
This is the **published version** of the master thesis:

Feliu i Gil, Gabriel; Blasi Casagran, Cristina (tut.). *La política fiscal de la Unió Europea : una font de desigualtats en el mercat interior*. (Universitat Autònoma de Barcelona), 2025 (Integració Europea)

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/323898>

under the terms of the  license.

UAB

Universitat Autònoma de Barcelona

MÀSTER UNIVERSITARI EN

INTEGRACIÓ EUROPEA

Curs 2024-2025

TREBALL DE FI DE MÀSTER

**La Política Fiscal de la Unió Europea:
una Font de Desigualtats en el Mercat Interior**

AUTOR: Gabriel Feliu i Gil

TUTORA: Dr. Cristina Blasi Casagran

Campus de la UAB, 1 de setembre de 2025

Resum

Els Tractats de la Unió Europea determinen que els Estats membres conserven les seves competències en l'àmbit de la fiscalitat. Tanmateix, aquesta té una incidència directa en el bon funcionament del mercat interior, de manera que avui en dia, es produeixen desigualtats entre els diferents règims fiscals. Això provoca que tant empreses com persones s'aprofitin o es vegin perjudicades a l'hora d'exercir el seu dret a la lliure circulació, segons la legislació que se'ls hi apliqui. Aquest context d'inseguretat jurídica també condiciona els Estats membres, que es veuen obligats a competir, de vegades deslleialment, per oferir règims fiscals més avantatjosos i no perdre part de la seva activitat econòmica. La intervenció de les institucions europees és doncs necessària per a garantir un mercat interior en igualtat de condicions. Tot i això, perquè la Unió Europea sigui capaç d'establir les seves pròpies normes i polítiques de justícia fiscal, primer necessita gaudir d'un finançament autònom i perenne. A més a més, aquesta es veu limitada per l'exigència d'un procediment legislatiu especial que requereix la unanimitat de tots els Estats membres per produir legislació europea fiscal i determinar el finançament de la Unió. Aquest treball se centra doncs en analitzar el marc jurídic fiscal europeu i les conseqüències d'aquest sobre el mercat interior. Es qüestiona el rol secundari del Parlament Europeu i l'eficàcia del requisit d'unanimitat. També, es preveu la necessitat d'una política fiscal europea, que determini almenys, uns recursos propis efectius, una harmonització mínima per a eliminar les dobles imposicions i un control tant de les pràctiques fiscals abusives, com dels règims fiscals deslleials.

Abstract

The Treaties of the European Union establish that Member States retain their competences in the field of taxation. However, taxation has a direct impact on the proper functioning of the internal market, which today results in inequalities between the different tax regimes. This situation allows both companies and individuals to either benefit from or be disadvantaged when exercising their right to free movement, depending on the legislation applicable to them. This context of legal uncertainty also affects Member States, which are compelled to compete, often through anti-competitive practices, by offering more advantageous tax regimes in order to avoid losing part of their economic activity. The intervention of the European institutions is therefore necessary to ensure a level playing field in the internal market. Nevertheless, for the European Union to be able to establish its own rules and

policies of tax justice, it must first enjoy autonomous and sustainable financing. Moreover, it is constrained by the requirement of a special legislative procedure that demands unanimity among all Member States to adopt European tax legislation and determine the Union's financing. This thesis therefore focuses on analyzing the European fiscal legal framework and its consequences for the internal market. It questions the secondary role of the European Parliament and the effectiveness of the unanimity requirement. Finally, it highlights the need for a European tax policy that establishes, at a minimum, effective own resources, a degree of harmonization to eliminate double taxation, and control mechanisms to address both abusive tax practices and unfair tax regimes.

Paraules clau

Fiscalitat, Lliure Circulació, Integració Europea, Mercat Interior, Desigualtats, Unanimitat, Recursos Propis, Justícia Fiscal, Doble Imposició, Evasió Fiscal.

Key words

Taxation, Free Movement, European Integration, Internal Market, Inequalities, Unanimity, Own Resources, Fiscal Justice, Double Taxation, Tax Evasion.

