 2023 mediante procedimiento tácito informal. La contribución fue firmada posteriormente por la Presidencia del Grupo de Alto Nivel y presentada conjuntamente a la Secretaría de las Naciones Unidas por las Delegaciones de la UE y de Suecia.

Durante el debate mantenido en el Grupo de Alto Nivel el día 25 de abril de 2023, las delegaciones expresaron su apoyo a la coordinación por parte de los Estados miem-

bros de la UE, de las posiciones sobre cooperación fiscal internacional que se presenten en las Naciones Unidas, con lo que se evitaría la duplicidad del trabajo. El Grupo de Alto Nivel recibió el mandato de seguir pendiente de los acontecimientos.

El informe del Secretario General de las Naciones Unidas sobre la promoción de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación se publicó el día 8 de agosto de 2023. En él se analizan los mecanismos internacionales existentes en materia de cooperación fiscal internacional y se estudian diversas opciones para reforzar la cooperación fiscal internacional, prestando especial atención a la inclusión.

En su reunión del día 15 de septiembre de 2023, los agregados fiscales examinaron un proyecto de posición en nombre de la UE y de sus Estados miembros sobre la cooperación fiscal en las Naciones Unidas, que reflejaba las conclusiones del informe. La posición fue adoptada por el Consejo el día 28 de septiembre de 2023.

El día 22 de noviembre de 2023, la Segunda Comisión de las Naciones Unidas adoptó, por mayoría de votos, un proyecto de Resolución revisado del Grupo Africano, titulado «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación» (A/C.2/78/L.18/Rev.1), La Resolución se decantó por la segunda opción del informe del Secretario General de las Naciones Unidas, decidiendo, entre otras cosas, la creación de un comité intergubernamental especial de composición abierta dirigido por los Estados miembros y encargado de redactar los términos de referencia para una convención marco de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del día 23 de noviembre de 2023, la Presidencia y la Comisión informaron sobre los avances en las negociaciones, en la Segunda Comisión de la Asamblea General en su 78º período de sesiones. Tras la recomendación de la Segunda Comisión de las Naciones Unidas, el 22 de diciembre de 2023, la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó por mayoría de votos la Resolución 78/230, titulada «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación». En la reunión del Grupo «Cuestiones Fiscales» del 26 de enero de 2024, las delegaciones mantuvieron un primer cambio de impresiones acerca del papel de la UE y de sus Estados miembros en los trabajos iniciados por la Resolución 78/230 de la Asamblea General de las Naciones Unidas titulada «Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación».

En su reunión del 7 de febrero, la Presidencia belga informó al Grupo de Alto Nivel sobre el estado de los trabajos en las Naciones Unidas y las delegaciones debatieron

una posible posición común (de la Unión y de sus Estados miembros), con miras a la labor futura del comité especial. En dicha reunión, las delegaciones convinieron en tres mensajes comunes como principios rectores generales para una participación constructiva durante la primera sesión organizativa celebrada en Nueva York del 20 al 22 de febrero.

A raíz de dicha sesión y de la solicitud del presidente del comité especial para que, a más tardar el 15 de marzo, se presentaran por escrito contribuciones sobre el proyecto de mandato, la Presidencia belga organizó una reunión de los agregados fiscales el 11 de marzo para debatir y establecer una estrategia en previsión de las negociaciones. Sobre la base de las contribuciones enviadas por las delegaciones, la Presidencia elaboró un proyecto de texto introductorio en el que se esbozan principios y un conjunto de instrumentos con cuestiones que podrían orientar las contribuciones que se presentarán a la Secretaría de las Naciones Unidas. Posteriormente, varios Estados miembros utilizaron dicho texto introductorio en sus contribuciones escritas y algunos Estados miembros presentaron propuestas sobre cuestiones de fondo con miras a su posible inclusión en el proyecto de mandato.

El día 23 de septiembre de 2023, el Consejo de la UE y la Comisión Europea presentaron conjuntamente su posición en nombre de la Unión Europea y de sus Estados miembros sobre la cooperación fiscal con Naciones Unidas (ONU). Las principales conclusiones son:

- La UE y sus Estados miembros apoyan el desarrollo de un sistema fiscal internacional justo y eficaz para el desarrollo sostenible, centrado en la reducción de la pobreza y en el desarrollo de capacidades de los países en desarrollo.

- Tanto la UE, como los Estados miembros están comprometidos con el trabajo en curso del Marco Inclusivo OCDE/G20, cuyo objetivo es establecer reformas ambiciosas del orden fiscal internacional, incluida la solución basada en los dos pilares.

- La UE y sus Estados miembros apoyan el trabajo en curso a nivel del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales destinado a luchar contra la evasión fiscal internacional y establecer un estándar mundial de transparencia en materia fiscal.

