



FACULTAD DE DERECHO

**DERECHO TRIBUTARIO DE LA  
UE. SITUACIÓN ACTUAL Y  
PERSPECTIVAS DE LA  
FISCALIDAD DIRECTA**

Autor: Santiago Santaella Sánchez

5° E-3 Analytics

Derecho Financiero y Tributario

Director: Ramón Casero Barrón

## **RESUMEN**

La armonización de la fiscalidad directa ha sido históricamente un proceso especialmente complejo en la UE. Esto se debe a la gran sensibilidad de los Estados miembros en esta materia por su especial vinculación con la soberanía nacional y, por configurarse como un elemento clave de su competitividad. Todo ello tiene su reflejo en la necesidad de un procedimiento legislativo especial para la adopción de nuevas normas, que exige la unanimidad del Consejo. No obstante, lo anterior, en estos últimos 25 años se han producido en la UE desarrollos muy significativos en esta área, con importantes efectos para la tributación de las empresas y las personas físicas. Los recientes desarrollos internacionales del G20/OCDE, junto a la creciente necesidad de luchar contra el fraude, aumentar los ingresos tributarios y lograr una mayor equidad fiscal están impulsando una nueva oleada de propuestas en este ámbito, que van a introducir novedades muy relevantes en la fiscalidad tanto a nivel internacional, como a nivel interno en los Estados miembros.

**Palabras Clave:** Fiscalidad Directa, armonización fiscal, unanimidad, equidad fiscal, propuestas, Unión Europea.

## **ABSTRACT**

The harmonization of direct taxation has historically been a particularly complex process in the EU. This is due to the great sensitivity of the Member States in this area because of its special link with national sovereignty and because it is a key element of their competitiveness. All this is reflected in the need for a special legislative procedure for the adoption of new rules, which requires unanimity in the Council. Notwithstanding the above, in the last 25 years there have been very significant developments in this area in the EU, with important effects on the taxation of companies and individuals. The recent international developments of the G20/OECD, together with the growing need to fight fraud, increase tax revenues and achieve greater tax fairness are driving a new wave of proposals in this area, which will introduce very relevant developments in taxation both internationally and internally in the Member States.

**Keywords:** Direct taxation, tax harmonization, unanimity, tax equity, proposals, European Union.

# ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. MARCO JURÍDICO DE LA UE PARA LA MATERIA TRIBUTARIA .....	7
3. LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UE.....	10
<b>3.1    Fiscalidad de sociedades.....</b>	<b>11</b>
<b>3.2    La equidad y la transparencia fiscales y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa .....</b>	<b>16</b>
4. LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UE. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO.....	23
<b>4.1    Introducción .....</b>	<b>23</b>
<b>4.2    Situación actual .....</b>	<b>26</b>
4.2.1 <i>Fiscalidad de Sociedades.....</i>	26
4.2.2 <i>Equidad, la transparencia fiscal y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa.....</i>	31
<b>4.3    Perspectivas de futuro .....</b>	<b>36</b>
4.3.1 <i>Fiscalidad de Sociedades.....</i>	36
4.3.2 <i>Equidad, la transparencia fiscal y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa.....</i>	45
4.3.3 <i>Fiscalidad Personas Físicas.....</i>	47
4.3.4 <i>Otras iniciativas en materia tributaria .....</i>	48
5. CONCLUSIONES.....	51
6. BIBLIOGRAFÍA.....	53

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

**LIS:** Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**id:** Indica que el trabajo que se cita es el mismo que el citado en la nota inmediatamente anterior, coincidiendo autor, título, edición y páginas.

**IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido

**UE:** Unión Europea

**TFUE:** Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

**ECOFIN:** Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea

**OECD:** Organización para la Cooperación y el desarrollo Económicos

**CE:** Consejo Europeo

**BEPS:** Action Plan on Base Erosion and Profit Sharing

**TUE:** Tratado de la Unión Europea

**TJUE:** Tratado de Justicia de la Unión Europea

**EM:** Estados miembros

**PYMES:** Pequeñas y medianas empresas

# 1. INTRODUCCIÓN

La armonización de la fiscalidad ha sido históricamente un proceso extraordinariamente complejo en la UE. La especial sensibilidad de los Estados miembros de la UE en el ámbito tributario se pone claramente de manifiesto al ser la fiscalidad una de las escasas materias para las todavía se utiliza un procedimiento legislativo especial<sup>1</sup>, en virtud del cual, las propuestas legislativas se adoptan por unanimidad del Consejo. Esto significa que todos y cada uno de los Estados miembros tienen que dar luz verde a la legislación propuesta para que pueda ser adoptada. Por tanto, el Consejo es, en la práctica, el único legislador que adopta propuestas. El papel del Parlamento se reduce a la emisión de informes no vinculantes<sup>2</sup>. Por lo que los progresos en la armonización de las normas tributaria se han producido de forma lenta, discontinúa como resultado de largas y complejas negociaciones

Estas características de los procesos de armonización tributaria son especialmente acusadas en el ámbito de la Fiscalidad Directa, en el que, a diferencia de la Fiscalidad Indirecta, los Tratados no la consideran como un elemento esencial para el buen funcionamiento del Mercado Interior y, por tanto, no contemplan competencias legislativas explícitas de la Unión en este ámbito<sup>3</sup>. Por otra parte, hay destacar la gran resistencia de numerosos Estados miembros a cualquier avance en la armonización de la Fiscalidad Directa, debido a la percepción de la especial vinculación de este tipo de impuestos con la soberanía nacional y, también por tratarse de un elemento clave de la competitividad y del extraordinario éxito de determinados modelos económicos de algunos de Estados miembros, como por ejemplo Irlanda y Luxemburgo.

Los desarrollos europeos en materia de Fiscalidad Directa, han sido más tardíos que en la Fiscalidad Indirecta y, frecuentemente, han respondido a iniciativas impulsadas en otros foros internacionales como la OCDE y el G-20, dirigidas a combatir los efectos de las caídas en los ingresos públicos derivadas de las crisis económicas y financieras que hemos atravesado en los últimos años y, en ocasiones, a escándalos periodísticos relativos a la evasión, el fraude fiscal o la utilización de “*paraísos fiscales*”.

---

<sup>1</sup> Unión Europea, “Procedimiento legislativo especial”, EUR-Lex (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/special-legislative-procedure.html>; última consulta 04/04/2024)

<sup>2</sup> Parlamento Europeo. “El poder legislativo”. (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/es/powers-and-procedures/legislative-powers>; última consulta 04/04/2024)

<sup>3</sup> Angerer, J., “La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades”, Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/la-imposicion-directa-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades>; última consulta 05/04/2024)

En la armonización de la Fiscalidad Directa se han utilizado diversos instrumentos normativos que vienen determinados por el Derecho de la Unión, que comentaremos brevemente, antes de entrar a tratar con mayor detalle y profundidad a describir situación actual y perspectivas para los próximos años y que constituyen el objeto principal del presente trabajo.

## 2. MARCO JURÍDICO DE LA UE PARA LA MATERIA TRIBUTARIA

A los efectos de comentar los desarrollos de la Fiscalidad Directa en la UE, conviene partir de los artículos relevantes de los Tratados que constituyen el marco jurídico europeo en este ámbito. En este sentido, interesa, en primer lugar, destaca las importantes diferencias existentes en los Tratados en su regulación de la Fiscalidad Directa y de la Fiscalidad Indirecta.

Aunque existen distintas formas de clasificar los impuestos, la más común es distinguir entre impuestos directos e indirectos. Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica como los actos de consumo<sup>4</sup>. Estos impuestos, se diferencian de los directos en que dependen del producto y no de las características personales del contribuyente. Ejemplos de impuestos indirectos son el Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) e impuestos especiales (Hidrocarburos, Tabaco, matriculación de medios de transporte...)

El elemento más relevante de la regulación de la Fiscalidad Indirecta en el Derecho de la Unión, es que esta se configura ligada de forma directa e inmediata a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios en el Mercado Único<sup>5</sup>. Mediante la uniformidad de la Fiscalidad Indirecta se busca que la competitividad del mercado interno no se vea afectada por figuras tributarias que ofrecen a las empresas de un país ventajas desleales sobre otros.

---

<sup>4</sup> Agencia Tributaria, “¿Qué impuestos hay?” (disponible en [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores\\_VT3\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html); última consulta 05/04/2023)

<sup>5</sup> Unión Europea, “Fiscalidad”, EUR-Lex (disponible en [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D21](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root_default=SUM_1_CODED%3D21); última consulta 05/04/2023)

Dado que las disposiciones de la Unión en materia fiscal están orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de los impuestos indirectos se ha abordado antes y en mayor profundidad que la de los impuestos directos, particularmente en la normativa relativa al impuesto sobre el IVA y los impuestos especiales.

El capítulo sobre disposiciones fiscales (artículos 110 a 113) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>6</sup> (TFUE), sienta las bases de la armonización de la legislación en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos estableciendo, por un parte, una serie de prohibiciones y limitaciones a los Estados miembros y, por otra, incluyendo disposiciones fiscales dirigidas a la armonización de estos.

Por el contrario, el TFUE no contempla competencias legislativas explícitas de la Unión en el ámbito de la imposición directa. Aunque, como se explicara posteriormente, la UE ha creado una serie regulaciones uniformes sobre impuestos directos relacionados con empresas y personas, y los países miembros han colaborado en medidas conjuntas para prevenir la evasión fiscal y evitar la doble tributación<sup>7</sup>.

Los artículos del TFUE del 114 a 118 dan lugar a la constitución del marco general del Derecho primario de la UE en la fiscalidad directa<sup>8</sup>. Su ámbito de aplicación corresponde a aquellos impuestos que poseen eficacia indirecta en el mercado interior. El artículo 115 del TFUE, establece la base de la legislación correspondiente a la fiscalidad de las sociedades<sup>9</sup>. Mediante el uso de este artículo, la UE puede llevar a cabo la adopción de directivas para armonizar la legislación de los países de la UE que afecten de forma directa el mercado interior, por unanimidad y mediante el proceso de consulta.

---

<sup>6</sup> Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007 (DOUE 30 de marzo de 2010)

<sup>7</sup> Unión Europea, “Fiscalidad”, EUR-Lex (disponible en [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D21](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root_default=SUM_1_CODED%3D21); última consulta 05/04/2023)

<sup>8</sup> Angerer, J., “La política fiscal general”, Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/92/la-politica-fiscal-general>; última consulta 05/04/2023)

<sup>9</sup> Angerer, J., “La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades”, Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/la-imposicion-directa-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades>; última consulta 05/04/2024)



Además, hay que tener consideración que la política fiscal puede verse afectada por la aplicación de otras disposiciones establecidas dentro del TFUE como la libre circulación de personas, servicios y capitales (artículos 45 a 66). La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) ha sostenido reiteradamente que, a falta de armonización, los impuestos sobre la renta de las personas físicas son competencia de los Estados miembros, pero deben respetar los principios fundamentales del Tratado sobre la libre circulación de trabajadores, servicios y capitales y la libertad de establecimiento. En particular, no debe existir ninguna discriminación directa o indirecta por razón de nacionalidad, ni pueden imponerse restricciones injustificadas a las cuatro libertades. Cabe señalar que la aplicabilidad de las cuatro libertades se amplía a Noruega, Liechtenstein e Islandia mediante el Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo (artículos 28 a 45). En este sentido, la actividad de la UE puede responder también a las actuaciones de la Comisión Europea, como guardiana de los Tratados, a través de los procedimientos de infracción<sup>10</sup>.

Los artículos 326 a 334 y el artículo 20 del Tratado de la Unión Europea <sup>11</sup>(TUE) establecen la aplicación del procedimiento de cooperación reforzada al ámbito fiscal. Según lo dispuesto en los tratados, son necesarios al menos nueve estados de la UE para iniciar este mecanismo dentro del marco de las políticas europeas, salvo que nos encontremos ante los ámbitos de competencia exclusiva de la UE<sup>12</sup>.

Según establecen el TFUE y el TUE, para poder iniciar el proceso de cooperación reforzada es necesario contar con al menos nueve países. En el caso de que nos encontremos en ámbitos de competencia exclusiva de la UE. Se permite a los Estados miembros servirse de una mayor cooperación que la inicialmente prevista en el TFUE y el TUE.

El procedimiento que han de seguir los países de la UE que tengan intención de participar en el proceso de cooperación reforzada se encuentra previsto en el artículo 329 del TFUE, el cual establece la necesidad de una mayoría cualificada en el Consejo

---

<sup>10</sup> Ferrie, D. y Massrali, N., “Preguntas frecuentes: Medidas restrictivas (sanciones)”, Comisión Europea, 26 de febrero de 2022 (disponible [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda\\_22\\_1401](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_22_1401); última consulta 05/04/2024)

<sup>11</sup> Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 (DOUE 30 de marzo de 2010)

<sup>12</sup> INFORME -A8-0038/2019 del Parlamento Europeo, de 28 de enero de 2019 sobre la aplicación de las disposiciones del tratado relativas a la cooperación reforzada

sobre una propuesta de la Comisión aprobada por el Parlamento. El artículo 20 del TUE dispone que los acuerdos adoptados solo tienen fuerza vinculante en aquellos estados que han participado en la aprobación de la cooperación reforzada. De esta forma, no se puede imponer los actos aprobados a los Estados miembros no participantes.

A estos efectos, destaca el intento de llevar adelante el procedimiento de cooperación reforzada para la adopción de una Directiva sobre la implantación armonizada de un Impuesto sobre Transacciones Financieras<sup>13</sup>. La imposibilidad de alcanzar un acuerdo unánime por parte de todos los Estados miembros hizo que el proyecto de creación de este impuesto se sometiese al procedimiento de cooperación reforzada de la UE.

Por último, en el ámbito de la Fiscalidad Directa, el Consejo de la UE<sup>14</sup> entre otras tareas negocia y adopta otros actos aparte de los actos jurídicos como son las conclusiones, resoluciones y declaraciones, que se caracterizan por no tener efectos jurídicos. El Consejo utiliza estos actos, que no están previstos en los tratados, para expresar compromisos o posiciones políticas sobre un tema relacionado con los ámbitos de actuación de la UE, pero no son jurídicamente vinculantes.

### 3. LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UE

A pesar de las reticencias ya señaladas de los Estados y los complejos procesos legislativos necesarios para adoptar disposiciones en el ámbito de la Fiscalidad Directa, a lo largo de los años, la UE ha desarrollado una serie de instrumentos normativos que han tenido un gran impacto en la fiscalidad de las sociedades, especialmente en las empresas multinacionales, dirigidos fundamentalmente a remover los obstáculos en las operaciones y las transacciones transfronterizas.