Índex

I. Introducció.....	5
II. El procés d'integració europea en dret fiscal.....	9
A. Una integració negativa establerta pel dret primari.....	9
B. Una integració positiva desenvolupada pel dret derivat.....	12
III. Les desigualtats inherents d'una política fiscal inacabada.....	16
A. Les desigualtats entre els Estats membres.....	16
B. Les desigualtats entre ciutadans de la Unió.....	19
IV. Les perspectives de futur de la política fiscal europea.....	23
A. L'objectiu econòmic, els recursos propis de la Unió.....	23
B. L'objectiu social, la justícia fiscal dins de la Unió.....	27
V. Conclusions.....	30
VI. Referències.....	35
A. Normativa.....	35
B. Jurisprudència.....	36
C. Bibliografia.....	37

I. Introducció

La Unió Europea (UE) té una competència fiscal molt limitada. Així ho il·lustra el curt Capítol 2 (articles 110 a 113) del Títol VII del Tractat sobre el Funcionament de la Unió Europea (TFUE) sobre les disposicions fiscals de la Unió. Aquest recull només normes concretes sobre la legislació en matèria d'impostos sobre el volum de negocis, impostos sobre consums específics i altres impostos indirectes. Per això, s'estan utilitzant cada cop més les normes no vinculants, com ara les recomanacions, per aconseguir la coordinació necessària en l'àmbit fiscal.

En matèria fiscal, els esforços d'harmonització de la UE s'han centrat principalment en la legislació de la fiscalitat aplicable a béns i serveis, és a dir, la fiscalitat indirecta com seria l'impost sobre el valor afegit (IVA), que per exemple, segons la Directiva al respecte¹, obliga els Estats membres a aplicar un tipus impositiu mínim del 15%, i impostos especials que graven productes específics com l'electricitat, l'alcohol i el tabac, en lloc de la fiscalitat aplicable a ingressos i beneficis.

Aleshores, el rol de la UE, pel que fa a la política fiscal, queda relegat a un segon pla darrere de les polítiques nacionals de cada Estat membre. Aquests continuen a ser lliures d'escollir el sistema fiscal que considerin més adequat, així que poden introduir, suprimir o ajustar impostos a voluntat, sempre que es respecti la primacia del dret de la UE. Tot i això, els Tractats ja s'asseguren que aquest sigui residual en matèria fiscal, amb unes competències no gaire definides basades en objectius generals orientatius fonamentats en la protecció del mercat interior i excloses expressament del procediment legislatiu ordinari, segons l'article 114 del TFUE².

Els objectius generals de la Unió en matèria de política fiscal, detallats més recentment al Pla de gestió de 2024 de la Direcció General de Fiscalitat i Unió Duanera (DG TAXUD)³, són:

¹ Directiva 2006/112/CE del Consell, del 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 347/1 de l'11 de desembre de 2006)

² “1. Llevat que els Tractats disposin una altra cosa, s'aplicaran les disposicions següents per a la consecució dels objectius enunciats a l'article 26. El Parlament Europeu i el Consell, amb d'acord amb el procediment legislatiu ordinari i prèvia consulta al Comitè Econòmic i Social, adoptaran les mesures relatives a l'aproximació de les disposicions legals, reglamentàries i administratives dels Estats membres que tinguin per objecte l'establiment i el funcionament ment del mercat interior.

2. L'apartat 1 no s'aplica a les disposicions fiscals, a les disposicions relatives a la lliure circulació de persones ni a les relatives als drets i interessos dels treballadors per compte aliena.”

³ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union. (2024). *Management plan 2024 – Taxation and Customs Union*. Ref. Ares(2024)877829

contribuir a la neutralitat de carboni del continent per al 2050, en particular amb la proposta de revisió de la Directiva sobre la fiscalitat de l'energia; eliminar les barreres fiscals a les activitats econòmiques transfrontereres per a un mercat únic més fort, més just i més eficient; lluitar contra la competència fiscal nociva i l'evasió fiscal; i promoure una major cooperació entre les administracions fiscals en els esforços d'aplicació i lluita contra el frau.

El reforçament de la cooperació fiscal permetria que les polítiques nacionals donessin suport als objectius generals de la Unió establerts a l'Acta del Mercat Únic. A més, la fiscalitat és una de les principals polítiques supervisades en el Semestre Europeu, o cicle anual de coordinació de polítiques econòmiques, i diverses recomanacions específiques per país adreçades als Estats membres aborden regularment la lluita contra la planificació fiscal agressiva, l'evasió fiscal i l'elusió fiscal.

Així mateix, si bé els Estats membres són responsables de fixar els tipus impositius i recaptar impostos, aquests han de vetllar per al respecte de certs principis fonamentals, com ara la no-discriminació i el respecte de la lliure circulació de béns i serveis dins del mercat interior. La creació d'aquest mercat ha facilitat cada cop més, que empreses i particulars siguin actius econòmicament en diversos Estats membres, cosa que els facilita el desenvolupament de tècniques, per mitjans legals i il·legals, per pagar el mínim d'impostos possible, altrament coneguda com l'*optimització fiscal*, o fins i tot per evitar el pagament dels impostos deguts, sigui per modes d'evasió o elusió fiscal.