- Consideran que las opciones 1 (convenio fiscal multilateral jurídicamente vinculante) y 2 (convenio marco jurídicamente vinculante sobre cooperación fis-

cal internacional), propuestas en el informe del Secretario General de la ONU corren el riesgo de dar lugar a una duplicación de los trabajos internacionales en curso o finalizados relacionados con el marco fiscal mundial existente. Sin embargo, podrían considerar la opción 3, es decir, trabajar en la ONU en una agenda multilateral no vinculante para acciones coordinadas.

- La UE y sus Estados miembros apoyan los esfuerzos para aumentar el carácter inclusivo de la amplia membresía del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 y del Foro Global.
- Seguirán participando en este debate de forma abierta y constructiva para encontrar un camino común, que se refuerce mutuamente a escala global

La Segunda Comisión (Económica y Financiera) de la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó cuatro proyectos de resolución y dos proyectos de decisión en su 79º período de sesiones, celebrado el día 27 de noviembre de 2024, incluida una importante resolución sobre cooperación fiscal internacional.

La resolución, titulada «*Promoción de una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en las Naciones Unidas*» (documento A/C.2/79/L.8/Rev.1), fue presentada por Nigeria en nombre del Grupo Africano. Pretende establecer los términos de referencia para una Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cooperación Fiscal Internacional. La resolución fue aprobada con 125 votos a favor, 9 en contra y 46 abstenciones, lo que refleja un apoyo mixto. Estados Unidos y la Unión Europea, en particular, expresaron su preocupación por la falta de consenso en la toma de decisiones y los posibles solapamientos con los marcos de gobernanza fiscal existentes.

Los principales puntos de discordia fueron los párrafos 2 y 5 de la parte dispositiva de la resolución, que se mantuvieron a pesar de las votaciones solicitadas por la Unión Europea y otros países en busca de revisiones. Los representantes de la UE destacaron la importancia del consenso para lograr acuerdos internacionales sostenibles, mientras que los del Grupo Africano argumentaron que los términos reflejaban meses de negociaciones y perspectivas equilibradas de diversos Estados miembros. La UE planteó cuestiones concretas en relación con los procesos de toma de decisiones, el carácter inclusivo de la representación y la adopción de los términos de referencia sin un acuerdo pleno, haciendo hincapié en la necesidad de una toma de decisiones basada en el consenso.

La abstención de los Estados miembros de la UE y la oposición de países como Japón, Australia, Nueva Zelanda y el Reino Unido pusieron de manifiesto la preocupa-

ción por las implicaciones del marco para las normas fiscales internacionales existentes y su exclusión de las jurisdicciones no estatales de los debates clave. La UE advirtió de que, si no se abordaban estas cuestiones en las próximas negociaciones, podría retirarse del proceso. Bahamas, que representa los intereses de las economías dependientes de los servicios financieros, apoyó la resolución, describiéndola como una oportunidad transformadora para que las naciones en desarrollo influyan en la agenda fiscal mundial.

En la reunión del Grupo de Alto Nivel del 26 de marzo de 2024, las delegaciones encargaron a los agregados fiscales que prosiguieran los debates sobre una posible posición común (de la UE y de sus Estados miembros) antes del primer período de sesiones sustantivo del Comité Especial, celebrado en Nueva York del 26 de abril al 8 de mayo de 2024.

El 12 de abril de 2024, los agregados fiscales estudiaron un proyecto de posición en nombre de la Unión Europea y de sus Estados miembros válida para el primer período de sesiones sustantivo del comité especial (Nueva York, del 26 de abril al 8 de mayo de 2024), sobre la base de una propuesta de la Presidencia.

El 25 de abril de 2024, el Consejo adoptó la posición en nombre de la Unión Europea y de sus Estados miembros, válida para el primer período de sesiones sustantivo del comité especial6. La posición aboga por un marco sólido de cooperación fiscal internacional en el marco de las Naciones Unidas para garantizar un sistema fiscal global justo, inclusivo y eficaz. La posición enfatiza la importancia de un orden internacional basado en reglas, una cooperación fiscal inclusiva y equitativa y el fomento del diálogo global para crear sinergias políticas. La UE apoya la alineación del convenio propuesto con las iniciativas fiscales internacionales existentes para evitar la duplicidad y garantizar la coherencia. La UE y sus Estados miembros abogan también por una toma de decisiones basada en el consenso para incluir las perspectivas de todos los países y subrayan la importancia de apoyar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) a través de políticas fiscales eficaces.