Asimismo, la UE viene trabajando, desde hace ya muchos años, en el desarrollo de diversos instrumentos y propuestas normativas de gran importancia en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

---

<sup>13</sup> Decisión (UE) 2013/52 del Consejo, de 22 de enero de 2013, por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras

<sup>14</sup> Consejo Europeo, “Conclusiones y resoluciones del Consejo”, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/conclusions-resolutions/>; última consulta 05/04/2023)

En el ámbito de la fiscalidad de las personas físicas los desarrollos normativos han sido escasos, por no decir nulos, y cabe hablar más bien de una armonización negativa o vía indirecta a través de la jurisprudencia del TJUE y los procedimientos de infracción de la Comisión Europea.

### **3.1 Fiscalidad de sociedades**

La armonización del impuesto sobre sociedades lleva siendo objeto de debate en la UE desde varias décadas como podemos ver en el informe Neumarck en 1962 y en el informe Van den Tempel de 1970<sup>15</sup>. Cinco más años después, se propone una directiva relativa a la armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos por parte de la Comisión<sup>16</sup>. En los años noventa, la Comisión, consciente de que un intento de armonización tan ambicioso, debido a la falta de avances en el Consejo, estaba muy condenado al fracaso, retiró la propuesta y decidió centrarse en la adopción de medidas más concretas para la realización del mercado interior. Por ello, en el año 1990 aprobaron las Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas (SEC (90)0601), que incluían tres propuestas:

#### *3.1.1 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 (actual Directiva 2009/133/CE)*

Mediante la incorporación de esta directiva se busca que el régimen fiscal no sea un impedimento o un motivo para utilizar en las operaciones mercantiles que se dan dentro de los estados miembros. De esta forma, se pretende que las operaciones empresariales se lleven a cabo por motivos no fiscales sino por razones económicas o estratégicas<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Angerer, J., “La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades”, Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/la-imposicion-directa-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades>; última consulta 05/04/2024)

<sup>16</sup> INFORME -A8-0051/2018 del Parlamento Europeo, de 1 de marzo de 2018 sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)

<sup>17</sup> Pérez Royo, F. P. R., García Berro, F. G. B., Pérez Royo, I. P. R., Escribano, F. E., Cubero Truyo, A. C. T., & Carrasco González, F. C. G. (2020). “Curso de Derecho Tributario: Parte Especial” 14ª Edición. Madrid: Editorial Tecnos, 518-523

La actualización de esta Directiva, que se llevó a cabo en el año 2009, sirvió para añadir a este tipo de operaciones, el traslado del domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

### *3.1.2 Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (actual Directiva 2011/96/UE)*

Esta Directiva conocida como Directiva Matriz-Filial destaca el papel que desempeñan los distintos grupos de sociedades de los Estados miembros en la creación de condiciones análogas a las de un mercado interior y en la salvaguarda de su buen funcionamiento<sup>18</sup>. Mediante la incorporación de esta Directiva se busca eximir la retención en origen de los dividendos y otros beneficios distribuidos por las sociedades filiales a sus matrices, y eliminar el efecto de la doble imposición que se produce con la incorporación de estas rentas en la sociedad matriz. De esta manera, la directiva dispone que nos encontramos ante medidas necesarias para no dificultar las operaciones con restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros.

Esta disposición comunitaria ha sufrido gran variedad de modificaciones en diversas ocasiones, Debido a esto, se efectuó una refundición mediante la aprobación de la Directiva 2011/96/UE/del Consejo, de 30 de noviembre.

### *3.1.3 Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas*

Este convenio, también conocido como Convenio de Arbitraje introduce un procedimiento para eliminar los casos de doble imposición que afectan a las empresas ubicadas en los estados miembros<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Administración Gobierno de España, “Fiscalidad de las Sociedades matrices y sus filiales”, 2024 (disponible en [https://administracion.gob.es/pag\\_Home/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/empresas/impuestos/sociedades/matrices-filiales.html](https://administracion.gob.es/pag_Home/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/empresas/impuestos/sociedades/matrices-filiales.html); última consulta 05/04/2024)

<sup>19</sup> Unión Europea, “Supresión de la doble imposición (arbitraje)”, EUR-Lex, 2017 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/elimination-of-double-taxation-arbitration.html>; última consulta en 04/04/2024)

Las empresas que se ven afectadas por la doble imposición pueden presentar su caso a la autoridad fiscal competente, y en el caso en el que esta autoridad no logre dar una respuesta satisfactoria a las empresas solicitantes, esta podrá utilizar la vía del procedimiento amistoso con las autoridades fiscales del estado miembro en que tribute la empresa. Si mediante esta vía aún no se ha resuelto la situación, cabe la posibilidad de presentar el caso ante una comisión consultiva que realizará propuestas para solucionar el litigio.

No obstante, cabe la posibilidad que las distintas autoridades fiscales lleguen a una solución en común que no se ajuste al dictamen emitido por la comisión consultiva. Solo en el caso en el que las autoridades no se pongan de acuerdo, el dictamen será vinculante.

El Convenio de Arbitraje se firmó en julio de 1990 y fue aplicado de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1999<sup>20</sup>. El Consejo aprobó un protocolo en mayo de 1999, por el cual se modificó el convenio para prorrogarlo en periodos sucesivos de 5 años. En el año 2006, el Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia en el ámbito de la Fiscalidad de las Empresas (FCPT), que asiste y asesora a la Comisión Europea en asuntos relacionados con los precios de transferencia, elaboró un código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio, que fue revisado en el año 2009.

El Consejo aprobó la Directiva (UE) 2017/1882 en el año 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, que utiliza como base para su regulación el Convenio de Arbitraje. Esta nueva Directiva dispone de un campo de aplicación mayor que el del Convenio al aplicarse a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta y al capital cubierto por tratados bilaterales entre Estados Miembros y el Convenio de Arbitraje.

Otra normativa fundamental de la Fiscalidad europea de sociedades es:

*3.1.4 Directiva 2003/49/CEE del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros*

---

<sup>20</sup> *id*

Mediante la incorporación de esta Directiva para la regulación del pago de intereses y cánones, se busca evitar la doble imposición en los pagos realizados entre sociedades asociadas en diferentes Estados Miembros<sup>21</sup>. Esto se logra mediante la exención de cualquier impuesto sobre dichos pagos producidos en países de la UE, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad o un establecimiento permanente localizado en otro país de la UE distinto al que se ha producido la exención. La Directiva prevé en su anexo, una lista sobre los diferentes tipos de sociedades a los que aplica la misma.

Esta Directiva no impide la regulación por parte de los Estados Miembros para impedir el fraude fiscal y los abusos que se puedan producir por la aplicación de la Directiva. De hecho, los países pueden negarse a aplicar esta Directiva cuando se encuentren ante transacciones empresariales que se llevan a cabo con fines de fraude fiscal, evasión fiscal o abuso.

Las modificaciones posteriores de esta Directiva han estado dirigidas a incluir los distintos tipos de empresas de los países que se unieron a la UE en 2004, 2007 y 2013. Por último, en materia de la armonización de la Fiscalidad societaria resulta necesario hacer referencia a una propuesta de Directiva dirigida a armonizar el Impuesto sobre Sociedades.

### *3.1.5 Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)*

Aunque los trabajos del Consejo sobre esta propuesta no dieron sus frutos, su presentación constituye una prueba de la ambición constante de la Comisión para armonizar los Impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros.

Los largos debates sobre la Directiva BICCIS pusieron de manifiesto la gran sensibilidad en este tema para los Estados miembros y las empresas, pero también para los ciudadanos y el Parlamento europeo, a los que les preocupa la competencia entre empresas con regulaciones fiscales muy diferentes que operan en el mercado único.

---

<sup>21</sup> Unión Europea. “Imposición de los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas” (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/taxation-of-interest-and-royalty-payments-made-between-associated-companies.html>; última consulta 05/04/2023)

Como se ha comentado anteriormente, la idea de armonizar los sistemas de imposición de las sociedades en la Unión no era nueva; ya se mencionaba en documentos políticos de principios de la década de los sesenta. En los años 90, Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas. En el año 2001, la Comisión llevo a cabo un estudio sobre la fiscalidad de las sociedades en la Comunidad Europea (SEC (2001)1681). En la Comunicación complementaria de la Comisión (COM (2001)0582) se insistía en la idea de que los principales problemas a los que se enfrentaban las empresas localizadas en la UE se debían a un mercado interior en el que se aplican normativas nacionales distintas<sup>22</sup>.

No será hasta el año 2011 donde la Comisión propondrá la Directiva BICCIS. No obstante, debido al estancamiento de los debates en torno a esta propuesta en el Consejo, la Comisión presentó, en junio de 2015, una estrategia para la reactivación de la propuesta BICCIS con el fin de volver a las negociaciones. La Comisión retiró su propuesta de 2011 sobre la BICCIS y, optó por un proceso dividido en dos fases, separando la base común y los elementos de consolidación, con dos propuestas legislativas conectadas entre sí<sup>23</sup>:

- a) La primera propuesta tiene como objetivo la creación de una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS), estableciendo un conjunto de normas único para el cálculo de la base imponible común del impuesto sobre sociedades.
- b) Esta propuesta buscaba aportar un elemento de consolidación que permitiría a las empresas compensar las pérdidas sufridas en un Estado miembro con los beneficios obtenidos en otro.

Este nuevo enfoque en dos fases tampoco contribuyo a avanzar en estos trabajos, por lo que la propuesta acabo decayendo al igual que todos los intentos precedentes.

---

<sup>22</sup> Angerer, J., "La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades", Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/la-imposicion-directa-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades>; última consulta 05/04/2024)

<sup>23</sup> *id*

## **3.2 La equidad y la transparencia fiscales y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa**

La fiscalidad equitativa de las empresas y la lucha contra el fraude y la evasión fiscales han ocupado también un lugar muy destacado en la agenda política de la UE en las últimas dos décadas. En 2008, a raíz de la crisis financiera, estos temas se convirtieron en prioritarios en las agendas de los organismos internacionales, en un contexto marcado por la reducción de los ingresos impositivos y, la revelación de escándalos financieros, como “*Lux Leaks*”<sup>24</sup> o los conocidos como “*Panama papers*”<sup>25</sup> ”.

En el ámbito de la Fiscalidad Directa, la UE ha desarrollado una serie instrumentos que operan tanto a nivel interno de la UE, como en relación con los terceros estados y jurisdicciones, algunos de los cuales muy eficaces y que sitúan a la UE en vanguardia mundial en este ámbito. Las normas más relevantes son:

### *3.2.1 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*

Esta Directiva exigía el intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre los rendimientos del ahorro privado, facilitando que los pagos de intereses efectuados en un Estado miembro a residentes de otros Estados miembros se gravaran de conformidad con la legislación del Estado de residencia.

La Directiva se derogó en el año 2015, como consecuencia de la aprobación por el Consejo, en diciembre de 2014, de la Directiva 2014/107/UE por la que se modifican las disposiciones relativas al intercambio automático y obligatorio de información entre administraciones tributarias<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> Brunsten, J., “LuxLeaks: Luxembourg’s response to an international tax scandal”. Financial Times, 23 de junio de 2017 (disponible en <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>; última consulta 05/04/2024)

<sup>25</sup> Mauldin, W. & Saunders, L., “The “Panama Papers” Scandal- At a glance”, The Wall Street Journal, 5 de abril de 2016 (disponible en <https://www.wsj.com/articles/BL-263B-7297>; última consulta 05/04/2024)

<sup>26</sup> Sánchez, L. “Los acuerdos de intercambio de información tributaria entre la Unión Europea y algunos paraísos fiscales. A propósito de la modificación de los acuerdos sobre fiscalidad del ahorro”, Revista de Estudios Europeos, N°71, enero-junio 2018.



La Directiva 2014/107/UE trasladó el estándar internacional adoptado por la OCDE en julio de 2014 sobre intercambio automático de información de cuentas financieras a la UE, con un ámbito de aplicación que abarca no solo los ingresos por intereses, sino también los dividendos y otros tipos de ingresos de capital, así como el saldo anual de las cuentas que producen dichos ingresos. La Directiva 2014/107/UE entró en vigor el 1 de enero de 2016.

La UE ha negociado acuerdos similares que incorporan el estándar de la OCDE sobre intercambio automático de información de cuentas financieras con una serie de terceros países europeos (Andorra, Liechtenstein, Mónaco, Suiza y San Marino).

### *3.2.2 Directiva 2011/16/UE de Cooperación Administrativa en materia de fiscalidad (directa) en la UE*

La Directiva establece los procedimientos necesarios y proporciona la estructura de una plataforma segura para la cooperación administrativa en materia de fiscalidad directa entre las autoridades competentes de los Estados miembros con el objetivo de aplicar correctamente los impuestos a sus contribuyentes y combatir el fraude y la evasión fiscales<sup>27</sup>.

Respecto del intercambio de información la Directiva establece las siguientes tres modalidades: a) El intercambio de información previa solicitud, b) Intercambio espontáneo, ambos sobre personas físicas, personas jurídicas y cualquier otro instrumento jurídico, como fideicomisos y fundaciones, que sean residentes en uno o varios Estados miembros de la UE y, c) El intercambio automático de información, en el que las administraciones tributarias proporcionan información fiscal al país de residencia del contribuyente, en formato electrónico, de forma periódica sobre diversas categorías de rentas. Inicialmente fueron solo cinco (rentas del trabajo, rentas de pensiones, honorarios de administradores, rentas y propiedad de bienes inmuebles y productos de seguros de vida).

---

<sup>27</sup> Unión Europea, “Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, EUR-Lex, 2021 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=LEGISSUM%3Afi0006>; última consulta 04/04/20224)

Sin embargo, el ámbito de aplicación se amplió posteriormente mediante sucesivas modificaciones de la Directiva a la información sobre cuentas financieras, resoluciones fiscales transfronterizas y acuerdos de precios anticipados, información país por país y esquemas de planificación fiscal. Estas modificaciones, que han ido ampliando sucesivamente el ámbito de aplicación de la Directiva original, se basan en los estándares globales comunes desarrollados por la OCDE, aunque, en ocasiones, han sido más ambiciosas y van más allá de los establecido en dichos estándares.

