

OpenCourseWare
Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 1.3. *La fiscalidad internacional en el marco de la Unión Europea*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 7 minutos

La fiscalidad internacional en el marco de la Unión Europea

La Unión Europea es un proyecto de integración único en el mundo. La normativa que emana de la Unión afecta a prácticamente todos los ámbitos del Derecho, incluido el Derecho tributario.

1. Características básicas del Derecho de la Unión

Las características clave para entender el Derecho de la Unión Europea son su **primacía** sobre el derecho nacional de los Estados miembros, su **efecto directo** y el **respeto a los derechos fundamentales**, que desde una etapa temprana proclamó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Conviene precisar el alcance de cada una de estas notas, porque de ellas depende buena parte del razonamiento en materia tributaria.

La **primacía** significa que, en caso de conflicto entre una norma de la Unión y una norma nacional, prevalece la primera, y que el juez nacional debe inaplicar la norma interna incompatible sin necesidad de plantear su inconstitucionalidad ni esperar a su derogación. La doctrina se formula en la sentencia *Costa/ENEL* (1964) y se refuerza en *Simmenthal* (1978).

El **efecto directo** implica que determinadas normas de la Unión pueden ser invocadas directamente por los particulares ante sus tribunales nacionales, reconocido por primera vez en la sentencia *Van Gend & Loos* (1963). En materia tributaria, este principio es especialmente relevante respecto de las libertades fundamentales del TFUE, que los contribuyentes invocan de manera habitual frente a normas internas discriminatorias, y respecto de las Directivas no transpuestas o transpuestas incorrectamente cuando sus disposiciones son claras, precisas e incondicionales (efecto directo vertical).

El **respeto a los derechos fundamentales**, hoy positivizado en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, opera cuando los Estados miembros aplican el Derecho de la Unión. En el ámbito tributario tiene proyección creciente en materia de garantías procedimentales, derecho a la tutela judicial efectiva, protección de datos e intercambio de información, y principio *ne bis in idem* en la articulación entre sanción administrativa y sanción penal.

2. Marco competencial asimétrico

También es característico del Derecho de la Unión Europea el actuar de conformidad con las **competencias asignadas en sus tratados fundacionales**, el conocido como Derecho primario, sobre todo el Tratado de la Unión Europea (TUE) y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Si uno repasa el contenido de estos tratados y su impacto en el ámbito tributario, no puede sino describir el marco que establecen como **asimétrico**, pues uno encuentra distintos niveles de atribución competencial:

Aranceles (art. 3.1.c) TFUE): competencia exclusiva de la Unión. La unión aduanera es uno de los fundamentos del mercado interior y su gestión corresponde en exclusiva a la Unión.

Impuestos indirectos —IVA, impuestos especiales— (art. 113 TFUE). El precepto dispone que “el Consejo [...] 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 [...]”. Esto es así porque los Estados miembros consideraron desde un inicio que la armonización de la imposición sobre el consumo de productos y servicios era **esencial para alcanzar un mercado único**.

Impuestos directos (renta, patrimonio). En contraste con lo anterior, y pese a su enorme relevancia recaudatoria, **ni siquiera se mencionan en los Tratados**. Las competencias permanecen en la esfera de los Estados miembros, si bien con matices:

- Si **todos** los Estados miembros se ponen de acuerdo, pueden emitir **Directivas** en materia tributaria, que deben ser traspuestas al derecho interno de todos ellos. Así ha sucedido en algunos ámbitos, como el régimen de neutralidad fiscal de las reestructuraciones empresariales o el recientemente adoptado impuesto mínimo global sobre multinacionales, traspuesto en España con el nombre de **Impuesto Complementario**.
- Los Estados miembros deben **respetar otros preceptos de los Tratados**, como la prohibición de ayudas de Estado, que restringe severamente la posibilidad de otorgar ventajas selectivas a las empresas, o las libertades fundamentales —de establecimiento, de libre circulación de capitales, de libre prestación de servicios, etc.—, en virtud de las cuales, por ejemplo, los residentes en Estados miembros de la Unión pueden deducirse en los impuestos sobre la renta los mismos gastos que cualquier residente en España.