En cuestiones sustanciales, las discusiones clave, en un primer momento, se centraron en el concepto de movilización de recursos internos y el papel del desarrollo de capacidades, la importancia de gravar efectivamente a las personas con alto patrimonio neto y las posibles medidas tributarias para abordar los desafíos ambientales. Las cuestiones más controvertidas fueron la tributación efectiva de los ingresos de las empresas multinacionales, la tributación de las operaciones transfronterizas, y el riesgo de superposición con la solución de los dos pilares de la OCDE. Otro tema polémico

fue el desarrollo de protocolos tempranos, específicamente si se desarrolla primero la convención marco y solo después los protocolos, o desarrollar protocolos simultáneos sobre cuestiones urgentes. Las posibles cuestiones para los primeros protocolos planteadas por las delegaciones incluyeron: flujos financieros ilícitos, tributación de servicios transfronterizos, tributación de la economía digital, prevención y resolución de disputas, tributación de personas de alto patrimonio neto, desafíos ambientales, intercambio de información e incentivos fiscales.

El día 26 de abril de 2024, la posición acordada fue presentada por la Delegación de la UE ante las Naciones Unidas en nombre de la UE y de sus Estados miembros y por Bélgica, en calidad de Estado miembro que ejercía la Presidencia del Consejo en nombre de los Estados miembros de la UE, durante la sesión de apertura del primer período de sesiones sustantivo del comité especial. Otros Estados miembros que participaron en la sesión apoyaron la posición común y la completaron. Durante la sesión, la Presidencia belga, la Delegación de la UE y los servicios de la Comisión cooperaron estrechamente para mantener regularmente reuniones informativas y de coordinación en la UE. La celebración de estas reuniones se alternó con la de las reuniones del grupo regional del Grupo de los Estados de Europa Occidental y otros Estados, tras las cuales todos los Estados miembros de la UE fueron informados acerca de los últimos debates. También tuvieron lugar actividades de sensibilización dirigidas a terceros países, así como reuniones con socios pertinentes como las organizaciones de la sociedad civil.

El día 7 de junio de 2024, el Comité Fiscal Ad-hoc de las Naciones Unidas publicó un borrador preliminar de los términos de referencia para la convención marco de la ONU sobre cooperación fiscal internacional, cuyo objetivo es establecer un nuevo sistema de gobernanza de cooperación fiscal internacional. El documento tiene como objetivo proporcionar orientación para la negociación de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional mediante la definición de objetivos clave y principios rectores, que incluyen:

- establecer principios fundamentales que garanticen la plena inclusión y eficacia;
- establecer un sistema de gobernanza para la cooperación fiscal internacional;
- establecer un sistema tributario internacional inclusivo, justo, transparente, eficiente, equitativo y eficaz;
- aumentar la certeza para los contribuyentes y los gobiernos;
- reconocer el derecho soberano de los Estados miembros;

- exigir transparencia y rendición de cuentas de todos los contribuyentes respetando al mismo tiempo los derechos humanos.

Además, el documento destaca áreas clave de trabajo identificadas por la ONU, que incluyen:

- fiscalidad de la economía digitalizada y globalizada;
- tributación de los ingresos derivados de servicios transfronterizos;
- flujos financieros ilícitos relacionados con impuestos;
- prevención y resolución de litigios fiscales internacionales; y
- tributación de personas con alto patrimonio.

El día 11 de junio de 2024, se informó al Grupo de Alto Nivel acerca del resultado del comité especial y de la vía para avanzar en las negociaciones en las Naciones Unidas.

42. La Comunicación "Nueva estrategia exterior de imposición efectiva": la promoción de la buena gobernanza fiscal a escala mundial, la lucha contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y la garantía de igualdad de condiciones a todas las empresas

La cuestión de fondo de la citada Comunicación gira en torno a la elusión del impuesto de sociedades y a la necesidad de que las medidas de la UE para ponerle coto deban rebasar el marco del mercado único. La Comunicación responde a las peticiones del Parlamento Europeo, del Consejo y de la sociedad civil para que la UE adopte una firme estrategia de fomento de la buena gobernanza fiscal a escala mundial y reaccione ante las amenazas externas de elusión fiscal.

Los Estados Miembros han reclamado que se integre en el "programa de reformas para implantar una fiscalidad justa y eficaz", una estrategia europea que permita hacer frente a las amenazas externas para sus bases imponibles y luche contra la perniciosa competencia fiscal y la planificación fiscal agresiva.

En estos momentos, la imposición efectiva en relación con terceros países se persigue esencialmente a través de medidas nacionales contra la elusión fiscal, que presentan considerables variaciones, que van desde las listas blancas, grises o negras, las disposiciones específicas para las jurisdicciones fiscales con niveles impositivos bajos

o nulos o las disposiciones concretas contra los distintos tipos de abusos.

Como es sabido, algunos contribuyentes aprovechan las lagunas legales las discordancias entre las medidas de los Estados miembros para trasladar sus beneficios fuera del mercado único, libres de todo gravamen. Además, las empresas se enfrentan a la inseguridad jurídica y las cargas administrativas innecesarias que acarrea la existencia de veintisiete políticas nacionales diferentes de evaluación y tratamiento de los sistemas tributarios de terceros países.