La Directiva prevé otras formas de cooperación administrativa, como la asistencia en materia de recaudación, la presencia de funcionarios de un Estado miembro en las oficinas de las autoridades fiscales de otro Estado miembro o durante las investigaciones administrativas que se lleven a cabo en el mismo. También contempla los controles simultáneos que permiten a dos o más Estados miembros realizar controles simultáneos de personas de interés común o complementario, las solicitudes de notificación de instrumentos fiscales y las decisiones dictadas por la autoridad de otro Estado miembro.

### *3.2.3 Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial*

El Grupo del Código de Conducta se creó en 1998, como un compromiso político de los Estados miembros, con el objetivo de evaluar los regímenes fiscales preferenciales y hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la UE, promoviendo prácticas de buena gobernanza fiscal a nivel internacional<sup>28</sup>.

En este contexto, es importante hacer referencia a algunos principios subyacentes del Código y del Grupo del Código de Conducta.

“H. El Consejo creará un Grupo para que evalúe las medidas fiscales que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del presente Código y supervise la comunicación de información relativa a dichas medidas. El Consejo pide a los Estados miembros y a la Comisión que designen un representante de alto nivel y un suplente que les representen en el Grupo, que estará presidido por el representante de un Estado miembro. El Grupo, que se reunirá periódicamente, seleccionará y evaluará las medidas fiscales de conformidad con lo dispuesto en las letras E a G. El Grupo elaborará informes periódicos sobre las medidas evaluadas y los remitirá al Consejo para su

---

<sup>28</sup> Consejo Europeo, “Grupo <<Código de Conducta>> (Fiscalidad de las empresas)”, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>; última consulta 04/04/2024)

consideración y, si éste lo juzga oportuno, para su publicación<sup>29</sup>.”

"El Consejo... RECUERDA la posterior creación, en marzo de 1998, del Grupo «Código de Conducta» (en lo sucesivo, «el Grupo») para evaluar las medidas fiscales que entran en el ámbito de aplicación del Código y supervisar la comunicación de información relativa a dichas medidas<sup>30</sup>. "

Este Grupo del Consejo elabora “*soft law*” (directrices, conclusiones, recomendaciones...) relativos a la lucha contra la competencia fiscal perjudicial. Este trabajo se basa en la evaluación de los regímenes fiscales notificados por los EEMM y, en el seguimiento de las medidas dirigidas a desmantelar los regímenes que hayan sido considerados perjudiciales.

Desde que comenzó sus trabajos, el Grupo ha venido evaluando las medidas fiscales preferenciales que pueden entrar en su ámbito de aplicación y supervisando el suministro de información sobre ellas. Desde su creación se han evaluado numerosos regímenes preferenciales de los Estados miembros y sus territorios dependientes, donde aquellos que se consideraran perjudiciales han sido (o están siendo) suprimidos o modificados.

#### *3.2.4 Lista de Jurisdicciones no Cooperativas de la UE*

Las filtraciones de los denominados “*Panama papers*” en abril de 2016, determinaron que la transparencia y el intercambio de información fiscal pasaron a tener un gran protagonismo en los debates de los foros internacionales (OCDE, G20 y UE). Los debates sobre esta cuestión en la UE dieron lugar a la adopción de unas Conclusiones del ECOFIN de 25 de mayo de 2016 sobre una “*estrategia en materia de fiscalidad exterior y medidas contra los abusos en materia de convenios fiscales*”, en las que se acordó que: “*el Consejo elabore una lista de la UE de terceros países y territorios no cooperadores y examine medidas de defensa coordinadas a escala de la UE, sin perjuicio de la competencia de los Estados miembros*”<sup>31</sup>.”

---

<sup>29</sup> Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (DOUE 15 de noviembre de 2022)

<sup>30</sup> Store, J. “Conclusiones del Consejo relativas al Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas”, Consejo Europeo, 8 marzo 2016 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2016/03/08/ecofin-conclusions-code-conduct-business-taxation/>; última consulta 06/04/2024)

<sup>31</sup> Store, J., “Conclusiones del Consejo sobre una estrategia en materia de fiscalidad exterior y medidas contra los abusos en materias de convenios fiscales”, Consejo Europeo, 25 mayo de 2016 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2016/05/25/conclusions-tax-treaty-abuse/>; última

El Grupo, de conformidad con su mandato, promueve la cooperación efectiva con jurisdicciones situadas fuera de la Unión y la aplicación de los principios destinados a suprimir las medidas fiscales perniciosas con el objetivo de proteger a la Unión y a los Estados miembros de prácticas preferenciales perniciosas externas<sup>32</sup>. En 2016, el Consejo, de conformidad con el mandato del Código, acordó la elaboración de una "*lista de la UE de jurisdicciones de terceros países que no cooperan*" y encomendó al Grupo del Código de Conducta el trabajo técnico, la selección y la evaluación de las jurisdicciones de terceros países sobre la base de los criterios de selección y el ámbito geográfico acordado. El objetivo es promover cambios efectivos con respecto a la buena gobernanza fiscal mundial a través de la cooperación.

Los trabajos para el establecimiento de la lista europea comenzaron en septiembre de 2016, con países y territorios terceros (no UE) sometidos al escrutinio y la elaboración de los criterios de evaluación, que son los siguientes<sup>33</sup>:

1. Criterios de transparencia fiscal. Consisten básicamente en el cumplimiento efectivo de los estándares internacionales (OECD/G-20) de intercambio de información tributaria, automático (criterio 1.1.), y a petición (criterio 1.2.) de conformidad con el calendario y el procedimiento de revisión o "*peer-review*" establecido por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE.
2. Criterios de equidad fiscal. Los países y territorios no deben aplicar regímenes preferenciales que puedan ser considerados perjudiciales de conformidad con los criterios del Código de Conducta de la UE en materia de Fiscalidad Empresarial (criterio 2.1.), ni tampoco deben promocionar o facilitar los acuerdos y estructuras extraterritoriales que atraigan beneficios que no reflejen una actividad económica real en esos países o jurisdicciones (criterio 2.2.).

---

consulta 06/04/2024)

<sup>32</sup> Store, J., "Fiscalidad: el Grupo <<Código de Conducta>> (Fiscalidad de las Empresas) de la UE conmemora su 25º aniversario", Consejo Europeo, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2023/09/22/taxation-the-eu-code-of-conduct-group-on-business-taxation-commemorates-its-25th-anniversary/>; última consulta 06/04/2024)

<sup>33</sup> Consejo Europeo, "Criterios para elaborar la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales", 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/>; última consulta 04/04/2024)

3. Aplicación de medidas contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios. El país o el territorio debe haberse comprometido antes de finales de 2017 al cumplimiento de los estándares mínimos del Plan BEPS.

Las Conclusiones del Consejo ECOFIN del 5 de diciembre de 2017 adoptaron, por primera vez, la lista UE de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal. Las Conclusiones contienen dos anexos<sup>34</sup>:

- Anexo I. Contiene la lista UE de las jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal (lista negra). Esta lista incluye a los países y jurisdicciones que incumplen alguno de los criterios expuestos anteriormente, y que no se comprometen políticamente a solucionar esas deficiencias o, cuando estas jurisdicciones han formulado un compromiso, que se ha considerado insuficiente.
- Anexo II. La considerada como “lista gris” y recoge los países y jurisdicciones que incumplen algunos de los criterios indicados anteriormente, pero que sí se han comprometido formalmente a solucionar sus deficiencias en una serie de plazos.

El proceso continúa sobre la base del diálogo con las jurisdicciones y, desde entonces, las listas de los Anexos I y II se han actualizado en numerosas ocasiones en función de los progresos realizados por las distintas jurisdicciones. A partir del año 2020 se acordó que las actualizaciones se llevarían a cabo únicamente dos veces por año. Asimismo, se han desarrollado nuevas directrices para la aplicación obligatoria de, al menos, una de las medidas defensivas de carácter legislativo por los Estados miembros a partir del año 2021.

### *3.2.5 Directiva ATAD Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017 (Directiva ATAD 2), en relación con las “asimetrías híbridas*

La erosión de la base imponible y traslado de beneficios, en inglés *Base Erosion and Profit Shifting BEPS*, es el término que designa en el ámbito fiscal las estrategias utilizadas por las empresas para llevar los beneficios obtenidos a países con una menor o nula tributación.

---

<sup>34</sup> Consejo Europeo, “Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales”, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>; última consulta 05/04/2024)

Para conseguirlo, se sirven de las discrepancias en los textos e inconsistencias de los sistemas fiscales cuya tributación se quiere eludir<sup>35</sup>.

En 2013, fue aprobado el Plan de acción BEPS por parte de los líderes del G-20. Este Plan junto a trece informados aprobados después, incorpora nuevas medidas y estándares internacional para combatir contra el BEPS<sup>36</sup>. En 2015, la OECD introdujo un paquete con 15 acciones derivadas del Plan de acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios que tienen como objetivo la elaboración de una reforma integral de la normativa tributaria internacional<sup>37</sup>.

Para encontrar una armonización dentro de las numerosas iniciativas originadas por BEPS que cumplan el objetivo de crear una protección contra la elusión fiscal en la UE por parte de las empresas. La UE aprobó en 2016, la Directiva anti-elusión (ATAD 1). Esta Directiva incorpora nuevas normas en el ámbito de deducibilidad de gastos financieros, de transparencia fiscal internacional y parcialmente normas sobre asimetrías híbridas. Las medidas no fueron suficientes para la consecución de los objetivos, por lo que en 2017 la Comisión impulsó la aprobación de una nueva Directiva conocida como ATAD 2<sup>38</sup>.

La Directiva contra la elusión fiscal contiene cinco medidas antiabusos jurídicamente vinculantes, que todos los Estados miembros deben aplicar contra las formas comunes de planificación fiscal agresiva. Las medidas anti-elusión de la Directiva contra la elusión fiscal distintas de la norma sobre desajustes híbridos son<sup>39</sup>:

- Regla de la sociedad extranjera controlada (Controlled Foreign Corporation (CFC)): para disuadir del traslado de beneficios a un país de baja o nula tributación.

---

<sup>35</sup> Segovia, A., "BEPS Una Política Proteccionista En Favor Del Erario", Universidad de Guanajato. 2018. Año 7, núm 14, P.121.

<sup>36</sup> OCDE, "Proyecto de la OCDE y del G20 Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Proyecto BEPS-Nota explicativa", Informe finales 2015.

<sup>37</sup> BitopusCISS, "La OCDE presenta el paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria, para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales (04-10-15)", LA LEY (disponible en [zdNdctwW5TEpk31RFdWCreg6Xi\\_YidJbiRYRstA3dgpXt7L0RJZXWR486oJdUtVJ8KidTx1A9egNsAimHd7Ag49zY1BKeAJ7](https://zdNdctwW5TEpk31RFdWCreg6Xi_YidJbiRYRstA3dgpXt7L0RJZXWR486oJdUtVJ8KidTx1A9egNsAimHd7Ag49zY1BKeAJ7); última consulta 06/04/2024)

<sup>38</sup> Carballido, C., "España aprueba la normativa sobre asimetrías híbridas", PWC, 2021 (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/espana-aprueba-la-normativa-sobre-asimetrias-hibridas/>; última consulta 06/04/2024)

<sup>39</sup> Sáez, V., "Directiva de lucha contra la elusión fiscal de la Unión Europea", ARINTASS, (disponible en <https://www.arintass.es/directiva-de-lucha-contra-la-elusion-fiscal/>; última consulta 05/04/2024)

- Norma de conversión: para evitar la doble imposición de determinadas rentas.
- Fiscalidad de salida: para evitar que las empresas eludan impuestos al deslocalizar activos.
- Limitación de los intereses: para desincentivar los acuerdos artificiales de endeudamiento destinados a minimizar los impuestos.
- Norma general antiabuso: para contrarrestar la planificación fiscal agresiva cuando no se aplican otras normas.

## 4. LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA UE. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

### 4.1 Introducción

Según los tratados de la UE, la Comisión Europea posee el derecho de iniciativa, es decir corresponde a ella el planificar, preparar y proponer la nueva legislación<sup>40</sup>. La situación actual y perspectivas de futuro en materia de la legislación de la fiscalidad directa quedaron definidas principalmente en los dos documentos estratégicos para el mandato de la actual de la Comisión Europea que concluye este año 2024. Algunas de las iniciativas contempladas en estos documentos ya son una realidad a día de hoy, otras previsiblemente podrán acordarse en un futuro próximo, y otras constituyen claramente objetivos a largo o muy largo plazo o que nunca verán la luz. Los dos documentos estratégicos señalados son:

*4.1.1 El Plan de Acción Fiscal de la Comisión Europea para un sistema tributario justo y sencillo en apoyo de la estrategia de recuperación, de 15 de julio de 2020.*

Los objetivos declarados de este Plan son<sup>41</sup>:

---

<sup>40</sup> Comisión Europea, “Planificar y proponer legislación” (disponible en [https://commission.europa.eu/law/law-making-process/planning-and-proposing-law\\_es](https://commission.europa.eu/law/law-making-process/planning-and-proposing-law_es); última consulta 05/04/2024)

<sup>41</sup> Comunicación COM 2020/312 final de la Comisión al Parlamento y al Consejo, de 15 de julio de 2020.

- La reducción de los obstáculos fiscales y las cargas administrativas innecesarias para las empresas en el mercado único.
- Ayudar a los Estados miembros a hacer cumplir las normas fiscales existentes.
- Ayudar a las autoridades fiscales a explotar mejor los datos existentes y a compartir nuevos datos de manera más eficiente, y que se contribuya a combatir el fraude y la evasión fiscal con mayor eficacia.
- Promover los derechos de los contribuyentes, aumentando su conocimiento de los derechos que les confiere la legislación de la UE, simplificando sus obligaciones y facilitando su cumplimiento.