L'aplicació del dret de la Unió Europea en matèria fiscal demostra doncs les dificultats d'integrar les normes europees en el dret fiscal nacional i, per contra, de tenir en compte les qüestions fiscals dins l'ordenament jurídic europeu. Si el desenvolupament del projecte europeu requereix l'eliminació de tots els obstacles fiscals derivats de l'exercici de la seva sobirania fiscal per part dels Estats membres, la seva concretització pressuposa el reconeixement d'una sobirania fiscal europea que permetria, d'una manera aparentment paradoxal, reforçar la dels Estats membres. En fer-ho, els Estats deixarien de fet de condicionar la seva sobirania fiscal a les necessitats d'un mercat únic molt competitiu. Es planteja aleshores una qüestió de justícia fiscal dins d'un marc impositiu europeu, on l'impost ja no es pot basar, des d'una perspectiva internacional, en el principi de sobirania fiscal dels Estats membres.

Fonamentalment, el dret tributari tradicional s'oposa rotundament a la lògica del dret de la UE. El dret de la UE és dret de mercat, mentre que el dret tributari és un dret estatal, un dret

de finances públiques. El dret de la UE promou les llibertats, mentre que el dret fiscal és una llei de restriccions. Aquest, en les democràcies, només és legítim per la via del principi de consentiment a l'impost⁴, tradicionalment a través dels Parlaments que voten i aproven les lleis pressupostàries de l'Estat. Tanmateix, aquesta lògica no s'aplica al dret de la UE, on el Parlament, com a molt, té un rol consultatiu en el marge d'un procediment legislatiu especial, l'única via per a la UE de legislar en matèria fiscal i sempre en relació amb la protecció del mercat interior. Com a conseqüència, el Parlament Europeu no té cap legitimitat fiscal, de manera que la cèlebre frase “*no taxation without representation*” resulta encara més d'actualitat en el context d'una UE amb deficiències democràtiques essencials.

Un dels principals problemes en l'aplicació del dret fiscal de la UE és que la Unió i els seus Estats membres persegueixen objectius que a primera vista són irreconciliables: mentre que les autoritats europees pretenen promoure el comerç i fomentar el desenvolupament d'una competència lliure i sense distorsions, les autoritats nacionals volen cobrir les seves despeses públiques i dur a terme polítiques econòmiques i socials basades en l'instrument fiscal. Intel·lectualment, els primers se situen en una lògica econòmica, mentre que els segons conserven una lògica política i social. Legalment, els primers basen la seva acció en el dret europeu, mentre que el raonament dels segons és principalment de naturalesa fiscal. En termes materials, el dret de la UE pretén promoure el desenvolupament d'un mercat interior sense fronteres interiors, mentre que els seus estats membres, que tenen fronteres fiscals externes, han d'obtenir ingressos financers i combatre el frau i l'evasió fiscals, tot mantenint un atractiu fiscal, la qual cosa els porta a participar en una competència fiscal, molt sovint perjudicial.

Tanmateix, a la vista del funcionament eficient d'un mercat únic amb 27 sistemes fiscals separats, cal superar aquestes oposicions. Amb aquesta finalitat, el Tractat de Roma ja havia previst des del principi la prohibició de restriccions en l'àmbit dels impostos indirectes (prohibició d'impostos amb efecte equivalent als drets de duana i impostos interiors discriminatoris o protectors) i el recurs a l'aproximació de la legislació fiscal, l'èxit de la qual va ser ràpid en l'àmbit dels impostos indirectes però, a causa en particular del requisit d'unanimitat, inexistent en l'àmbit dels impostos directes. En aquest darrer àmbit, correspon

⁴ Principi fonamental que ja es troba a l'Article 14 de la Declaració dels Drets de l'Home i del Ciutadà del 26 d'agost de 1789: “*Tot ciutadà té dret a constatar, per si mateix o a través dels seus representants, la necessitat de les contribucions públiques, a consentir-les lliurement, a controlar-ne l'ús i a determinar-ne l'import, la base, la recaptació i la durada*”.

aleshores als tribunals europeus pronunciar-se, en el silenci dels textos i en absència de competència fiscal de la Unió, sobre les condicions per conciliar el desenvolupament del mercat interior i la sobirania fiscal dels Estats membres.