Esto genera dudas sobre las circunstancias que activan los mecanismos de defensa contra la elusión fiscal. Es por lo tanto esencial que la UE adopte una estrategia exterior coordinada de buena gobernanza fiscal para potenciar el triunfo colectivo de los Estados miembros en la lucha contra la elusión fiscal, asegure la eficacia fiscal y cree un entorno claro y estable para las empresas en el mercado único.

En junio de 2015, la Comisión presentó un Plan de Acción para un sistema de impuesto de sociedades justo y eficaz en la UE. Un aspecto central de esa labor es asegurar que los beneficios generados en el mercado único sean efectivamente gravados en el lugar donde se desarrolle la actividad y donde se crean aquéllos. Entre los factores clave para asegurar la eficacia fiscal que se señalan en el Plan de Acción figura la aplicación de una estrategia común en materia de buena gobernanza fiscal a las jurisdicciones de terceros países.

En el plano internacional, los líderes del G20 aprobaron en noviembre de 2015 el paquete final de medidas de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). El paquete de medidas BEPS establece nuevas normas mundiales en materia de fiscalidad de las empresas y propone una serie de medidas que los países han de aplicar para poner coto a la elusión del impuesto de sociedades y garantizar una competencia fiscal leal en todo el mundo. Todos los miembros del G20 y de la OCDE, así como otros muchos países, se han comprometido a aplicar estas nuevas normas. En la UE, la actividad encaminada a cumplir este compromiso ya se ha puesto en marcha. Los Estados europeos tienen un gran interés en aplicar las medidas BEPS del G20 y de la OCDE de forma coordinada para preservar el mercado interior, salvaguardar las libertades consagradas en el Tratado y reforzar la competitividad de la UE.

A la vista de estos cambios en la fiscalidad internacional y de la necesidad de alcanzar una mayor coherencia en las evaluaciones de terceros países realizadas por los Estados miembros es preciso actualizar los criterios de buena gobernanza. Estos criterios actualizados por la UE deben apuntalar todas las políticas fiscales exteriores de la UE y sentar unas bases más claras para debatir y promover la buena gobernanza fiscal con

los interlocutores internacionales.

Sin embargo, dada la diversidad de socios internacionales de la UE, es poco práctico adoptar un enfoque único. Por ejemplo, algunos países en desarrollo pueden sufrir limitaciones administrativas que requieran un enfoque simplificado o necesitar asistencia para llevar a la práctica los compromisos de buena gobernanza. Estos países dependen en gran medida de la tributación en origen y, por lo tanto, la retención a cuenta sobre los pagos realizados a terceros países es un componente esencial de sus ingresos fiscales. No obstante, deben tenerse en cuenta los efectos de los convenios de doble imposición, puesto que prevalecen sobre las normas nacionales, reduciendo el monto fiscal de los impuestos aplicados mediante retención por numerosos países en desarrollo.

Por todo ello, el objetivo es crear un marco jurídico unitario de la UE que permita hacer frente a los problemas de buena gobernanza fiscal con terceros países, esto tendría un poderoso efecto disuasorio y evitaría que las empresas se aprovechasen de las discordancias y lagunas existentes entre los diferentes sistemas nacionales.

En cuestión de transparencia, su incremento y eficacia ha sido consecuencia del intercambio automático de información actualmente fijado como nueva norma mundial en toda la OCDE y UE. Son más de 150, las jurisdicciones que se han comprometido a aplicar esta fórmula de intercambio de información. En la UE, los Estados miembros vienen aplicando la norma de intercambio automático de información sobre distintos tipos de rentas, incluidas las de las cuentas financieras a efectos fiscales. Además, la UE ha celebrado acuerdos de intercambio automático de información con Andorra, Suiza, Liechtenstein, Mónaco y San Marino, aparte de la Convención de la OCDE sobre asistencia mutua. En consecuencia, los criterios de la UE se encuentran armonizados para todos los terceros países en materia de transparencia e intercambio de información.

En lo que se refiere a una competencia fiscal entre países más leal, la UE ha dado algunos pasos en esta dirección, por ejemplo, al reactivar y reforzar el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas de forma acorde con la nueva agenda de la UE para el impuesto de sociedades. El compromiso de los Estados miembros con estas medidas más enérgicas de competencia fiscal leal debe plasmarse también en el tratamiento dispensado por la UE a terceros países en materia fiscal. Tal actitud podría animar a otros países a adherirse a las normas de buena gobernanza acordadas a escala internacional, garantizar igualdad de condiciones a las empresas de la UE y recortar las oportunidades de traslado de beneficios al extranjero.