El paquete fiscal se compone de tres iniciativas distintas pero relacionadas entre sí<sup>42</sup>:

- El Plan de Acción Fiscal compuesto por 25 medidas distintas que buscan consolidar una fiscalidad más sencilla y adaptada a la economía actual. El Plan busca servirse de los datos recolectados y su procesamiento por parte de las nuevas tecnologías para llevar a cabo una mejor lucha contra el fraude fiscal. También, este Plan de Acción busca reducir las cargas de la administración en los procesos tributarios.
- La propuesta sobre cooperación administrativa, conocida como DAC 7, que amplía las normas de transparencia fiscal regulando el intercambio automático de información entre las administraciones tributarias de los Estados miembros sobre los ingresos obtenidos por los vendedores en plataformas digitales y, aclara las normas existentes relativas a la cooperación administrativa.
- La Comunicación sobre buena gobernanza fiscal en la UE y a escala internacional. La Comisión lleva a cabo una propuesta de reforma del Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial, que aborda la competencia fiscal y ataja las prácticas fiscales perjudiciales. Esto tiene como objetivo alcanzar una fiscalidad justa y hacer frente a

---

Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación

<sup>42</sup>Ferrie, D. y Artamedi-Erro, N., “Una fiscalidad justa y sencilla: la Comisión propone un nuevo paquete de medidas que contribuirá a la recuperación y al crecimiento de Europa”, Comisión Europea, 15 de julio de 2020 (disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip\\_20\\_1334](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_20_1334); última consulta 05/04/2024)



la competencia fiscal desleal. Se propone también, una revisión de la lista elaborada por la Unión Europea de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales y medidas defensivas coordinadas mejoradas por parte de los Estados miembros de la UE, y apoyo a los socios de países en desarrollo para la mejora de la buena gobernanza en el ámbito fiscal.

#### *4.1.2 Comunicación “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI” para propiciar un sistema de tributación empresarial sólido, eficiente y justo, de fecha, 18 de mayo de 2021*

La Comunicación establece los pasos a seguir para la pronta recuperación de la UE tras las secuelas producidas por el COVID-19 y para conseguir la suficiencia de ingresos públicos en los próximos años. Mediante esta Comunicación se busca crear un entorno empresarial dentro de la UE que logre un crecimiento sostenible y generador de empleo en la UE gravemente afectado por la pandemia. La Comunicación incorpora también los avances que se han producido en los debates del G-20 y la OCDE sobre la reforma fiscal mundial de la imposición de sociedades<sup>43</sup>.

En 2023, la Comisión hizo público su anuncio de introducir un nuevo marco “Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades” (BEFIT) para la tributación de las empresas que tiene el objetivo de reducir la carga administrativa, eliminar los obstáculos tributarios y crear un entorno más favorable para las empresas en el mercado interior de la UE. Este marco, busca establecer un marco normativo único dentro de la UE en materia de impuesto de sociedades para lograr una distribución justa entre los Estados miembros. Por último, esta propuesta remplazara a la propuesta de base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> LA LEY, “Tributación preparada para el futuro: La Comisión propone un nuevo y ambicioso programa para la tributación de las empresas”, Diarioley, 19 de mayo de 2021 (disponible en <https://diariolaley.laleynext.es/dl/2021/05/20/tributacion-preparada-para-el-futuro-la-comision-propone-un-nuevo-y-ambicioso-programa-para-la-tributacion-de-las-empresas>; última consulta 05/04/2024)

<sup>44</sup> Ferrie, D. y Artamendi-Erro, N., “Tributación preparada para el futuro: La Comisión propone un nuevo y ambicioso programa para la tributación de las empresas”, Comisión Europea, 18 de mayo de 2021 (disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip\\_21\\_2430](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_21_2430); última consulta 06/04/2024)

## 4.2 Situación actual

Algunas de las propuestas relacionadas en los documentos estratégicos son ya una realidad (como la DAC7 o la Directiva sobre el Pilar 2), pero la gran mayoría se encuentran todavía en fase de debate en el Consejo. En particular el estado de situación de los principales expedientes es la siguiente:

### 4.2.1 Fiscalidad de Sociedades

#### a) Pilar 1 y Pilar 2 del Programa BEPS

A nivel de la OCDE, los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 (Marco Inclusivo) están inmersos, desde el año 2014, en el proyecto BEPS, que tiene como uno de sus principales objetivos alcanzar una solución global basada en el consenso para la reforma de las normas internacionales sobre el Impuesto de Sociedades<sup>45</sup>. Una parte muy importante de este Paquete se centra en una serie de medidas muy ambiciosas para abordar los desafíos tributarios derivados de la transición a una economía digital, que 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 y basadas en un enfoque común con dos pilares<sup>46</sup>.

- Pilar 1: Dirigido a capturar el valor creado en una jurisdicción por una gran multinacional cuando existe un nexo con dicha jurisdicción. Afecta a las grandes empresas multinacionales, con un volumen de negocios de, al menos, 20.000 millones de euros. Estas tendrán que reasignar una parte de sus beneficios, denominado Importe A, a las jurisdicciones de mercado. El Convenio Multilateral sobre el “Importe A” se publicó en 2023 y está técnicamente listo para la firma, a la espera de que se vayan sumando las jurisdicciones necesarias. Estas empresas tendrán que garantizar adicionalmente un rendimiento neto estipulado “Importe B” a las jurisdicciones en las que sus filiales realizan actividades de comercialización y distribución. Los trabajos sobre el “Importe B” se han plasmado en un informe que en 2024 pendiente de la aprobación final por parte del Consejo de la OCDE.

---

<sup>45</sup> Angerer, J., “La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades”; Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/la-imposicion-directa-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades>; última consulta 06/04/2024)

<sup>46</sup> OCDE, “Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20: Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, octubre 2021

- Pilar 2: La tributación efectiva mínima tiene como objetivo garantizar que los beneficios obtenidos por los grupos multinacionales con un volumen de negocios igual o superior a 750 millones EUR estén gravados con un tipo efectivo de, al menos, el 15%. El Pilar 2 se basa principalmente en dos reglas, denominadas "*Reglas GloBE*", que hay que integrar en las legislaciones nacionales<sup>47</sup>:
  - La "*Income Inclusion Rule*" (IIR), que impone a empresa dominante de un grupo multinacional el pagar un impuesto adicional (top-up tax), para así compensar la tributación defectuosa realizada por sus filiales localizadas en países terceros de baja o nula tributación.
  - La "*Undertaxed Payment Rule*" (UPTR), complementa a la IIR y tiene la capacidad de incluir una tributación adicional en el territorio donde se encuentran las filiales de una multinacional cuando el diferencial de tributación no se encuentra cubierto por la IIR.
- b) Directiva (UE) 2022/2523 de 14 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

El 8 de octubre de 2021, el Marco inclusivo alcanzó el acuerdo para una reforma de las normas internacionales basado en el enfoque de los dos pilares expuestos anteriormente. Todos los Estados miembros de la UE expresaron su apoyo a la Declaración en una solución basada en dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía<sup>48</sup>.

Con el fin de garantizar una implantación de las normas GloBE de forma coherente y compatible con la legislación de la UE, la Comisión Europea presentó en diciembre del 2021 una propuesta de Directiva del Consejo para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión, basado en las "*Reglas Modelo*"

---

<sup>47</sup> Cesar, J. y Marín, C., "Pilar II: Comienza la cuenta atrás", KPMG, 2022 (disponible <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/01/pillar-ii-tributacion-minima-grupos-multinacionales/>; última consulta 06/04/2024)

<sup>48</sup> OCDE, "Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20, Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", octubre 2021.

que el Marco Inclusivo adoptó en diciembre 2022. La propuesta, persigue transponer el Pilar 2 al Derecho de la UE y, contiene las normas por las que los Estados miembros aplicarán un impuesto complementario sobre las rentas infra gravadas de una entidad constitutiva de cualquier grupo, nacional o multinacional incluido en su ámbito de aplicación.

- c) Propuesta de directiva del COM (2023) 324 consejo relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso (FASTER)

La propuesta conocida como FASTER deriva del *Plan de acción 2020 de la Unión de Mercados de Capitales: Una unión de los mercados de capitales para las personas y las empresas*” y el *Plan de Acción Fiscal de la Comisión Europea para un sistema tributario justo y sencillo en apoyo de la estrategia de recuperación*, también del año 2020, en el que se adelantó que, durante el periodo 2022-2023, la Comisión realizaría una propuesta para establecer un sistema común europeo para la práctica de retenciones en fuente sobre dividendos e intereses y el procedimiento de devolución de las mismas<sup>49</sup>.

El sistema existente de retención en origen a los pagos a personas y entidades no residentes, residentes en otro Estado miembro, está fragmentado en términos de tipos impositivos y procedimientos de retención, lo que ha creado lagunas e inseguridad jurídica. Por otra parte, se ha observado que el sistema vigente actualmente ha sido usado de forma indebida para el traslado de beneficios, y que permite además de la creación de obstáculos a las inversiones transfronterizas, la planificación fiscal agresiva y la doble imposición<sup>50</sup>.

En junio de 2023, se presenta una propuesta de Directiva por parte de la Comisión que establece un procedimiento de retención en fuente más rápido y seguro<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Esteban, A, “Propuesta “Faster”: un procedimiento común en Europa para las retenciones en la fuente, LegalToday”, 2023 (disponible en <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/propuesta-faster-un-procedimiento-comun-en-europa-para-las-retenciones-en-la-fuente-2023-01-26/>; última consulta 06/04/2024)

<sup>50</sup> Informe -A9-0011/2022 del Parlamento Europeo, de 1 de febrero de 2022 sobre un marco europeo para la retención fiscal en origen

<sup>51</sup> Parlamento Europeo, “Mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso (<<Faster>>)”, 2024 (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/es/document/EPRS\\_ATA\(2024\)759587](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/es/document/EPRS_ATA(2024)759587); última consulta 06/04/2024)

El objetivo de la propuesta es establecer un sistema común europeo para la práctica de retenciones en fuente sobre dividendos de entidades cotizadas e intereses y el procedimiento de devolución rápida de las retenciones cobradas en exceso. Además, se quiere poner el freno a las tramas de fraude que se han producido en ocasiones, facilitadas por la falta de coordinación entre Estados, con 2 variantes, principalmente<sup>52</sup>:

- Fraude Cum/Ex: Los defraudadores realizan en muy poco tiempo multitud de transacciones «a corto» de acciones, en periodos próximos al reparto de dividendos, generando varios titulares de las acciones casi simultáneos. Así generan confusión y permite a varios reclamar el reembolso sobre la retención de impuestos, pese a que sólo se paga una vez, cuando se emite el dividendo.
- Fraude Cum/Cum: Residentes en un Estado con una tributación elevada sobre dividendos transmiten las acciones que pagan tal dividendo, en una fecha muy próxima a su pago, a un residente en otro Estado, en el cual el gravamen sobre dividendos es menor. Tras ello, se devuelven las acciones al primer tenedor, con el dividendo minorado en la compensación de ese intermediario.

La propuesta está estructurada en dos bloques<sup>53</sup>:

- La creación de un certificado de residencia fiscal digital (eTRC) para toda la UE. El eTRC será introducido por todos los Estados miembros y proporcionará un proceso administrativo rápido, fácil y seguro para confirmar la residencia fiscal de los contribuyentes de la UE. Se caracterizará por<sup>54</sup>:
  - Tener un contenido común, independientemente del Estado miembro emisor, es decir, el Estado de residencia: los necesarios para identificar al contribuyente solicitante y confirmar que es residente en los Estados miembros de acuerdo con su norma interna.

---

<sup>52</sup> Legget, T., Daubenberger, M. y Schroem, O., “Qué son los esquemas cum-cum y cum-ex que usan algunos accionistas para no pagar miles de millones en impuestos”, BBC News, 22 de octubre de 2021 (disponible en <https://www.bbc.com/mundo/noticias-59002584>; última consulta 06/04/2024)

<sup>53</sup> Propuesta de Directiva COM (2023)/324 final del Consejo, de 19 de junio de 2023 relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso.

<sup>54</sup> Calvo, D., Paraja, M. y Barbeito, P. “Propuesta de Directiva sobre procedimientos más rápidos y seguros para la exacción y devolución de retenciones en la fuente sobre dividendos e intereses”, Gómez-Acebo y Pombo, 2023.

- El eTRC estandarizado tiene vocación general y también se podrá utilizar para otros fines. Tendrá una validez anual.
- Los EEMM están obligados a emitirlo en 1 día, mediante un sistema completamente digitalizado.
- Procedimiento de exención/devolución. El sistema se construye con la creación de Registros nacionales de los Estados miembros en los que se inscriben los intermediarios financieros (CFI) para obtener la certificación que les permita proporcionar servicios de agente de retención de impuestos. Se deben inscribir, obligatoriamente, las grandes entidades, definidas a estos efectos en el Reglamento (UE) n.º 575/2013.

La Directiva<sup>55</sup>. establece también un conjunto común de elementos de información en el Anexo II. La Directiva dispone que cada CFI informará solo sobre la parte de la transacción que es visible para él, es decir, de quién recibe el dividendo/interés y a quién paga el dividendo/interés. De esta forma, la administración tributaria de origen o un agente de retención designado en su nombre, dispondrá de toda la información que necesite para poder reconstruir la cadena financiera de la transacción realizada desde el inversionista hasta el emisor de los valores, impidiendo así el posible fraude.

Los incumplimientos culpables o dolosos les harán responsables civiles por la pérdida recaudatoria que se haya podido producir.

Los sistemas de exención/ devolución que se prevén son:

- Sistema voluntario de exención en el Estado de la fuente que permita la aplicación del tipo reducido en base al Convenio para Evitar la Imposición (CDI) o a la normativa doméstica en los dividendos pagados a residentes en otro Estado miembro.

---

<sup>55</sup> Propuesta de Directiva COM (2023)/324 final del Consejo, de 19 de junio de 2023 relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso.

- En caso de que no establezcan la exención en origen, sistema de retención con arreglo al tipo interno y devolución rápida (25 días) del impuesto retenido en exceso.

Cada Estado miembro debe decidir si aplicar la desgravación en la fuente o el sistema de devolución rápida o ambos, así como utilizar o no la posibilidad de subcontratación a un agente de retención de impuestos designado<sup>56</sup>. Sin embargo, dichos Estados miembros deben garantizar que al menos uno de los dos sistemas esté disponible para todos los inversores; pueden, por ejemplo, permitir que los contribuyentes de bajo riesgo soliciten una desgravación en la fuente, mientras que otros contribuyentes solo pueden solicitar una devolución rápida. Los EEMM que no tiene ninguna retención en origen o no prevén diferentes tipos del CDI respecto a lo internos, no se ven afectados por estos sistemas y no están obligados a tomar medidas. En todos los casos, con respecto a la prueba de la residencia de los inversores, los EEMM deben basarse principalmente en la eTRC, o una prueba apropiada de residencia fiscal de un país no perteneciente a la UE.

#### *4.2.2 Equidad, la transparencia fiscal y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa*

- a) Propuesta de Directiva COM (2021) 565 final del Consejo, de 22 de diciembre de 2021, 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 (UNSHELL)

El 22 de diciembre de 2021, la Comisión Europea presentó su iniciativa para luchar contra el uso de entidades ficticias con fines fiscales indebidos<sup>57</sup>.