Dins d'aquest marc jurídic i polític, l'aplicació del dret de la Unió Europea no ha comportat l'adopció d'una política fiscal europea. Certament, hi ha una legislació fiscal de la Unió Europea; però és la llei d'origen europeu la que regula els impostos nacionals. Des d'un punt de vista teòric, la Unió Europea encara no ha aconseguit alliberar-se de les normes internacionals⁵ que estableixen que només els Estats tenen, d'una banda, la competència en matèria fiscal i, de l'altra, la facultat de recaptar o fer recaptar impostos. I l'aplicació del dret de la Unió Europea en matèria fiscal només ha provocat una erosió de la sobirania fiscal dels Estats membres, és a dir, la combinació, per al mateix impost o conjunt d'impostos, d'una competència fiscal i un poder fiscal⁶, i no una captura d'aquest últim per part de la Unió Europea. Aquesta situació intermèdia no està exempta de dificultats i incongruències importants.

Aquest treball té doncs per objectiu principal analitzar aquestes dificultats actuals causades per la inacabada política fiscal de la UE, sobretot pel que fa a les desigualtats fiscals que els Estats membres pateixen dins d'un mercat interior molt competitiu, tant en fiscalitat directa com indirecta. La metodologia emprada és la d'una anàlisi normativa i jurisprudencial sobre l'estat actual de la política fiscal europea. En primer lloc, aquest treball s'examina el marc jurídic fiscal de la UE, seguint els processos d'integració negativa i positiva que ha desenvolupat la construcció europea. En segon lloc, s'analitzen les desigualtats actuals entre els Estats membres i ciutadans europeus causades per la creació d'un mercat interior competitiu en l'absència d'un control real pel dret europeu. Per aquesta raó, en tercer i darrer lloc, s'observen les perspectives de futur de la política fiscal europea, per complir amb els seus dos objectius principals, l'obtenció de recursos propis i la promoció d'una justícia fiscal europea.

⁵ Chrétien, M. (1955). *À la recherche du droit international fiscal commun : étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*. Paris, Librairie du Recueil Sirey, pp. 121-241.

⁶ Maitrot de la Motte, A. (2005). *Souveraineté fiscale et construction communautaire - Recherche sur les impôts directs*, LGDJ, pp. 21-39. i Maitrot de la Motte, A. (2016). *Droit fiscal de l'Union européenne*. Bruylant, collec. Traités, ed. 2, p. 9.

II. El procés d'integració europea en dret fiscal

Amb la concepció del mercat interior apareix ja la qüestió d'un dret fiscal europeu, essent donat que la lliure circulació de mercaderies, de capital, de serveis i de persones comporta indispensablement la revisió dels drets fiscals nacionals. Per això, en primer lloc, el dret fiscal europeu, basat en el dret primari de la Unió i de naturalesa jurisprudencial, obliga els Estats membres a eliminar qualsevol obstacle que menyscabi aquest mercat únic, en un procés d'integració negativa. En segon lloc però, el dret fiscal europeu comença un procés, en construcció, d'integració positiva, és a dir, es desenvolupa el dret derivat de la Unió en matèria fiscal amb l'objectiu, a llarg termini, d'harmonització.

A. Una integració negativa establerta pel dret primari

La integració negativa de la UE consisteix en la unificació dels ordenaments jurídics nacionals per mitjà de l'eliminació de barreres i obstacles a la creació d'un mercat únic. És en aquest context que a partir del 1957 ja s'eliminen les restriccions fiscals a la lliure circulació de mercaderies. Així mateix, el dret primari de la UE prohibeix explícitament els impostos amb efecte equivalent als drets de duana⁷; els impostos interns directament discriminatoris contra productes d'altres Estats membres o indirectament discriminatoris per protegir els productes nacionals⁸; i les bonificacions fiscals a les exportacions⁹, és a dir, qualsevol mecanisme proteccionista fiscal que afavoreixi injustificadament la producció nacional

És en aquesta matèria d'impostos indirectes on l'harmonització europea ha tingut més èxit i s'ha pogut consolidar un veritable dret fiscal europeu. Així mateix, a diferència de la majoria

⁷ Article 30 del TFUE: “Queden prohibits entre els estats membres els drets de duana d'importació i exportació o exaccions d'efecte equivalent. Aquesta prohibició s'aplicarà també als drets de duana de caràcter fiscal.”

⁸ Article 110 del TFUE: “Cap Estat membre gravarà directament o indirectament els productes dels altres Estats membres amb tributs interns, sigui quina sigui la seva naturalesa, superiors als que graven directament o indirectament els productes nacionals similars.

Així mateix, cap Estat membre gravarà els productes dels altres Estats membres amb tributs interns que puguin protegir indirectament altres produccions.”