En cuanto a la publicación de la «lista europea» sobre jurisdicciones no cooperativas, ésta ha tenido un efecto inmediato y suscitó un nuevo debate sobre buena gober-

nanza fiscal entre estos países y los Estados miembros correspondientes, que permitió a los primeros aclarar determinados aspectos de sus regímenes tributarios y a los segundos expresar con precisión sus preocupaciones. La Comisión publicó una panorámica general de todas las jurisdicciones de terceros países recogidas por los Estados miembros en listas con fines fiscales. El objetivo primordial de esta iniciativa era aumentar la transparencia de los procesos nacionales de compilación de listas y presentar la información sobre las distintas jurisdicciones que en ellas figuran en un formato de más fácil acceso para los terceros países y las empresas. El sistema común de la UE para la evaluación, escrutinio y elaboración de una lista de terceros países no cooperativos es ya una realidad.

Debe tenerse en cuenta que el Reglamento Financiero de la UE (artículo 140, apartado 4) prohíbe invertir o canalizar fondos de la UE a través de entidades en terceros países que no cumplan las normas internacionales de transparencia fiscal. Las instituciones financieras internacionales y la UE deben además incorporar estos requisitos de buena gobernanza a sus contratos con todos los intermediarios financieros seleccionados. Estas disposiciones, que están reforzadas en los reglamentos internos constituyen una eficiente vía para asegurar que las decisiones sobre la inversión de fondos de la UE contribuyan a fomentar el cumplimiento de los requisitos internacionales de transparencia.

No obstante, la Comisión considera que estas disposiciones podrían ampliarse e ir más allá de los requisitos de transparencia actuales, incluyendo también los principios de competencia fiscal leal de la UE.

Bibliografía

Abad Fernández, M., "El objeto del Derecho Financiero ante la evolución del Derecho Comunitario Europeo" en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* / coord. por Francisco David Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Abad Fernández, M., El Derecho Financiero en el Tratado Constitucional y en el de Lisboa", *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana* / coord. por Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, César Albiñana Cilveti, Pedro Manuel Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

Aldecoa, F., y García Cancela, "La Unión Europea: de la idea utópica de Europa a la Unión Europea como potencia mundial", Shackleton Books, Barcelona, 2023.

Alfano, R., y Billardi, C., "Medidas fiscales y medioambiente: principios UE y su concreta aplicación en algunos países europeos en tema de imposición sobre las emisiones de CO2", en "*Protección del medio ambiente: Fiscalidad y otras medidas del derecho al desarrollo*". Coord. por Rocío Lasarte López, Teresa Pontón Aricha; Antonio Cubero Truyo (dir.), Patricio Masbernat (dir.). Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2019.

Aparicio Pérez, A; María Concepción Arizaga Junquera, Santiago Álvarez García, "*La fiscalidad en la Unión Europea*" en Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo. Universidad de Oviedo, 2000.

Barreiro Carril, M.C., "El pilar dos de la OCDE sobre el impuesto mínimo global y su proyección en el ámbito de la UE. Incoherencias y cuestiones problemáticas desde la perspectiva del Derecho de la UE", en *"Los modelos de negocio en la era digital: Tratamiento contable y fiscal e implicaciones en el procedimiento tributario y las garantías de los contribuyentes*". Coord. por Pilar Martín Zamora, Carmen Ruiz Hidalgo; Luis Alberto Malvárez Pascual (dir.), Ana María Pita Grandal (dir.), Juan Jesús Martos García (dir.), Aranzadi, Cizur Menor, 2023.

Blanco García, A, "El derecho de la Unión Europea y los sistemas tributarios de los entes territoriales", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación* Nº 398, 2016.

Boria, P., *Taxation in European Union*, Springer, 2017.

Calderón Carrero, J.M, Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 343, 2011

Calderón Carrero, J.M, Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs? *Crónica Tributaria,* Nº 103, 2002,

Calderón Carrero, J.M La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 363, 2013

Calderón Carrero, J.M, El nuevo marco de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las "*EU tax disclosure rules*" y sus implicaciones. *Quincena Fiscal,* Nº 10, 2018

Calderón Carrero, J.M., y Martín Jiménez, A., "*Derecho tributario de la Unión Europea*", Madrid, CISS, 2019

Calderón González, J.M. y Ordóñez Solís, D., "Anulación e indemnización en el derecho tributario español de actos firmes contrarios al derecho de la Unión Europea", *Unión Europea Aranzadi*, Nº 2, 2016, págs. 31-62

Calvo Salinero y Pastoriza Vázquez, "La cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea" en "*La revisión de actos en materia tributaria*" / Pablo Chico de la Cámara (dir.), Javier Galán Ruiz (dir.), Aranzadi Thomson Reuters, Madrid, 2016.

Carmona Fernández, Calderón Carrero y Martín Jiménez, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2014

Carrasco González, F.M., "Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el derecho tributario español", en "*Curso de Derecho tributario. Parte especial*", Edt. Tecnos, Madrid, 2017.

Cayón Galiardo, Falcón y Tella y de Hucha Celador, "*La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*", Ministerio de Hacienda, 1990.

Corona, J. F., "La fiscalidad de la Unión Europea". *Ekonomiaz*, Nº38. 1997 págs 8-15

De Broe, L., Hinnekens, L., Van Stappen, D., *"Taxation of Companies in the European Union*". Kluwer Law International BV. Deventer, 2019.