La propuesta conocida como (UNSHELL) busca garantizar que las entidades de la UE que no tengan actividad económica o esta sea mínima no puedan beneficiarse de ninguna ventaja fiscal. Este tipo de empresas se utilizan con frecuencia con fines de planificación fiscal agresiva o evasión fiscal dirigiendo los flujos financieros a través de entidades ficticias hacia jurisdicciones que no tienen impuestos, los tienen muy bajos, o donde los

---

<sup>56</sup> *Id.*

<sup>57</sup> Ferrie, D. y Dalboni, F. “Fiscalidad Equitativa: La Comisión propone poner fin al uso indebido de entidades fantasma a efectos fiscales en la UE”, Comisión Europea, 22 de diciembre de 2021 (disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_21\\_7027](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_21_7027); última consulta 05/04/2024)

impuestos pueden eludirse fácilmente<sup>58</sup>. De igual manera, los individuos que quieran llevar a cabo actividades defraudatorias pueden servirse de las sociedades ficticias creadas para salvaguardar sus bienes, particularmente propiedades inmobiliarias, de obligaciones tributarias, tanto en su lugar de residencia como en el país donde se ubica la propiedad<sup>59</sup>.

Con el fin de abordar esta situación, la propuesta de Directiva establece unos indicadores mínimos para determinar si dichas empresas se utilizan indebidamente para obtener ventajas fiscales y eliminar la posibilidad de que se los apliquen. La propuesta establece también normas de transparencia en torno al uso de entidades ficticias, de modo que las autoridades fiscales puedan detectar más fácilmente su abuso. Para ello utiliza una serie de indicadores objetivos relacionados con los ingresos, el personal y los locales, una serie consecutiva de filtros (“pasarelas”). Si una empresa atraviesa las tres pasarelas establecidas en el artículo 6.1 de la directiva, se le exigirá que comunique anualmente más información a las autoridades fiscales a través de su declaración de impuestos.

El primer nivel de indicadores examina las actividades de las entidades en función de los ingresos que perciben. La condición (pasarela) se cumple si más del 75% de los ingresos globales de una entidad en los dos ejercicios fiscales anteriores no proceden de la actividad comercial de la entidad o si más del 75% de sus activos son bienes inmuebles u otros bienes privados de valor especialmente elevado.

El segundo filtro requiere un elemento transfronterizo. Si la empresa recibe la mayor parte de sus ingresos relevantes a través de transacciones vinculadas a otra jurisdicción o transmite estos ingresos relevantes a otras empresas situadas en el extranjero, la empresa pasa a ser examinada conforme a la siguiente pasarela.

Una entidad que cruce las tres pasarelas deberá facilitar en su declaración de impuestos información relacionada, por ejemplo, con los locales de la empresa, sus cuentas bancarias, la residencia fiscal de sus directivos y la de sus empleados.

---

<sup>58</sup> Propuesta de Directiva COM (2021)/565 final del Consejo, de 22 de diciembre de 2021, 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

<sup>59</sup> Martínez, S., “Bruselas legisla para instaurar un impuesto de sociedades del 15% en la UE”, activos, 22 de diciembre de 2021 (disponible en <https://www.epe.es/es/activos/20211222/bruselas-legisla-instaurar-impuesto-sociedades-13018410>; última consulta 06/04/2024)



Son los llamados "*indicadores de sustancia*". Todas las declaraciones deben ir acompañadas de justificantes. Si una entidad incumple al menos uno de los indicadores de fondo, se presumirá que es una entidad ficticia.

Si se considera que una empresa es una sociedad ficticia, la Directiva establece que esta no podrá acceder a las desgravaciones fiscales ni a los beneficios de la red de convenios fiscales de su Estado miembro y/o acogerse al tratamiento previsto en las Directivas sobre sociedades matrices y filiales y sobre intereses y cánones. Para facilitar la aplicación de estas consecuencias, el Estado miembro de residencia de la sociedad denegará a la sociedad ficticia un certificado de residencia fiscal o el certificado especificará que se trata de una sociedad ficticia.

Por otra parte, los pagos a terceros países no se considerarán efectuados a través de la entidad ficticia y estarán sujetos a retención a cuenta al nivel de la entidad que pagó a la entidad ficticia. Por consiguiente, los pagos entrantes se gravarán en el Estado del accionista de la entidad ficticia. Se aplicarán también consecuencias relevantes a las sociedades pantalla que posean activos inmobiliarios para el uso privado de personas adineradas y que, como resultado, no tengan flujos de ingresos. Tales activos serán gravados por el Estado en el que estén situados como si fueran propiedad directa de la persona física.

Las entidades que no cumplan con todos los indicadores de sustancia establecidos seguirán teniendo la oportunidad de refutar la presunción de ser una sociedad ficticia tal y como establece el artículo 9 de la directiva. Para ello, tendrán que presentar pruebas adicionales, como información detallada sobre la razón comercial, no fiscal, de su establecimiento, los perfiles de sus empleados y el hecho de que la toma de decisiones tenga lugar en el Estado miembro de su residencia fiscal.

Debido a la naturaleza transfronteriza de la planificación fiscal agresiva, la elusión fiscal y la evasión fiscal, las autoridades de los Estados miembros intercambiarán automáticamente información sobre todas las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, independientemente de que se trate o no de entidades ficticias. Debido a esto, la propuesta prevé en las disposiciones finales la modificación de la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC).

- b) 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 (DAC)

Se trata de la octava modificación sustancial de la directiva DAC (DAC8). La justificación de esta nueva modificación se encuentra en los considerables riesgos de evasión fiscal y la grave amenaza a los avances logrados en los últimos años en materia de transparencia que supone la aparición de nuevos medios de pago e inversión alternativos, como son los criptoactivos y el dinero electrónico, Por ello, los principales objetivos que persigue la DAC8 son los siguientes<sup>60</sup>:

- Llevar a cabo una regulación en el ámbito del intercambio automático de información para los criptoactivos y el dinero electrónico. De esta forma, se lleva a cabo una modificación que tiene como objetivo conseguir una mayor transparencia en las transacciones con criptoactivos y dinero electrónico obteniendo las autoridades tributarias un mayor control.
- La regulación por parte de la DAC8 de nuevas materias no comprendidas en anteriores regulaciones. Por ejemplo, los acuerdos tributarios con particulares de grandes patrimonios.
- Llevar a cabo una modificación de disposiciones de anteriores directivas DAC. Por ejemplo, aquellas relacionadas con la comunicación de información sobre el número de identificación fiscal.

DAC8 establece un nuevo marco aplicable a los proveedores de servicios de criptoactivos relativo al suministro de información<sup>61</sup>. Para lograr esto, se base en los anteriores trabajos realizados por la OCDE con el apoyo de del G-20 como el Marco de Información sobre Criptoactivos y las modificaciones al Estándar Común de Información sobre cuentas financieras, el cual aplicable a las instituciones financieras. Además, amplía las obligaciones de registro de clientes y de información sobre transacciones de las personas

---

<sup>60</sup> Deloitte, “Aprobada la DAC8 que regula el nuevo marco de intercambio automático de información en la UE sobre criptoactivos y dinero electrónico y amplía el ámbito de aplicación del CRS y de la DAC en otras materias”, Deloitte Tax Alert (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/dac8-ue-criptoactivos-dinero-electrico.html>; última consulta 04/04/2024)

<sup>61</sup> *id*

y entidades que facilitan transacciones con criptoactivos (incluidos los intercambios y transferencias de criptoactivos relevantes) para o en nombre de un cliente. Sin embargo, en comparación con el Marco de información sobre Criptoactivos, DAC8 tiene un alcance extraterritorial, ya que se aplica tanto a los "*proveedores de servicios de criptoactivos*" autorizados en virtud del Reglamento (UE) 2023/1114 (Mercados de Criptoactivos - MiCA) como a los "*operadores de criptoactivos*" ubicados en jurisdicciones fuera de la UE que prestan servicios de criptoactivos en la UE.

Los datos nominativos que se intercambien sobre los clientes serán similares a los que se exigen en el marco OCDE<sup>62</sup> (por ejemplo, nombre, dirección, jurisdicción de residencia fiscal, número de identificación fiscal (NIF), información sobre las personas que ejercen el control, etc.). Estos datos también deben recopilarse de manera similar a los del CRS mediante la obtención, como parte del proceso de incorporación del cliente, de una auto certificación. Los Estados<sup>63</sup> miembros deberán intercambiar la información pertinente en los nueve meses siguientes al final del año natural al que se refieran los requisitos de información y deberán determinar los plazos locales de información aplicables a los Proveedores de Servicios de Criptoactivos Notificantes.

El DAC8<sup>64</sup> incorpora el concepto de dinero electrónico revisando las definiciones de "*institución de depósito*" y "*cuenta de depósito*". De este modo, las entidades que mantienen dinero electrónico, productos o monedas digitales de bancos centrales en beneficio de sus clientes entran en el ámbito de las instituciones financieras obligadas a comunicar información.

En consecuencia, las Instituciones Financieras recién clasificadas deberán recoger y revisar los formularios de autocertificación de sus clientes a partir de la fecha de entrada en vigor de los cambios. No obstante, las cuentas más pequeñas que representen productos de dinero electrónico específicos mantenidos en beneficio de un cliente quedarán excluidas de esta revisión y de los requisitos de información (en caso de que la

---

<sup>62</sup> OCDE, "Foro global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales: Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con Fines Fiscales", 2022.

<sup>63</sup> 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 (DAC).

<sup>64</sup> Deloitte, "Aprobada la DAC8 que regula el nuevo marco de intercambio automático de información en la UE sobre criptoactivos y dinero electrónico y amplía el ámbito de aplicación del CRS y de la DAC en otras materias", Deloitte Tax Alert (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/dac8-ue-criptoactivos-dinero-electrico.html>; última consulta 04/04/2024)

media móvil de 90 días al final del día del saldo o valor agregado de la cuenta durante cualquier período de 90 días consecutivos no supere los 10.000 USD en ningún día durante el período de información).

Esta Directiva incluye también disposiciones para adaptar el DAC6 a fin de garantizar que los Estados miembros concedan a los intermediarios el derecho a una exención de la obligación de presentar información sobre un acuerdo transfronterizo notificable cuando la obligación de notificación vulnere la prerrogativa del secreto profesional, en virtud de la legislación nacional de ese Estado miembro. En estos casos, cada país miembro deberá tomar las acciones requeridas para asegurar que cualquier intermediario que haya recibido una exención notifique de inmediato a su cliente sobre las obligaciones de información, si dicho cliente es también un intermediario, o, si no hay intermediario, al contribuyente correspondiente<sup>65</sup>.

La Directiva 2023/2226 del Consejo de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, fue publicada en el DOCE el pasado 24 de octubre de 2023, por lo que ya es una realidad. Los Estados miembros tienen hasta el 31 de diciembre de 2025 para su transposición en sus respectivas legislaciones nacionales<sup>66</sup>.

### **4.3 Perspectivas de futuro**

#### *4.3.1 Fiscalidad de Sociedades*

- a) Propuesta de Directiva COM (2023) 532 del Consejo, de 12 de septiembre de 2023 relativa a las empresas en Europa: Marco para el Impuesto sobre Sociedades (BEFIT)<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> 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 (DAC).

<sup>66</sup> Ministerio de Hacienda, “Documento sometido al trámite de consulta pública previa con fecha de 4 de marzo de 2024: Consulta pública previa sobre la transposición al Derecho Español de la directiva de (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 fiscalidad”

<sup>67</sup> Propuesta de Directiva COM (2023) 532 del Consejo, de 12 de septiembre de 2023 relativa a las empresas en Europa: Marco para el Impuesto sobre sociedades

El 12 de septiembre del año 2023, la Comisión presentó la Directiva del Consejo COM (2023)532 Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades, conocida como BEFIT<sup>68</sup>.

El objetivo de esta es desarrollar un marco fiscal común europeo que reduzca la complejidad que para las empresas supone hacer negocio en 27 Estados Miembros, cada uno de los cuales con su propia normativa fiscal. El marco propuesto debería ser una norma única en materia fiscal para los grupos de la UE que tienen una renta superior a 750 millones de euros. El marco normativo estará constituido por la obtención de una base imponible común y su asignación entre los Estados miembros a partir de una fórmula de reparto. En definitiva, la propuesta persigue reducir la carga normativa tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias.

Para equilibrar los objetivos de simplificar las normas fiscales, estimular el crecimiento y la inversión y, al mismo tiempo, garantizar unos ingresos fiscales justos y sostenibles, la opción elegida por la Comisión para esta iniciativa es “*híbrida*”. Esto es, las empresas de la UE no incluidas en los grupos más grandes de la Unión, así como las PYMES, quedan exentas del ámbito obligatorio de la iniciativa, si bien tendrán la opción de aplicar las normas BEFIT, siempre que preparen estados financieros consolidados.

La Directiva también incluye normas sobre los precios de transferencia en actividades como la distribución mediante un distribuidos de riesgo limitado y a aquellas de fabricación llevadas a cabo por un fabricante por contrato. Esto se debe a que empresas que se encuentran bajo la regulación de BEFIT, pueden llevar a cabo actividades y transacciones con empresas vinculadas fuera de la regulación de la Directiva<sup>69</sup>.

La propuesta contempla un período transitorio (entre el 2028 al 20235), durante el cual los resultados de las operaciones dentro del grupo BEFIT serán determinantes para entender cómo se asignará la base imponible (agregada) del BEFIT.

---

<sup>68</sup> Deloitte, “La Comisión Europea propone <<BEFIT>> como nueva base imponible del impuesto sobre sociedades a nivel de la UE”, Deloitte Tax Alert (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/befit-impuesto-sociedades-ue.html>; última consulta 04/04/2024)

<sup>69</sup> id

Durante este período se exigirá el cumplimiento de la normativa nacional y del principio de plena competencia, si bien los miembros del grupo BEFIT tendrán mayor seguridad fiscal si, como resultado de sus operaciones intra-grupo BEFIT, sus gastos o ingresos no se incrementan por encima del 10% respecto al promedio de los tres ejercicios fiscales anteriores (Artículo 45 de la Directiva). Este sistema pretende dar cierto grado de certeza y allanar el camino a la posible eliminación de la necesidad de fijar precios de transferencia dentro del grupo BEFIT de conformidad con el principio de plena competencia, en caso de que se acuerde una fórmula de reparto como forma permanente de asignar la base imponible BEFIT. De no adoptarse una revisión de esta fórmula de reparto antes del 30 de junio de 2035 se convertiría en permanente<sup>70</sup>.