⁹ Article 111 del TFUE: “Els productes exportats al territori d'un dels Estats membres no es poden beneficiar de cap devolució de tributs interns superior a l'import dels que hagin estat gravats directament o indirectament.”

Article 112 del TFUE: “Quant als tributs diferents dels impostos sobre el volum de negocis, dels impostos sobre consums específics i d'altres impostos indirectes, no es podran concedir exoneracions ni reemborsaments a les exportacions d'altres Estats membres ni imposar gravàmens compensatoris a les importacions procedents dels Estats membres, llevat que les mesures projectades hagin estat prèviament aprovades pel Consell, a proposta de la Comissió, per a un període de temps limitat.”

dels drets nacionals, el concepte d'impost en el dret de la UE té una concepció força àmplia. El TJUE conclou que un impost ha de complir principalment amb tres requisits.

En primer lloc, els impostos són obligatoris per al contribuent, sota control per part de les administracions tributàries corresponents, és a dir, *“cal que existeixi una obligació de pagar aquests imports i, en cas d'incompliment, les autoritats competents tinguin la possibilitat d'exercir accions legals contra la persona obligada al pagament”*¹⁰. En segon lloc, els impostos han de perseguir un objectiu d'interès general, independentment de si la recaptació d'impostos està reservada a un fons especial separat del pressupost de l'estat o de si hi ha raons reguladores prevalents, com seria una política ambiental, en lloc de finalitats purament pressupostàries¹¹. En tercer i darrer lloc, l'import a pagar en concepte d'impost no ha d'estar relacionat amb els costos de la transacció, és a dir, *“una retribució, l'import de la qual estigui totalment desvinculat del cost d'aquest servei específic o que no es calculi en funció del cost de l'operació que constitueix la contrapartida, sinó en funció de la totalitat dels costos de funcionament i d'inversió del servei encarregat d'aquesta operació, ha de ser considerada com un impost”*¹². En conseqüència, el TJUE, per considerar l'existència d'un impost susceptible d'obstaculitzar el mercat interior i per tant, en cas afirmatiu contrari al dret de la UE, només requereix que l'impost sigui obligatori, independent de qualsevol contrapartida i que persegueixi un objectiu d'interès general. Aquesta definició tan àmplia permet aleshores a la UE harmonitzar, des d'un punt de vista d'integració negativa, mitjançant l'exercici d'un control molt més vast sobre les normatives nacionals i qualsevol mecanisme que pugi eventualment esdevenir una restricció al mercat interior¹³.

Quant a la qüestió de la integració negativa dels impostos directes, no va ser fins al 1995 que el TJUE va adreçar les altres restriccions fiscals a la lliure circulació de persones, serveis i capitals, que tot i no ser mencionats pels Tractats, també impediien el bon funcionament del mercat interior. Amb la sentència Schumacker, el Tribunal declarava que *“cal assenyalar que encara que, a l'estat actual del Dret comunitari, la matèria dels impostos directes no està inclosa, com a tal, dins l'àmbit de competència de la Comunitat, el fet és que els Estats membres han d'exercir les seves competències tot en respectant el Dret comunitari”*¹⁴.

¹⁰ TJUE, 18 de gener de 2017, C-189/15, *IRCCS - Fondazione Santa Lucia*, ECLI:EU:C:2017:17, paràgraf 32.

¹¹ Veure per exemple, TJUE, 15 d'abril de 2010, C-96/08, *CIBA*, ECLI:EU:C:2010:185 i TJUE, 22 de juny de 2023, C-833/21, *Endesa Generación*, ECLI:EU:C:2023:516.

¹² TJUE, 21 de juny de 2001, C-206/99, *SONAE*, ECLI:EU:C:2001:347, paràgraf 32.

¹³ Martín Jiménez, A. (2022). Los recursos propios y los tributos en el presupuesto de la UE en la recuperación post-Covid: ¿Todavía lejos de una auténtica Unión Europea? *Nueva Fiscalidad*, 2, 21–62.

¹⁴ TJUE, 14 de febrer de 1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, paràgraf 21.

D'aquesta manera, tot i que clarament el TJUE reconeix que es tracta d'una competència dels Estats membres, recorda malgrat això, que aquests tenen especialment l'obligació de respectar la llibertat de moviment dels contribuents dins del mercat interior, així com la prohibició d'acordar qualsevol subvenció o bonificació fiscal discriminatòria i injustificada¹⁵. Això vol dir que els Estats membres no s'hi poden negar en fonamentant la seva sobirania fiscal, ja que la creació del mercat interior legitima per si mateix l'harmonització de les legislacions fiscal nacionals i el seu control per part de la UE¹⁶.