De Juan Casadevall J. – *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, Thomson- Reuters Aranzadi, Madrid, 2019.

Di Pietro & Tassani, "*Los principios europeos del Derecho tributario*", Atelier, Barcelona, 2015

Dourado, A.P., "*Governação fiscal global*", II ed., Almedina, Lisboa, 2018.

Dourado, A.P., "*Lições de direito fiscal europeu*", Almedina, Lisboa, 2010

Escario Díaz-Berrio, J.L., Reformas de la Unión Europea contra la elusión fiscal en *Temas para el debate*, Nº. 266-267 (enero-febrero), 2017 (Ejemplar dedicado a: Armonización fiscal en Europa).

Falcón y Tella, R., "*Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*", Madrid, Cívitas, 1988.

Falcón y Tella, R., "La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario: la STJ 26 enero 2010 (Asunto Transportes Urbanos) y sus consecuencias", *Quincena Fiscal*, Nº 4, 2010.

Falcón y Tella, R., "Observaciones generales sobre los problemas de armonización fiscal en el ordenamiento tributario español", *Cuestiones actuales de derecho comunitario Europeo* / coord. por José Manuel Peláez Marón, 1992.

Falcón y Tella, R., "La armonización fiscal en la jurisprudencia", en *Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial* / coord. por Gil Carlos Rodríguez Iglesias, Diego J. Liñán Nogueras, Civitas, Madrid, 1993.

Falcón y Tella R., "Fiscalidad Internacional", Servicios Ediciones Complutense de la Facultad de Derecho, Madrid, 2019.

Fernández Marín, F., "*La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*", Barcelona, Atelier, 2007.

Fuentetaja Pastor, J.A., *La administración europea: la ejecución europea del Derecho y las políticas de la Unión*. 1ª ed. Cizur Menor (Navarra): Thomson-Civitas, 2007.

García Berro, F., "La reciente jurisprudencia de ámbito europeo acerca del derecho a no autoincriminarse y sus implicaciones en el procedimiento tributario interno" en *Derecho de la Unión Europea y reformas del ordenamiento jurídico español* / Antonio José Sánchez Pino (dir.), Alfonso Sanz Clavijo (dir.), Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 2011.

García Heredia, A., "La representación aduanera en el Derecho de la Unión Europea: funciones de representación y responsabilidad aduanera y tributaria del representante en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 176, 2017, págs. 151-186.

García Heredia, A., "*Armonización de los impuestos especiales y sus efectos en el derecho interno*", Aranzadi, Cizur Menor, 2024.

García Nova, C., Libertad de establecimiento y cláusulas antiabuso en el marco de la ampliación de la Unión Europea (el caso de Chipre o la subsistencia de paraísos fiscales en la Unión Europea, en *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea* / coord. por José María Labeaga Azcona, Pablo Chico de la Cámara, Mercedes Ruiz Garijo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.

García Prats, A., Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 51, Nº 260, 2001

García Prats, A., Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. *Crónica Tributaria,* Nº 117, 2005

García Prats, A., El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 164, 2014

Gormley, L.. *EU Taxation Law*. Oxford UP. 2018

González González, A.I., "La lucha contra el fraude fiscal y el ejercicio de las libertades comunitarias: A propósito de la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 sobre la obligación de información de bienes en el extranjero", *Studi Tributari Europei*, Nº. 12, 2022.

González González, A.I., (Coord.) "*Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*". Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, n. 3, Edit. Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

Helminen, M., "EU Tax Law – Direct Taxation 2024", IBFD, Amsterdam, 2024.

Herrero de la Escosura, P. (Coord.), "*Convergencia económica y gobernanza fiscal en la Unión Europea"*, Universidad de Oviedo, Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2016.

Herrero de la Escosura, P. (Coord.), "*Medidas contra el fraude fiscal internacional*", Universidad de Oviedo, Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2016

Hinojosa Martínez, L.M. *El reparto de competencias entre la Unión Europea y sus estados miembros*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2006

Hji Panayi, C., "*European Union Corporate Tax Law*", Cambridge University Press, 2013.

Hji Panayi, C., "Corporate tax reform in the European Union: are the stars finally aligned?", Yearbook of European Law, Oxford Academic, Volume 42, 2023

Kokott, J., "EU Tax Law – Direct Taxation 2024", Beck & Hart Publ., Londres, 2024.

Lang, Pistone, Schuch and Staringer, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Spiramus, 7th Ed, London, 2023.

Lang, M., Pistone, P. (Eds.), "*The EU Common Consolidated Corporate Tax Base: Critical Analysis of the Proposal*" (Vol. 23), Kluwer Law International BV, Deventer, 2019.