La propuesta de Directiva establece también una serie de normas comunes para determinar la Base Imponible (BI) de entidades parte de un grupo que prepara cuentas consolidadas y que son sujetos del Impuesto sobre Sociedades en un Estado miembro. En líneas generales:

El Capítulo I define un ámbito híbrido, incluyendo en el ámbito de aplicación obligatorio a los grupos del Pilar II (aquellos que tienen ingresos conjuntos de, por lo menos, 750 millones de €), si bien se limita a aquellas entidades vinculadas en, al menos, el 75%. Para los grupos cuya matriz está en un tercer Estado, se aplicaría BEFIT si el subgrupo dentro de la UE obtiene al menos 50 millones de € en este territorio y ello implica al menos el 5% de su facturación total. Otras empresas pueden optar por aplicar el régimen BEFIT en virtud del derecho a participar voluntariamente en el apartado 7 del Capítulo I.

El Capítulo II establece las normas para calcular el resultado fiscal para cada entidad del grupo BEFIT, de acuerdo con los ajustes y las normas temporales y de cuantificación de ingresos netos y pérdidas de las secciones 2, 3 y 4<sup>71</sup>:

---

<sup>70</sup> Carcedo, J. “La UE y las nuevas propuestas sobre la tributación de las multinacionales”, PWC, 2023 (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-ue-y-las-nuevas-propuestas-sobre-la-tributacion-de-las-multinacionales/>; última consulta 06/04/2024)

<sup>71</sup> Propuesta de Directiva COM (2023) 532 del Consejo, de 12 de septiembre de 2023 relativa a las empresas en Europa: Marco para el Impuesto sobre sociedades

- Ajustes a incluir: Si se dedujeron, se añaden los activos financieros del Artículo 11, los costes de endeudamiento pagados a terceros en exceso de la regla de limitación de intereses (Artículo 13), ajustes y ganancias de capital recibidas de empresas de seguros de vida (artículo 14), multas, sanciones y pagos ilegales como sobornos (Artículo 16), e impuestos de sociedades pagados o el impuesto complementario en aplicación del Pilar 2 (Artículo 17).
- Ajustes a excluir: Se excluyen, en caso de que estuvieran incluidos en las cuentas financieras, los dividendos y ganancias o pérdidas de capital sobre acciones o participaciones significativas, los beneficios o pérdidas de los establecimientos permanentes, los ingresos sujetos a un régimen fiscal de tonelaje (Artículo 15), la desgravación por reinversión de ganancias sobre activos (Artículo 18), los costes de adquisición, construcción y mejora de bienes depreciables, y las subvenciones directamente vinculadas (Artículo 19).
- Conjunto común de normas de depreciación fiscal. Los activos fijos tangibles cuyo valor sea inferior a 5000 EUR se cargarán inmediatamente a gastos. Los demás activos siempre se deprecian linealmente a lo largo de la vida útil del activo. Para los bienes inmuebles, la duración se fija en 28 años, como regla general. Para los activos fijos intangibles, la duración corresponderá al período de protección legal, (Ej. derechos de propiedad intelectual), o en su defecto 5 años. El fondo de comercio también se deprecia si se adquiere y, por tanto, se presenta en las cuentas financieras.

En la sección 4, la propuesta aborda cuestiones temporales, por ejemplo, el cómputo de los contratos a largo plazo, la valoración de las existencias y los productos en curso con un método coherente de valoración, prohibición de computar las provisiones si no son obligatorias por Ley o no pueden estimarse de forma fiable y cautela para deducir las deudas como incobrables, nunca si el deudor es una empresa asociada.

La sección 5 trata cuestiones de entidades entrantes y salientes del grupo y de reestructuraciones.

El Capítulo III se refiere a la agregación de las BI de los miembros del grupo BEFIT, con las siguientes “*ventajas*”: compensación de pérdidas transfronteriza y facilidad en el cumplimiento de los precios de transferencia.

Quedan fuera del sistema de agregación los resultados de las actividades extractivas y de la navegación internacional, también se da la opción a los Estados a aplicar ajustes adicionales, como deducciones e incentivos fiscales, siempre que se respeten las normas del Pilar II. La propuesta incluye la solución transitoria que tiene como ventaja utilizar información más reciente del informe país por País (CbCR) y que se vaya recopilando información para facilitar el diseño de una fórmula de reparto más permanente.

En el Capítulo IV se crea un sistema de semáforo, para las entidades que quedan fuera del grupo BEFIT (por estar fuera de la UE o estar participadas en menos de un 75%), que persigue facilitar y simplificar el cumplimiento. El sistema parte de hacer un semáforo en función del riesgo fiscal, y si la operación se considera “*verde*”, no habría riesgo, lo que puede ser en caso de distribuidores de bajo riesgo y fabricantes por contrato (Artículo 50), que determinan sus retribuciones de plena competencia con un método unilateral (por ejemplo, el margen neto operativo), y no poseen derechos de propiedad intelectual. La conclusión es que las Administraciones Tributarias no dedicarían esfuerzos a revisar dichas operaciones si determinan sus márgenes de acuerdo con “*benchmarks*” públicos elaborados en la UE sobre los márgenes de mercado que obtienen distribuidores y fabricantes independientes en la UE.

En el Capítulo V se desarrolla la administración simplificada común, con un sistema de ventanilla única, en el que la matriz del grupo presenta una única declaración para todo el grupo BEFIT a su Administración tributaria de declaración, la cual se encarga de enviar la información a las demás Administraciones interesadas.

Además, cada entidad del grupo BEFIT manda su declaración individual a la Administración tributaria de su EM para que se le puedan aplicar sus ajustes locales.

Se crea la figura del equipo BEFIT (“equipo de supervisión técnica”), compuesto por representantes de las Administraciones de los Estados miembros los que opera el grupo, que intercambiará información y se coordinará para dar certeza jurídica o resolver los problemas, a través de una herramienta colaborativa.



De las Disposiciones finales (artículos 73 y siguientes) es interesante el carácter transitorio que tiene la propuesta. La transposición está prevista, en principio, para el 1 de enero de 2028 y su aplicación a partir del 1 de julio de dicho año. En los años siguientes, los Estados miembros deberán ir informando a la Comisión para que esta proceda a evaluar el impacto de la norma de asignación transitoria. Transcurridos 5 años, la Comisión informará al Parlamento Europeo y al Consejo y, en su caso, incluirá en el informe una propuesta para modificar la Directiva hacia una fórmula de reparto.

Por último, hay que señalar que, dentro del paquete BEFIT, se incluyen otras dos propuestas. Una sobre precios de transferencia (COM(2023)/529 final) referida al principio de plena competencia utilizado para valorar las operaciones entre entidades vinculadas y una segunda (COM(2023)/528 final) para las pequeñas y medianas empresas que crecen y comienzan a realizar operaciones transfronterizas.

- b) Propuesta sobre precios de transferencia (COM(2023)/529 final del Consejo, de 12 de septiembre de 2023 referida al principio de plena competencia utilizado para valorar las operaciones entre entidades vinculadas

La propuesta parte del estándar internacional desarrollado por la OCDE para la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas según el principio de plena competencia contenido en el Artículo 9 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) y desarrollado en las Directrices de Plena Competencia de la OCDE<sup>72</sup> (TPG).

Dado que el Artículo 9 de los CDI se entiende como no vinculante, los Estados en general han regulado el principio de plena competencia a nivel interno. Debido a esto, la Comisión pretende llevar a cabo una armonización de las normas elaboradas por los estados para conseguir la aplicación uniforme del principio de competencia en la UE y así evitar traslación de beneficios, mayores costes de cumplimiento, doble imposición y mayor litigiosidad.

---

<sup>72</sup> Deloitte, “La Comisión Europea propone una Directiva sobre Precios de Transferencia”, Deloitte Transfer Pricing Alert (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/comision-europea-propone-una-directiva-sobre-precios-de-transferencia.html>; última consulta 06/4/2024)

Dentro de la exposición de motivos (“Otros elementos”), la propuesta destaca las siguientes tres partes<sup>73</sup>:

- El principio de plena competencia entre empresas asociadas (ALP). La Directiva da a entender que debe existir una definición común de empresa asociada en la UE. El texto incluye referencias al ajuste primario (que realiza la Administración si la transacción no se ha valorado de conformidad con el principio de plena competencia) el ajuste correspondiente (Artículo 7, por parte de la otra Administración, para eliminar la doble imposición) y ajustes compensatorios, Artículo 8, que hace el propio contribuyente si considera que el precio cargado no es de plena competencia.
  
- Elementos comunes fundamentales. Destacamos los siguientes:
  - La definición precisa de la operación como punto de partida crítico en un análisis de precios de transferencia. Si bien los contratos escritos son lo primero a revisar, la conducta de las partes debe prevalecer, en caso de inconsistencia.
  
  - Los métodos principales para la determinación de los precios de transferencia. Se señalan una serie de métodos para realizar la determinación de los precios de transferencia (método del precio libre comparable, método del precio de reventa...). Se establece que cuando se cumplan las condiciones del artículo 9.2 y se aplique una técnica de valoración económica para identificar el precio de plena competencia, habrá que atender a las recomendaciones del informe de técnicas de valoración del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de 2017.
  
  - Elección del método más apropiado en virtud del artículo 10 de la directiva atendiendo a las ventajas e inconvenientes de los métodos.
  
  - Para la aplicación del principio de plena competencia hay que llevar a cabo un análisis de comparabilidad.

---

<sup>73</sup> Propuesta de Directiva COM (2023)/529 final del Consejo, de 12 de septiembre de 2023 sobre precios de transferencia

- Futuras normas comunes. La propuesta establece que, para garantizar una aplicación común del principio de plena competencia, la última versión de las Directrices de la OCDE será vinculante. Dado que estas Directrices son modificadas periódicamente, se propone aplicar las nuevas directrices a través del procedimiento del artículo 218.9 TFUE.

Por último, para incrementar la seguridad jurídica, se propone establecer normas vinculantes comunes adicionales en el ámbito de los precios de transferencia mediante actos de ejecución de la Comisión, que permitan a los contribuyentes tener una visión clara de lo que las autoridades tributarias de la Unión considerarían aceptable para transacciones específicas y también proporcionarán puertos seguros que reducirán los costes de cumplimiento y la cantidad de disputas.

- a) Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de una tributación de las casas centrales de las microempresas y empresas pequeñas y medianas, así como la modificación de la directiva de cooperación administrativa.

El sistema de tributación empresarial en la UE se considera muy complejo para las empresas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas (PYMEs) que dedican aproximadamente el 2,5% de su facturación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Mediante esta propuesta se busca de nuevo la simplificación de la carga tributaria a las PYMEs que quieren operar en otros Estados miembros a través de Establecimientos Permanentes (EP), para que puedan continuar aplicando la normativa fiscal de su Estado de origen<sup>74</sup>.

El ámbito de la propuesta se limita al cálculo de la base imponible en determinadas circunstancias, que se hará de acuerdo con las reglas del Estado miembro de la casa central, lo que supone el reconocimiento y aceptación de la normativa tributaria existente en los demás Estados miembros sobre PYMEs con establecimientos permanentes. Asimismo, se aplicará el tipo impositivo del Estado miembro del establecimiento permanente. De forma que, la empresa solo se relaciona con su Estado miembro de residencia que repartirá los impuestos que les correspondan a los Estados miembros en

---

<sup>74</sup> Propuesta de Directiva COM (2023)/528 final del Consejo, de 12 de septiembre de 2023, por la que se establece un sistema de imposición en la sede destinado a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas, y por la que se modifica la directiva 2011/16/UE.

los que opere mediante establecimiento permanente.

El Capítulo I de la propuesta, “Disposiciones generales”, incluye la materia imponible, el ámbito de aplicación y definiciones. La Directiva prevé un enfoque simplificado de tributación de PYMEs que realizan operaciones transfronterizas en la UE a través de establecimientos permanentes.

En el Capítulo II, se establece que las PYMEs incluidas en el ámbito tendrán la opción de calcular los resultados imponibles de sus EPs basándose únicamente en las normas tributarias del Estado miembro de su sede, mientras que los tipos impositivos aplicables seguirán siendo los del Estados miembros donde están situados los EPs. La opción tendrá una duración de cinco años (Artículo 7), salvo que en ese periodo la sede cambie de residencia o el volumen de negocios conjunto de los EP supere en tres veces el volumen de negocios de la casa central, en cuyo caso dejarán de aplicarse las normas relativas a la imposición en la sede (Artículo 8).

Al final de cada período de cinco años, las SME tendrán derecho a renovar la opción por otros cinco años, siempre que sigan cumpliendo los requisitos de elegibilidad. Sin embargo, la opción y su renovación están limitadas por una serie de normas antiabuso, por ejemplo, que la facturación de los EP exceda del doble de la facturación de la Casa Central, o que la entidad establezca filiales dentro o fuera de la UE (Artículo 10).

Las declaraciones tributarias se harán con la Administración tributaria de la Casa Central, que incluirá la deuda tributaria de la SME en función de su resultado imponible y en función del resultado de cada uno de sus EP, computado en aplicación del tipo de gravamen de cada Estado miembro en el que estén los EP (Artículo 11).

Si los EP no están obligados a presentar cuentas financieras separadas, la declaración deberá contener información de elementos del balance y de los resultados del mismo. La Administración tributaria de la Casa Central tramita las declaraciones y da traslado de las mismas a las Administraciones tributarias de los Estados miembros donde están situados los EP, que deben reaccionar en un plazo de 2 meses, transcurrido el cual se entenderán aceptadas. Esto no impediría posteriores inspecciones, pudiendo solicitar que sean conjuntas.

Por último, el Capítulo III contiene disposiciones finales relativas a los actos delegados de la Comisión, seguimiento por ésta, protección de datos, transposición y entrada en vigor, entre otros.

#### *4.3.2 Equidad, la transparencia fiscal y la lucha contra la elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa.*

##### a) DAC 9. Intercambio de información a los efectos del Pilar 2.

Las consecuencias que tiene para la UE de los trabajos de la OCDE sobre el intercambio de información de las reglas GloBE revisten especial importancia si se tiene en cuenta que la UE ha adoptado la Directiva 2022/2523<sup>75</sup> sobre el Pilar 2. Las obligaciones de información previstas en la citada Directiva harán necesaria una nueva revisión de la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC), que se convertiría en la DAC9.