Des de llavors, el Tribunal de Justícia ha reconegut la incompatibilitat de moltes restriccions fiscals d'entrada o sortida, sempre que no estiguin justificades i siguin proporcionals. Així mateix, per exemple, el TJUE recorda que tot i que és possible aplicar una distinció basada en el domicili social d'una empresa o el lloc de residència d'una persona física i que aquesta pugui, en determinades condicions, estar justificada en un àmbit com el dret fiscal. El dret de la UE garanteix expressament la llibertat d'establiment i, per consegüent, la llibertat d'elecció de forma jurídica i de domicili, sense que aquesta es vegi limitada per disposicions fiscals discriminatòries¹⁷. D'aquesta manera, tot i que el dret de la UE no determini els criteris generals per al repartiment de competències entre els Estats membres pel que fa a l'eliminació dels casos de doble imposició dins de la UE, aquests estan obligats a tractar de manera equivalent i sense discriminació totes les retribucions percebudes per residents i no residents. Només es pot justificar una restricció fiscal discriminatòria, és a dir, una diferència en el tracte d'aquestes retribucions per raons imperioses d'interès general¹⁸. En aquest sentit, cal destacar que l'objectiu de prevenir l'evasió o el frau fiscal no pot ser considerat en qualsevol cas com una raó imperiosa d'interès general i per tant, no justificaria una diferència en el tracte. Encara menys quan aquesta presumpció general d'evasió o de frau fiscal es fonamenta en el fet que una persona física traslladi el seu domicili fiscal a un altre Estat membre. Una diferència en el tracte, com per exemple seria una “*exit tax*” que imposa, només als contribuents que traslladen el seu domicili fiscal, un impost per a les plusvàlues latents, és a dir, aquelles encara no realitzades i sobre les quals els contribuents no han percebut cap benefici. Això seria doncs una discriminació fiscal injustificada contrària al dret de la UE, sobretot pel que fa a la llibertat d'establiment¹⁹.

¹⁵ Terra, B.J.M. i Wattel P.J. (2018). *European tax law*, ed. 7. Wolters Kluwer, pp. 9–10.

¹⁶ Azoulai, L. (2014). *The question of competence in the EU*. Oxford University Press, pp.1–16.

¹⁷ TJUE, 28 de gener de 1986, 270/83, *Comissió c/ República Francesa*, ECLI:EU:C:1986:37.

¹⁸ Veure per exemple, TJUE, 4 d'octubre de 2018, C-416/17, *Comissió c/ República Francesa*, ECLI:EU:C:2018:811.

¹⁹ TJUE, 11 de març de 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138.

A més a més, per exemple, els convenis fiscals no poden incloure disposicions que beneficin exclusivament als nacionals de l'Estat membre contractant de la UE, sinó que aquests beneficis també han de ser aplicables a tots els ciutadans de la UE sense cap mena de discriminació²⁰. Això dóna lloc a la idea que l'abast del dret de la Unió supera les competències transferides als Estats membres. Tanmateix, segons el principi de prohibició d'abús de dret, els contribuents no poden fonamentar-se en el dret europeu per a finalitats abusives o fraudulentos, és a dir, aquests no podrien fer-lo servir per a evadir o eludir les seves obligacions fiscals²¹.

Seguint la mateixa lògica, les autoritats europees han estat duent a terme, des de principis dels anys 2000²², un control de les ajudes estatals a partir de les polítiques fiscals dels Estats membres, és a dir, avantatges fiscals que falsegin el mercat en el sentit de l'article 107 del TFUE²³. D'acord amb l'article 108 del TFUE, la Comissió Europea examina la compatibilitat de les ajudes existents i de les noves amb el bon funcionament del mercat interior, de manera que pot ordenar la supressió o modificació d'ajudes, o fins i tot la recuperació d'aquelles que no hagués autoritzat.

L'harmonització fiscal és doncs indispensable per a poder assegurar el bon funcionament del mercat interior, de manera que més enllà de les poques disposicions en dret primari de la Unió i de la jurisprudència que n'ha resultat per complir amb aquestes necessitats, cal desenvolupar el dret derivat en matèria fiscal, és a dir, cal una integració positiva.