Leonard, B., Tratados fiscales y derecho de la Unión Europea: la recomendación del paquete ATAP y el encaje de los convenios tributarios entre estados miembros y con países terceros en "*La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*" / coord. por José Manuel Almudí Cid; Jorge Alberto Ferreras, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor, 2018.

López Díaz, A., La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea. *Quincena Fiscal*, Nº 8, 1999, págs. 9-18.

López Espadafor, C. (Dir.), "*Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*", Edt. Dyckinson, Madrid, 2019.

López Rodríguez, J., "Some Thoughts to Understand the Court of Justice Recent Case-Law in the Danmark Cases on Tax Abuse", *EC tax review*, Vol. 29, Nº. 2, 2020.

López Rodríguez, J.,, "La armonización fiscal como poder tributario (y ll): Características", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, Nº 441, 2019.

López Rodríguez, J., "Los Impuestos de salida en la Jurisprudencia europea", *Actum fiscal*, Nº. 80, 2013, págs. 52-68

Lucas Durán, M., Interrelación entre los convenios para evitar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea: algunas cuestiones" en *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente* / coord. por Gemma Patón García, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015.

Luchena Mozo, G.M., "*Procedimientos de resolución de controversias tributarias internacionales: Entre BEPS y la UE*", Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

Macarro Osuna, J.M., La transparencia fiscal como mecanismo para combatir el uso abusivo de los acuerdos tributarios previos ("tax rulings" y APA) en el plan BEPS y el derecho de la UE. Estudios financieros. *Revista de contabilidad y tributación*, Nº 413 / 414, 2017

Maitrot de La Motte, A., "*Droit fiscal de l'Union européenne*", Edt. Bruylant, 3 Edition, Bruxelles, 2022.

Mangas Martín, A.; Liñán Nogueras, Diego J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. 10ª ed. Madrid: Tecnos, 2020.

Marín Benítez, G., "Fiscalidad de los dividendos transfronterizos en la Unión Europea: sobre la adecuación de la normativa española al derecho comunitario", en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 271, 1, 2005.

Martín Jiménez y Carrasco González (dir.), *Impuestos directos y libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: Cuestiones fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*", Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

Martín Jiménez, A., *El derecho financiero constitucional de la Unión Europea*. Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 109-110, 2001,

Martín Jiménez, A., Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea. *Quincena Fiscal*, Nº 7, 2012.

Martín Jiménez, A., El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión. *Noticias de la Unión Europea*, Nº 324, 2012.

Martín López, J., "Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias". *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2015, págs. 41-91

Martínez de Pisón J.A., Martínez Laguna F.D., "Abuso y Planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética", Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2022.

Martínez Giner, L.A. "El nuevo estándar de cooperación en la Unión Europea: el intercambio automático de información tributaria" en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* / coord. por Francisco David Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Martínez Giner, L.A., "Lucha contra el fraude fiscal, buena gobernanza e intercambio de información en la Unión Europea" en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal* / Francisco Alfredo García Prats (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Martos García, J.J., "*Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales: Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*", Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

Mata Sierra, M.T. La armonización de la fiscalidad directa en la Unión Europea. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, Nº. 219, 2016,

Maria Júlia Ildefonso Mendonça, "*Armonización fiscal negativa y capacidad económica en el marco en el marco del Derecho de la UE*", Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2024

Merino Jara, I., (Dir.) "Libertades comunitarias y derecho tributario", Monográfico Nueva Fiscalidad, Dykinson, Madrid, 2022.

Merino Jara, Vázquez del Rey y Lucas Durán, "Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional", Wolters Kluwer España, Madrid, 2022.

Miguel Arias, S., Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre estados miembros de la Unión Europea en la directiva 2011/16/UE. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 156, 2012, págs. 61-89

Moreno González, S., Hacia un procedimiento interno de recuperación de las ayudas de Estado en el ámbito tributario ajustado al derecho de la Unión Europea, en *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente* / coord. por Gemma Patón García, 2015, págs. 205-263.

Muleiro Parada, L.M., El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea. *Crónica Tributaria,* Nº 170, 2019

Muñoz Pérez, M., "Fiscalidad y Derecho de la UE", en "*La contribución de la jurisprudencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la integración europea*", Coord. por Javier Montero Rodríguez; Carlos Javier Moreiro González (dir.), Rosario Silva de Lapuerta (dir.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2023.

Palao Taboada C., "La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal", Thomson-Reuters, Civitas, Madrid, 2021.

Paredes Gómez, R., Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación de España. *Crónica Tributaria,* Nº 119, 2006.

Patón García, G., "La posición del legislador español ante el Proyecto BEPS y los avances del Plan de acción de la Unión Europea", en *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 20, 2016.

Patón García, G., "*Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*", Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015.

Pérez Bernabeu, B., "Los nuevos recursos propios de la UE en la era post-Covid", en "*Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional*". Coord. por José Manuel Macarro Osuna, José Miguel Martín Rodríguez; Jesús Ramos Prieto (dir.), Triant lo Blanch, Valencia, 2022

Pistone, P., "*Legal remedies in European Tax Law*", IBFD, Amsterdam, 2009.