En particular, el artículo 44 de la Directiva 2022/2523 establece las obligaciones de presentación para las entidades constitutivas incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva de su "*declaración de información fiscal complementaria*" en el Estado miembro en el que estén situadas. Esto es bastante gravoso, ya que cada entidad estaría obligada a presentar informes muy amplios que incluirían también información de alto nivel del grupo de empresas multinacionales al que pertenecen, información a la que normalmente pueden no tener acceso.

Por esta razón, el mismo artículo ya aborda la situación, previendo una excepción a esta presentación local en la medida en que la entidad matriz última (UPE) presente esta declaración en nombre de todo el grupo.

La única condición es que existan acuerdos de intercambio de información entre las jurisdicciones implicadas (es decir, la jurisdicción de la UPE y las de las demás entidades constitutivas del grupo en el ámbito de aplicación).

---

<sup>75</sup> Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 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.

Estos acuerdos permiten que la declaración se realice una sola vez para todo el grupo de empresas multinacionales y que las entidades constitutivas queden exentas de presentar sus propias declaraciones. Se espera que la declaración general de la UPE para todo el grupo sea en gran medida la principal herramienta utilizada por las empresas multinacionales para la declaración de la información del segundo pilar. Además, el apartado 5 del mismo artículo ya prevé un "*modelo normalizado*" para la presentación de informes a nivel de grupo y prescribe en términos generales los elementos de datos que deben recogerse.

b) Nuevo mandato del Grupo del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial

El 8 de noviembre de 2022, los ministros de finanzas de la UE revisaron el mandato del Grupo del Código, para reforzar las normas de selección y ampliar el alcance de examinar medidas y prácticas fiscales que pudieran ser perjudiciales para las bases imponibles de otros Estados miembros de la UE<sup>76</sup>. En particular, como principal novedad, el nuevo mandato contempla la posibilidad de evaluar regímenes fiscales de “carácter general” y, no únicamente regímenes sectoriales como ocurría anteriormente.

Por otra parte, en los últimos tiempos, los trabajos del Grupo están centrados en el refuerzo del proceso de la Lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas, para incorporar la titularidad de beneficiario efectivo como cuarto criterio de transparencia fiscal, el examen de las jurisdicciones con regímenes fiscales perniciosos que cuentan con regímenes de exención de las rentas de fuente extranjera (Criterio 2.1) y, la aplicación del intercambio automático de información según la norma común de información (CRS) de la OCDE (Criterio 1.1) y el intercambio de información previa solicitud (Criterio 1.2).

---

<sup>76</sup> Consejo Europeo, “Grupo <<Código de conducta>> (Fiscalidad de las empresas)” (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>; última consulta 06/04/2024)

### *4.3.3 Fiscalidad Personas Físicas.*

#### a) Posibles iniciativas sobre el teletrabajo y trabajadores transfronterizos

Tradicionalmente se han contemplado reglas para los trabajadores fronterizos, entendiéndose por tales a aquellos que residen en un Estado que resulta fronterizo con otro Estado, al que cruzan todos los días laborables para ir a trabajar y vuelven a su Estado de residencia tras la jornada laboral. Sin embargo, la globalización, una mayor integración del mercado interior y la digitalización han dado lugar a un gran aumento de las oportunidades para trabajar y residir en diferentes Estados miembros durante los últimos años. Ya antes de la crisis del COVID-19, estaba generalizado el uso del teletrabajo, pero la pandemia aceleró claramente este proceso. Es difícil predecir hasta qué punto seguirá aumentando el teletrabajo transfronterizo. Sin embargo, parece haber un amplio consenso en que el teletrabajo llegó para quedarse y no volverá a los niveles vistos durante la época anterior al Covid-19. Estas nuevas formas de trabajo representan desafíos desde un punto de vista de seguridad social y también desde una perspectiva fiscal. Por otra parte, la intensidad del trabajo a distancia puede variar según los sectores y las regiones y, los empresarios pueden ser reacios a facilitar esta modalidad de trabajo por diversas razones, entre ellas las incertidumbres legales y fiscales. La creciente movilidad global no se limita, sin embargo, a los empleados. Otras personas, incluidos los grandes patrimonios, también pueden aprovechar las crecientes oportunidades de trasladarse al extranjero.

Esta nueva movilidad global plantea una serie de cuestiones fiscales, algunas de las cuales pueden ser más importantes para unos países que para otros. Aunque puede haber maneras diferentes de desglosar el tema, cabe agrupar las cuestiones fiscales en las siguientes problemáticas: a) Impuesto de Sociedades y las circunstancias en las que la presencia de una persona en otro Estado pueda dar lugar a una presencia imponible, b) Impuesto sobre la renta de las personas físicas y la fiscalidad de los rendimientos del trabajo, incluidas las cuestiones relacionadas con el cumplimiento y la administración fiscal, c) Regímenes especiales (impatriados) en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y, d) Movilidad global y su impacto en la fiscalidad de las personas físicas de alto patrimonio.

La OCDE ya ha anunciado la puesta en marcha de trabajos sobre movilidad global. Sin embargo, este debate tiene una dimensión específica de la UE, dado que la libre circulación de trabajadores en toda la Unión está consagrada en el artículo 45 del TFUE. Por lo que es importante que se debatan e identificar soluciones comunes que protejan la libre circulación de trabajadores y, al mismo, tiempo permitan nuevas formas de trabajar. El respeto de las libertades del Tratado es igualmente importante en el ámbito de los trabajadores migrantes y transfronterizos, en el que el TJUE ya ha dictado varias sentencias sobre la fiscalidad de las personas que obtienen ingresos en Estados miembros distintos de aquel en el que residen. Por lo que examinar las repercusiones fiscales del teletrabajo transfronterizo es importante para el mercado único, en particular, para determinadas regiones fronterizas como el Benelux.

Estas cuestiones están recibiendo también mucha atención en una variedad de foros diferentes, como son el Parlamento Europeo o el Comité Económico Social Europeo, que subraya lo importante que es que los sistemas tributarios se actualicen aún más para responder a las necesidades del entorno laboral actual y plantea formular recomendaciones. para ese propósito. Desde el año 2021, el Consejo y la Comisión Europea han debatido informalmente estas cuestiones en distintos Grupos de trabajo, por lo que parece previsible que, en un futuro próximo, se planteen nuevas propuestas para buscar soluciones comunes en este ámbito.

#### *4.3.4 Otras iniciativas en materia tributaria*

##### a) Mayoría cualificada: Toma de decisiones sobre la política fiscal de la UE

Como se ha señalado al inicio de este trabajo, actualmente la legislación fiscal de la UE se adopta mediante un procedimiento legislativo especial<sup>77</sup>, en el que el Consejo de la Unión Europea o Consejo es, en la práctica, el único legislador. El Parlamento Europeo es consultado y puede aprobar o rechazar una propuesta o proponer enmiendas a la misma, pero esto no es vinculante, ya que el Consejo no está jurídicamente obligado a tener en cuenta el dictamen del Parlamento<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> Unión Europea, “Procedimiento legislativo especial”, EUR-Lex (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/special-legislative-procedure.html>; última consulta 04/04/2024)

<sup>78</sup> Parlamento Europeo. El poder legislativo. (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/es/powers-and-procedures/legislative-powers>; última consulta 04/04/2024)



El Consejo únicamente está obligado a recibir el informe del Parlamento antes de proceder a la adopción de la propuesta.

El 15 de enero de 2019, la Comisión Europea presentó una Comunicación<sup>79</sup> en la que plantea cómo pasar gradualmente de la votación por unanimidad al procedimiento legislativo ordinario, dando al Parlamento Europeo y al Consejo la misma voz en la adopción de las leyes y actuando ambos como colegisladores. La Comunicación cuestiona la exclusión del Parlamento Europeo directamente elegido de la toma de decisiones en un ámbito político tan importante como la fiscalidad como algo contrario a los objetivos democráticos de la Unión Europea.

La Comisión considera necesaria la reforma del proceso de toma de decisiones en el ámbito de la política fiscal de la UE, que actualmente requiere la unanimidad de los Estados miembros. Destaca que el procedimiento legislativo ordinario, ya se utiliza la mayor parte de los procedimientos legislativos y, el paso a la votación por mayoría cualificada, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, corregiría el déficit democrático y permitiría al Parlamento Europeo contribuir plenamente a configurar la política fiscal de la UE<sup>80</sup>. Además, el paso a la votación por mayoría cualificada agilizaría el proceso de toma de decisiones sobre propuestas fiscales y lo haría más adecuado para abordar con eficacia los problemas que vayan surgiendo, lo que redundaría en una mayor cooperación entre los Estados miembros y, por ende, en una mejor toma de decisiones a escala de la UE.

La Comunicación publicada en enero 2019 sugiere una hoja de ruta para una transición progresiva y selectiva a la votación por mayoría cualificada (VMC) en el marco del procedimiento legislativo ordinario en determinados ámbitos de la política fiscal compartida de la UE, como ya ocurre en la mayoría de los demás ámbitos políticos de la UE. Esta posibilidad está prevista en los Tratados de la UE y, pues ya existe una vía en los tratados actuales a través de las llamadas cláusulas pasarela<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> Comunicación COM 2019/8 final de la Comisión europea al parlamento europeo, al consejo europeo y al consejo, de 15 de enero de 2019. Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE

<sup>80</sup> Unión Europea, “Déficit democrático”, EUR-Lex (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/democratic-deficit.html>; última consulta 06/04/2024)

<sup>81</sup> Unión Europea, “Cláusulas pasarela”, EUR-Lex (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/passerselle-clauses.html>; última consulta 04/04/2024)

Estas cláusulas permiten a los países cambiar las normas de votación (por unanimidad) y, por ello, la Comisión no propone ningún cambio en las competencias de la UE en el ámbito de la fiscalidad.

La Comisión plantea la posibilidad de una progresión gradual en cuatro etapas hacia una toma de decisiones basada en la votación por mayoría cualificada<sup>82</sup>:

- Etapa 1. En esta fase se prevé el acuerdo de decisiones mediante mayoría cualificada para las medidas que sean fundamentales en la lucha contra el fraude, la elusión y la evasión fiscal y que permitan a las empresas la satisfacción de sus obligaciones fiscales. Ante todo, estas medidas no pueden generar repercusiones en derechos, bases o tipos impositivos de los estados de la UE. Por ejemplo, la armonización de las obligaciones de información. Estas medidas suelen ser bien acogidas por todos los Estados miembros, pero son propensas a ser bloqueadas por razones ajenas a los asuntos en cuestión.
- Etapa 2. Se introduce la mayoría cualificada para lograr impulsar medidas fiscales que están orientadas a la obtención de objetivos políticos. Por ejemplo, la lucha contra el cambio climático.
- Etapa 3. El uso del voto por mayoría cualificada en la fase tres contribuiría a modernizar normas de la UE ya armonizadas, como las relativas al IVA y a los impuestos especiales. Una toma de decisiones más rápida en estos ámbitos permitiría a los Estados miembros mantenerse al día de los últimos avances tecnológicos y cambios del mercado, en beneficio tanto de los países de la UE como de las empresas.
- Etapa 4. Consiste en la aplicación de la votación por mayoría cualificada en la fiscalidad para la consecución de una mayor justicia fiscal y competitividad europea. Esta etapa es de gran utilidad para proyectos fiscales como BICCIS.

---

<sup>82</sup> Comunicación COM 2019/8 final de la Comisión europea al parlamento europeo, al consejo europeo y al consejo, de 15 de enero de 2019. Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE

En el contexto de los actuales debates sobre la nueva ampliación de la UE, numerosos dirigentes de la UE ya han advertido de que una Unión con más de 30 miembros será aún más difícil de gobernar. Por lo que cobra más fuerza los debates sobre la supresión del requisito de unanimidad (que frena las decisiones sobre política exterior y fiscal) para evitar futuros bloqueos y la futura presentación de iniciativas en este sentido.

## 5. CONCLUSIONES

El objetivo fundamental perseguido con la realización del presente trabajo es el de presentar, en líneas generales, los trabajos en curso en materia de Fiscalidad Directa en la UE (propuestas FASTER, UNSHELL, BEFIT...) que han sido explicadas en los apartados precedentes. Por otra parte, en cuanto a las perspectivas futuras de trabajo existen, como en todos los ámbitos, incertidumbres importantes. Estos trabajos, estos se verán muy influenciados por determinados elementos como son las prioridades de la nueva Comisión que surja tras las elecciones europeas del 2024, los avances a nivel global para completar e implementar los Pilares 1 y 2, los resultados de los trabajos para acordar una Convención fiscal en Naciones Unidas o los progresos en materia de ampliación de la UE. Existen sin embargo una serie tendencias claras que orientaran las futuras iniciativas de la Comisión y los sistemas fiscales de los Estado miembros. Entre ellas cabe destacar las siguientes:

- Simplificación de los impuestos sobre sociedades y consolidación BEPS. La aplicación de un impuesto mínimo mundial (Pilar 2) puede significar que algunos países tengan normas nacionales que se solapan, que abordan riesgos esencialmente similares, y que podrían racionalizarse y consolidarse como parte de una estrategia de lucha contra el fraude. El cálculo del tipo impositivo efectivo incluido en el diseño de GloBE tiene implicaciones para el diseño del sistema fiscal de cada país, independientemente de si adoptan o no el impuesto mínimo mundial. El impuesto mínimo mundial también tiene implicaciones para la estructuración de los incentivos y los gastos fiscales, ya que el cálculo del tipo impositivo efectivo está integrado en la estructura de los incentivos y los gastos fiscales.