B. Una integració positiva desenvolupada pel dret derivat

Davant les limitacions de la integració negativa pel que fa a una veritable harmonització de la política fiscal dins de la UE, essent donat que l'eliminació de restriccions al mercat interior requereix a la vegada la creació de noves normes adaptades a aquest, cal mencionar que el TFUE ja preveu un procés d'integració positiva. En efecte, malgrat que la construcció europea sempre ha sigut reticent per harmonitzar en matèria fiscal, competència que els Estats membres sempre han reclamat com a seva perquè té una incidència directa en la

²⁰ TJUE, 15 de gener de 2002, C-55/00, *Gottardo*, ECLI:EU:C:2002:16.

²¹ Veure per exemple, TJUE, 3 de març de 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, ECLI:EU:C:2005:128, paràgraf 32.

²² Veure per exemple, TPICE, 27 de gener de 1998, T-67/94, *Ladbroke Racing Ltd*, ECLI:EU:T:1998:7.

²³ Article 107.1 del TFUE: “Llevat que els Tractats disposin una altra cosa, seran incompatibles amb el mercat interior, en la mesura que afectin els intercanvis comercials entre Estats membres, les ajudes atorgades pels Estats o mitjançant fons estatals, sota qualsevol forma, que falsegin o amenacin falsejar la competència, afavorint determinades empreses o produccions”.

quantitat recaptada per a les finances públiques i és un gran instrument de política social. El Tractat, però, preveu les necessitats del mercat interior i com a conseqüència, la necessitat d'una política fiscal europea pròpia. No obstant això, pel fet de ser una competència pertanyent als Estats membres, el TFUE determina, en l'article 113²⁴, un procés d'integració positiva molt limitat. Així mateix, una possible política fiscal europea es limita a un procediment legislatiu especial, on el Consell requereix unanimitat i el Parlament Europeu es relega a rol consultatiu. Per tant, no només es dificulta la producció legislativa per l'exigència d'unanimitat, sinó que apareix la qüestió sobre la legitimitat democràtica de la Unió. A més a més, aquest article limita clarament la legislació fiscal a dues condicions. D'una banda, aquesta només pot tractar d'impostos indirectes, i és per aquesta raó que la legislació de la UE és molt desigual en aquest aspecte, sent un fracàs pel que fa a la fiscalitat directa. D'altra banda, aquesta ha de perseguir el bon funcionament del mercat interior, és a dir, l'objectiu de qualsevol disposició fiscal europea ha d'estar condicionat clarament a una qüestió purament mercantil. Tot i que aquesta última condició és previsible i coherent amb la construcció europea, cal recordar que una part molt important de la matèria fiscal és la influència de la política social amb la bonificació o penalització fiscal de certs comportaments.

Curiosament, fora del Capítol 2 del Títol VII sobre les disposicions fiscals, apareix un altre procés d'integració positiva previst pel TFUE. En el següent capítol, el tercer, el Tractat parla de l'aproximació de legislacions. Ràpidament, però, a l'apartat segon de l'article 114, s'exclouen les disposicions fiscals d'aquest procediment legislatiu ordinari d'aproximació legislativa. Tanmateix, a l'article 115 del TFUE²⁵ on es planteja un procediment legislatiu especial no s'exclouen expressament les disposicions fiscals, donant a entendre aleshores que en matèria de fiscalitat directa, també es podria harmonitzar i desenvolupar una política fiscal europea, tot i que també sotmesa a les limitacions de la unanimitat, i aquest cop, amb una altra condició que obliga al legislador europeu a només fer servir l'instrument de la directiva. Així mateix ho ha estat interpretant el TJUE des de la cèlebre sentència Schumacker prèviament mencionada i a partir de la qual, el Tribunal ha permès l'expansió de la legislació europea en matèria fiscal.

²⁴ Article 113 del TFUE: *"El Consell, per unanimitat d'acord amb un procediment legislatiu especial, i prèvia consulta al Parlament Europeu i al Comitè Econòmic i Social, adoptarà les disposicions referents a l'harmonització de les legislacions relatives als impostos sobre el volum de negocis, els impostos sobre consums específics i altres impostos indirectes, en la mesura que aquesta harmonització sigui necessària per a garantir l'establiment i el funcionament del mercat interior i evitar les distorsions de la competència"*.

²⁵ Article 115 del TFUE: *"Sense perjudici de l'article 114, el Consell adoptarà, per unanimitat d'acord amb un procediment legislatiu especial, i prèvia consulta al Parlament Europeu i al Comitè Econòmic i Social, directives per a l'aproximació de les disposicions legals, reglamentàries i administratives dels Estats membres que incideixin directament en l'establiment o el funcionament del mercat interior"*.