Pistone, P., "*Diritto Tributario Europeo*", Giapichelli, 3ª ed., Turín, 2022

PWC (Dir.), "*Derecho Europeo y Sistema Tributario Español, una evaluación en profundidad*", Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2023.

Ribes Ribes, A., "La problemática de los "exit taxes" en la Unión Europea" en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

Riccio, A., *La propiedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Editorial Reus, 2018.

Richelle,I. Schön, W., Traversa, E., "Allocating Taxing Powers within the European Union", Springer, 2013, Berlin.

Riera Pastor, V., "*El régimen fiscal de los funcionarios y agentes de las instituciones de la Unión Europea*", La Ley Aranzadi, Cizur Menor, 2024.

Rubio Guerrero, J.J., Política fiscal y coordinación tributaria en la Unión Europea: ¿Hacia una fiscalidad europea? En *Estudios europeos* / coord. por Ana Salinas de Frías, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

Rubio Guerrero, J.J. Modelos tributarios en la Unión Europea y su aplicación al caso español, en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

Ruiz Almendra, V., "La tributación del no residente comunitario: entre la Armonización fiscal y el Derecho tributario internacional" *EUI Working Paper* n. 25/2008.

Ruiz-Huerta Carbonell, J. y Garcimartín Alférez, "Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos en la Unión Europea. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, Nº. 88, 2015.

Sanz Gadea, E., La tributación sobre los beneficios de las empresas en la Unión Europea: la estrategia de la Comisión" en *Justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez* / coord. por Carmen Banacloche Palao, Julio Banacloche Palao, Begoña Banacloche Palao; La Ley, Madrid, 2008.

Sanz Gadea, E., Fusiones y operaciones asimiladas: aspectos internacionales. *Noticias de la Unión Europea*, Nº 239, 2004 (Ejemplar dedicado a: Fiscalidad de las fusiones y escisiones de empresas)

Sanz Gadea, E., La directiva antiabuso (I, II, III, IV y V). *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, Nº 421, 2018

Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W.. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. Cambridge UP. 2015

Selma Penalva, S., "Supresión de la doble imposición en la Unión Europea: una realidad cada vez más cerca" en *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 13, 2017 (Ejemplar dedicado a: Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: "El futuro del Impuesto sobre Sociedades" (2ª parte))

Serrano Antón F., Luchessi M., "*Tax Compliance y Planificación Fiscal Internacional en la era Post BEPS*", Thomson-Reuters Aranzadi, Madrid, 2021.

Serrano Antón, F., "The implementation of the windfall profit tax for energy providers in Spain: its contested compatibility with European and Constitucional Law", in *Intertax*, tomo 51, núm. 11, 2023.

Serrano Antón, F., (Dir.) "*Derecho tributario ambiental en la Unión Europea*", Número Monográfico n. 500 / 2024, *Revista Contabilidad y Tributación del CEF*.

Sevilla Bernabéu, B., "*La elusión fiscal*", Aranzadi, Cizur Menor, 2024.

Sicard, F., "*La cohérence des systèmes fiscaux en droit de l'Union européenne - Etude en fiscalité directe*", Bruylant, Bruxelles, 2024.

Teixeira, G., Los acuerdos sobre intercambio de información fiscal al servicio de las estrategias políticas de los Estados de la Unión Europea en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* / coord. por Gemma Patón García, María Esther Sánchez López; Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor 2011

Terra B., & Wattel, P., "*European Tax Law*", 8th. Ed., Wolters Kluwer, Den Haag, 2024.

Torregrosa Carné, M.D., "El intercambio de información tributaria en el marco de la Unión Europea", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 30, Nº 5, 2014.

VV.AA. (Dir. Almudí Cid J.M., Ferreras Gutiérrez J.A, Hernández González-Barreda P.A.), El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea, Thomson-Reuters Aranzadi, 2017.

Villar Ezcurra, M., Fiscalidad y Unión Europea, en *Tratado de derecho y políticas de la Unión Europea* / coord. por Jerónimo Maillo González-Orús, Belén Becerril Atienza; José María Beneyto Pérez (dir.), Aranzadi Thomson Reuters 2016.

Villar Ezcurra, M., "El gravamen temporal energético español en el marco de la fiscalidad de la energía y del Derecho de la UE", en "*Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario: sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular*". Coord. por Luis María Cazorla Prieto, Raúl César Cancio Fernández, Aranzadi, Cizur Menor, 2023.

Zamparini, Luca - Villani Lubelli, Ubaldo. *Features and Challenges of the EU Budget*. Elgar. 2019.

Zubiri, I.: Tendencias Fiscales de la Unión Europea: situación e implicaciones para España. *Papeles de Economía española*. Nº154 / 2017.