- **Transparencia fiscal:** En los últimos 10 años se ha trabajado y se ha avanzado de forma muy importante en el ámbito de la transparencia y la reducción de la evasión fiscal. No obstante, lo anterior, la reciente preocupación por la debilidad de la inversión y el crecimiento ha llevado a los países a continuar tomando medidas para reducir la evasión fiscal y la pérdida de ingresos fiscales. Así se explican el interés por mejorar la transparencia en relación con los titulares de los beneficiarios efectivos de las sociedades, “*trusts*”, o los bienes inmuebles.
- **Adaptación de los sistemas fiscales a la movilidad global de los trabajadores.** El impacto de la movilidad global es generalizado y afecta a ámbitos como la fiscalidad, la seguridad social, las pensiones, la asistencia sanitaria, la legislación laboral y la migración. Con respecto a la fiscalidad, la movilidad global tiene el potencial de afectar a una parte significativa de los ingresos de los gobiernos, dado que los impuestos sobre la renta de las personas físicas y las cotizaciones a la seguridad social representan gran parte de los ingresos fiscales de los países de la OCDE. Además, la creciente movilidad global no se limita a los empleados. Otras personas, incluidos los grandes patrimonios, también pueden aprovechar las crecientes oportunidades de trasladarse al extranjero.
- **Inequidad.** Los datos recientes apuntan a unas desigualdades elevadas y crecientes. Los sistemas fiscales pueden desempeñar un papel importante (junto con una serie de otras políticas) a la hora de abordar las desigualdades, y cada vez son más los llamamientos a la acción en materia de fiscalidad y desigualdad a nivel mundial, tanto dentro de los países como entre ellos. En particular, existe un mayor interés en gravar la riqueza, los bienes inmuebles o a los multimillonarios.
- **Las dificultades que supone la unanimidad para adoptar acuerdos en materia tributaria, especialmente, en el contexto de los actuales debates sobre la nueva ampliación de la UE, incentivarán explorar las posibilidades de adoptar normativa tributaria mediante mayoría cualificada o cooperaciones reforzadas.**

## 6. BIBLIOGRAFÍA

### LEGISLACION

Comunicación COM 2020/312 final de la Comisión al Parlamento y al Consejo, de 15 de julio de 2020. Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación

Comunicación COM 2019/8 final de la Comisión europea al parlamento europeo, al consejo europeo y al consejo, de 15 de enero de 2019. Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE

Decisión (UE) 2013/52 del Consejo, de 22 de enero de 2013, por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras

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 (DAC).

Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 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.

Informe -A9-0011/2022 del Parlamento Europeo, de 1 de febrero de 2022 sobre un marco europeo para la retención fiscal en origen

INFORME -A8-0038/2019 del Parlamento Europeo, de 28 de enero de 2019 sobre la aplicación de las disposiciones del tratado relativas a la cooperación reforzada

INFORME -A8-0051/2018 del Parlamento Europeo, de 1 de marzo de 2018 sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCSIS)

Propuesta de Directiva COM (2023)/532 del Consejo, de 12 de septiembre de 2023 relativa a las empresas en Europa: Marco para el Impuesto sobre sociedades

Propuesta de Directiva COM (2023)/529 final del Consejo, de 12 de septiembre de 2023 sobre precios de transferencia

Propuesta de Directiva COM (2023)/528 final del Consejo, de 12 de septiembre de 2023, por la que se establece un sistema de imposición en la sede destinado a las microempresas y a las pequeñas y medianas empresas, y por la que se modifica la directiva 2011/16/UE.

Propuesta de Directiva COM (2023)/324 final del Consejo, de 19 de junio de 2023 relativa a una mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso.

Propuesta de Directiva COM (2021)/565 final del Consejo, de 22 de diciembre de 2021, 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

Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, relativa a un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (DOUE 15 de noviembre de 2022)

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007 (DOUE 30 de marzo de 2010)

Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 (DOUE 30 de marzo de 2010))

## OBRAS DOCTRINALES

Cordón Ezquerro, T., Manual de fiscalidad internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Vol. 1, 3ª Ed., Madrid, 2007

Fuster Gómez, M, Avances en la interpretación de la 'pertinencia previsible' en el intercambio de información tras los pronunciamientos del TJUE y la DAC 7, 2021, pp. 147-172

J. Ruiz-Huerta, A. Agúndez, C. Garcimartin, J. López y J. Rodríguez, Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea, Fundación Alternativas, 2011

Lovdahl Gormsen, L., European State Aid and Tax Rulings, Edward Elgar Publishing Limited The Lypiatt, Cheltenham, United Kingdom, 2019.

Pérez Royo, F. P. R., García Berro, F. G. B., Pérez Royo, I. P. R., Escribano, F. E., Cubero Truyo, A. C. T., & Carrasco González, F. C. G., “Curso de Derecho Tributario: Parte Especial”, 2020, 14ª Edición. Tecnos, Madrid, pp. 518-523

Segovia, A., “BEPS Una Política Proteccionista En Favor Del Erario”, Universidad de Guanajato. 2018. Año 7, núm 14, pp.121.

## RECURSOS DE INTERNET

Administración Gobierno de España, “Fiscalidad de las Sociedades matrices y sus filiales”, 2024 (disponible en [https://administracion.gob.es/pag\\_Home/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/empresas/impuestos/sociedades/matrices-filiales.html](https://administracion.gob.es/pag_Home/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/empresas/impuestos/sociedades/matrices-filiales.html); última consulta 05/04/2024)

Angerer, J., “La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades”, Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/la-imposicion-directa-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades>; última consulta 05/04/2024)

Angerer, J., “La política fiscal general”, Parlamento Europeo, 2023 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/92/la-politica-fiscal-general>; última consulta 05/04/2023)

Agencia Tributaria, “¿Qué impuestos hay?” (disponible en [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores\\_VT3\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html); última consulta 05/04/2023)

BitopusCISS, “La OCDE presenta el paquete definitivo de medidas para llevar a cabo una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria, para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales (04-10-15)”, LA LEY (disponible en [zdNdctwW5TEpk31RFdWCreg6Xi\\_YidJbiRYRstA3dgpXt7L0RJZXWR486oJdUtVJ8KidTx1A9egNsAimHd7Ag49zY1BKKeAJ7](https://www.la-ley.com/actualidad/la-ocde-presenta-el-paquete-definitivo-de-medidas-para-llevar-a-cabo-una-reforma-integral-coherente-y-coordinada-de-la-normativa-tributaria-para-frenar-la-elusion-fiscal-por-parte-de-empresas-multinacionales-04-10-15); última consulta 06/04/2024)

Brunsdén, J., “LuxLeaks: Luxembourg’s response to an international tax scandal”. Financial Times, 23 de junio de 2017 (disponible en <https://www.ft.com/content/de228b90-3632-11e7-99bd-13beb0903fa3>; última consulta 05/04/2024)

Calvo, D., Paraja, M. y Barbeito, P. “Propuesta de Directiva sobre procedimientos más rápidos y seguros para la exacción y devolución de retenciones en la fuente sobre dividendos e intereses”, Gómez-Acebo y Pombo, 2023.

Carballido, C, “España aprueba la normativa sobre asimetrías híbridas”, PWC, 2021 (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/espana-aprueba-la-normativa-sobre-asimetrias-hibridas/>; última consulta 06/04/2024)

Carcedo, J. “La UE y las nuevas propuestas sobre la tributación de las multinacionales”, PWC, 2023 (disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-ue-y-las-nuevas-propuestas-sobre-la-tributacion-de-las-multinacionales/>; última consulta 06/04/2024)

Cesar, J. y Marín, C., “Pilar II: Comienza la cuenta atrás”, KPMG, 2022 (disponible <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/01/pillar-ii-tributacion-minima-grupos-multinacionales/>; última consulta 06/04/2024)

Comisión Europea, “Planificar y proponer legislación” (disponible en [https://commission.europa.eu/law/law-making-process/planning-and-proposing-law\\_es](https://commission.europa.eu/law/law-making-process/planning-and-proposing-law_es); última consulta 05/04/2024)

Consejo Europeo, “Conclusiones y resoluciones del Consejo”, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/conclusions-resolutions/>; última consulta 05/04/2023)

Consejo Europeo, “Criterios para elaborar la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales”, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/criteria/>; última consulta 04/04/2024)

Consejo Europeo, “Grupo <<Código de Conducta>> (Fiscalidad de las empresas)”, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>; última consulta 04/04/2024)

Consejo Europeo, “Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales”, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>; última consulta 05/04/2024)

Deloitte, “Aprobada la DAC8 que regula el nuevo marco de intercambio automático de información en la UE sobre criptoactivos y dinero electrónico y amplía el ámbito de aplicación del CRS y de la DAC en otras materias”, Deloitte Tax Alert (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/dac8-ue-criptoactivos-dinero-electrico.html>; última consulta 04/04/2024)

Deloitte, “La Comisión Europea propone <<BEFIT>> como nueva base imponible del impuesto sobre sociedades a nivel de la UE”, Deloitte Tax Alert (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/befit-impuesto-sociedades-ue.html>; última consulta 04/04/2024)

Deloitte, “La Comisión Europea propone una Directiva sobre Precios de Transferencia”, Deloitte Transfer Pricing Alert (disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/comision-europea-propone-una-directiva-sobre-precios-de-transferencia.html>; última consulta 06/4/2024)

Esteban, A., “Propuesta “Faster”: un procedimiento común en Europa para las retenciones en la fuente, LegalToday”, 2023 (disponible en <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-fiscalidad-internacional/propuesta-faster-un-procedimiento-comun-en-europa-para-las-retenciones-en-la-fuente-2023-01-26/>; última consulta 06/04/2024)

Ferrie, D. y Artamendi-Erro, N., “Tributación preparada para el futuro: La Comisión propone un nuevo y ambicioso programa para la tributación de las empresas”, Comisión Europea, 18 de mayo de 2021 (disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip\\_21\\_2430](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_21_2430); última consulta 06/04/2024)

Ferrie, D. y Artamendi-Erro, N., “Una fiscalidad justa y sencilla: la Comisión propone un nuevo paquete de medidas que contribuirá a la recuperación y al crecimiento de Europa”, Comisión Europea, 15 de julio de 2020 (disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip\\_20\\_1334](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_20_1334); última consulta 05/04/2024)

Ferrie, D. y Dalboni, F. “Fiscalidad Equitativa: La Comisión propone poner fin al uso indebido de entidades fantasma a efectos fiscales en la UE”, Comisión Europea, 22 de diciembre de 2021 (disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_21\\_7027](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_21_7027); última consulta 05/04/2024)

Ferrie, D. y Massrali, N., “Preguntas frecuentes: Medidas restrictivas (sanciones)”, Comisión Europea, 26 de

febrero de 2022 (disponible [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda\\_22\\_1401](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_22_1401); última consulta 05/04/2024)

Parlamento Europeo. “El poder legislativo”. (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/es/powers-and-procedures/legislative-powers>; última consulta 04/04/2024)

LA LEY, “Tributación preparada para el futuro: La Comisión propone un nuevo y ambicioso programa para la tributación de las empresas”, Diarioley, 19 de mayo de 2021 (disponible en <https://diariolaley.laleynext.es/dll/2021/05/20/tributacion-preparada-para-el-futuro-la-comision-propone-un-nuevo-y-ambicioso-programa-para-la-tributacion-de-las-empresas>; última consulta 05/04/2024)

Legget, T., Daubenberger, M. y Schroem, O., “Qué son los esquemas cum-cum y cum-ex que usan algunos accionistas para no pagar miles de millones en impuestos”, BBC News, 22 de octubre de 2021 (disponible en <https://www.bbc.com/mundo/noticias-59002584>; última consulta 06/04/2024)

Martínez, S., “Bruselas legisla para instaurar un impuesto de sociedades del 15% en la UE”, activos, 22 de diciembre de 2021 (disponible en <https://www.epe.es/es/activos/20211222/bruselas-legisla-instaurar-impuesto-sociedades-13018410>; última consulta 06/04/2024)

Mauldin, W. & Saunders, L., “The “Panama Papers” Scandal- At a glance”, The Wall Street Journal, 5 de abril de 2016 (disponible en <https://www.wsj.com/articles/BL-263B-7297>; última consulta 05/04/2024)

Ministerio de Hacienda, “Documento sometido al trámite de consulta pública previa con fecha de 4 de marzo de 2024: Consulta pública previa sobre la transposición al Derecho Español de la directiva de (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 fiscalidad”

OCDE, “Foro global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales: Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con Fines Fiscales”, 2022.

OCDE, “Proyecto de la OCDE y del G20 Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Proyecto BEPS-Nota explicativa”, Informe finales 2015.

OCDE, “Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20: Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”, octubre 2021

Parlamento Europeo, “Mitigación más rápida y más segura de las retenciones en origen practicadas en exceso (<<Faster>>”, 2024 (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/es/document/EPRS\\_ATA\(2024\)759587](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/es/document/EPRS_ATA(2024)759587); última consulta 06/04/2024)

Sáez, V., “Directiva de lucha contra la elusión fiscal de la Unión Europea”, ARINTASS, (disponible en <https://www.arintass.es/directiva-de-lucha-contr-la-elusion-fiscal/>; última consulta 05/04/2024)

Sánchez, L. “Los acuerdos de intercambio de información tributaria entre la Unión Europea y algunos paraísos fiscales. A propósito de la modificación de los acuerdos sobre fiscalidad del ahorro”, Revista de Estudios Europeos, N°71, enero-junio 2018.

Store, J. “Conclusiones del Consejo relativas al Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas”, Consejo Europeo, 8 marzo 2016 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2016/03/08/ecofin-conclusions-code-conduct-business-taxation/>; última consulta 06/04/2024)

Store, J., “Conclusiones del Consejo sobre una estrategia en materia de fiscalidad exterior y medidas contra los abusos en materias de convenios fiscales”, Consejo Europeo, 25 mayo de 2016 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2016/05/25/conclusions-tax-treaty-abuse/>; última consulta 06/04/2024)

Store, J., “Fiscalidad: el Grupo <<Código de Conducta>> (Fiscalidad de las Empresas) de la UE conmemora su 25º aniversario”, Consejo Europeo, 2024 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2023/09/22/taxation-the-eu-code-of-conduct-group-on-business-taxation-commemorates-its-25th-anniversary/>; última consulta 06/04/2024)



Unión Europea, “Cláusulas pasarela”, EUR-Lex (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/passerelle-clauses.html>; última consulta 04/04/2024)

Unión Europea, “Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, EUR-Lex, 2021 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=LEGISSUM%3Afi0006>; última consulta 04/04/2024)

Unión Europea, “Déficit democrático”, EUR-Lex (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/democratic-deficit.html>; última consulta 06/04/2024)

Unión Europea, “Fiscalidad”, EUR-Lex (disponible en [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D21](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=es&root_default=SUM_1_CODED%3D21); última consulta 05/04/2023)

Unión Europea. “Imposición de los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas” (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/taxation-of-interest-and-royalty-payments-made-between-associated-companies.html>; última consulta 05/04/2023)

Unión Europea, “Procedimiento legislativo especial”, EUR-Lex (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/special-legislative-procedure.html>; última consulta 04/04/2024)

Unión Europea, “Supresión de la doble imposición (arbitraje)”, EUR-Lex, 2017 (disponible en <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/elimination-of-double-taxation-arbitration.html>; última consulta en 04/04/2024)