La base jurídica de las Directivas en materia de imposición directa suele encontrarse en el **art. 115 TFUE**, que permite la aproximación de las disposiciones nacionales que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior, siempre **por unanimidad** del Consejo y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. La exigencia de unanimidad explica tanto la lentitud del proceso como la relevancia política de cada texto que llega a aprobarse.

El catálogo básico de Directivas de imposición directa que conviene conocer es el siguiente:

Directiva	Contenido esencial
Matriz-filial (2011/96/UE)	Elimina la retención en fuente sobre dividendos distribuidos entre sociedades del grupo con participación cualificada y evita la doble imposición económica en la matriz
Intereses y cánones (2003/49/CE)	Elimina la retención en fuente sobre pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de Estados miembros distintos
Fusiones (2009/133/CE)	Establece el régimen de neutralidad fiscal para fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores transfronterizos
ATAD I y II (2016/1164 y 2017/952)	Introduce un suelo común anti-elusión: limitación de la deducibilidad de intereses, imposición de salida, norma general antiabuso, transparencia fiscal internacional y asimetrías híbridas
DAC 1 a 8 (2011/16/UE y sucesivas modificaciones)	Cooperación administrativa e intercambio automático de información: cuentas financieras, <i>tax rulings</i> , informe país por país, mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación, plataformas digitales y criptoactivos
Pilar Dos (2022/2523)	Nivel mínimo global de imposición del 15% para grupos multinacionales y nacionales de gran magnitud

Junto a ellas, y aunque técnicamente no sea una Directiva de imposición directa, conviene tener presente la **Directiva de resolución de litigios fiscales** (2017/1852), que establece un mecanismo obligatorio de resolución de controversias en materia de doble imposición dentro de la Unión, con arbitraje obligatorio como fase final.

3. Integración positiva e integración negativa

De esta forma, para definir el Derecho tributario que emana de la Unión Europea llevamos a cabo una distinción fundamental:

Integración positiva. Comprende todas las normas adoptadas en el marco del Derecho secundario, es decir, el Derecho que emana del ejercicio de las competencias otorgadas a las instituciones de la Unión Europea. Son normas que crean un régimen común: Reglamentos y, sobre todo en materia tributaria, Directivas.

Integración negativa. Comprende aquellas normas que establecen límites a lo que los Estados miembros pueden hacer en el ejercicio de sus propias competencias. No crean un régimen común, sino que depuran los regímenes nacionales de aquellos elementos incompatibles con el mercado interior.

La integración negativa se despliega fundamentalmente a través de dos vías.

La primera son las **libertades fundamentales**: libre circulación de mercancías (arts. 28 y ss. TFUE), libre circulación de trabajadores (arts. 45 y ss.), libertad de establecimiento (arts. 49 y ss.), libre prestación de servicios (arts. 56 y ss.) y libre circulación de capitales (arts. 63 y ss.). Esta última presenta una particularidad de enorme importancia práctica: es la **única que se extiende también a las relaciones con terceros Estados**, lo que permite que actores ubicados en países terceros con intereses en cualquier Estado Miembro de la Unión puedan invocarla.

La segunda vía es la **prohibición de ayudas de Estado** (arts. 107 a 109 TFUE). Una medida fiscal constituye ayuda de Estado cuando concurren cumulativamente cuatro elementos: intervención del Estado o mediante fondos estatales, ventaja económica para el beneficiario, selectividad y afectación de la competencia y de los intercambios entre Estados miembros. El elemento crítico en materia tributaria es la selectividad, cuyo examen exige identificar el sistema de referencia, verificar si la medida introduce una excepción a ese sistema en favor de operadores en situación comparable y comprobar si esa excepción se justifica por la naturaleza o la economía general del sistema.

Como resultado, el Derecho de la Unión Europea afecta de muy diferentes maneras al Derecho tributario de sus Estados miembros, siempre dentro de su ámbito de competencias, y siempre tendiendo hacia una mayor integración, aunque a diferentes velocidades según el tipo de impuesto, tal y como hemos visto.