Els èxits d'aquesta harmonització són, però, desiguals, ja que tot i que ha permès l'establiment d'un sistema comú d'IVA i un apropament de les normes relatives als impostos sobre consums específics i a la captació de capital, continua sent un fracàs pel que fa a la fiscalitat directa. En primer lloc, pel que fa als impostos indirectes, d'una banda, el sistema comú d'IVA s'ha desenvolupat en diferents etapes al llarg del final del segle XX. La legislació europea més important en l'àmbit de l'IVA va ser la ja citada Directiva de l'IVA (Directiva 2006/112/CE), seguida per les reformes successives (Directives 2008/8/CE i 2008/9/CE) que van acabar de definir sistema de recaptació. Avui en dia, l'IVA sobre els serveis entre professionals es recapta al país on es presta el servei. Per facilitar una aplicació més uniforme de les disposicions europees, es va donar als Estats membres l'opció d'aplicar disposicions específiques per a simplificar la recaptació de l'IVA (Reglament d'execució (UE) núm. 282/2011). El tipus impositiu mínim per a tots els Estats membres, que han d'aplicar als béns i serveis, s'ha mantingut des de la Directiva 92/77/CEE al 15%. Ja amb aquesta Directiva, però també revisat amb les posteriors Directives al respecte com més recentment amb la Directiva (UE) 2022/542 del Consell, s'han anat modificant i actualitzant els tipus reduïts a determinats béns i serveis amb finalitats específiques, com per exemple els de primera necessitat, a un tipus mínim del 5%. El març del 2025, el Consell va adoptar un paquet legislatiu progressiu durant els pròxims 10 anys, anomenat "L'IVA a l'era digital", destinat a modernitzar el sistema de l'IVA per fer-lo més competitiu i reduir la càrrega administrativa a les empreses, així com combatre el frau mitjançant la digitalització²⁶.

D'altra banda, pel que fa als impostos sobre consums específics, com les begudes, el tabac i productes energètics, a part de les Directives específiques a cada tipus de consum, les disposicions comunes s'estableixen a la Directiva (UE) 2020/262 del Consell, que deroga i substitueix la Directiva 2008/118/CE del Consell a partir del 13 de febrer de 2023. Aquesta Directiva conté una sèrie de mesures destinades a simplificar els processos relatius a la interacció entre les importacions i exportacions dels productes, les interaccions entre empreses i les situacions excepcionals, així com a harmonitzar les normes i procediments duaners per a facilitar la lliure circulació dins de la Unió.

²⁶ Segons el darrer informe de la Comissió, els Estats membres van perdre el 7% del total que haurien d'haver recaptat. S'estima que una quarta part d'aquest dèficit es podria atribuir directament al frau: European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Center for Social and Economic Research (CASE), Oxford Economics, Syntesia, Bonch-Osmolovskiy, M., Poniatowski, G., Braniff, L., Harrison, G., Luchetta, G., Neuhoff, J., Śmietanka, A., & Zick, H. (2024). *VAT gap in the EU : 2024 report*. Publications Office of the European Union.

En segon lloc, pel que fa a l'àmbit dels impostos directes, el legislador europeu s'ha centrat específicament en dos objectius principals, la prevenció de l'evasió fiscal i l'eliminació de la doble imposició. Malgrat que els avenços són limitats per les dificultats de trobar un acord en unanimitat al Consell, han arribat a implementar-se principalment: la Directiva 2003/49/CE del Consell, de 3 de juny de 2003, relativa a un sistema fiscal comú aplicable als pagaments d'interessos i *royalties* efectuats entre societats associades de diferents Estats membres; la Directiva 2009/133/CE del Consell, de 19 d'octubre de 2009, relativa al sistema fiscal comú aplicable a les fusions, escissions, escissions parcials, transferències d'actius i intercanvis d'accions relatives a societats de diferents Estats membres i al trasllat del domicili social d'una societat d'un Estat membre a un altre; la Directiva 2011/96/UE del Consell, de 30 de novembre de 2011, relativa al sistema fiscal comú aplicable a les societats matrius i filials de diferents Estats membres; la Directiva (UE) 2017/1852 del Consell, de 10 d'octubre de 2017, relativa als mecanismes de resolució de conflictes fiscals a la Unió Europea; i el Conveni 90/436/CEE relatiu a l'eliminació de la doble imposició en relació amb l'ajustament dels beneficis d'empreses associades. A més a més, el 2023 la Comissió va presentar una proposta de marc per a l'impost de societats a Europa (BEFIT)²⁷ que hauria d'entrar en vigor el 2028, amb l'objectiu de proporcionar un conjunt únic de normes fiscals per a les empreses basades en una fórmula de repartiment i una base imposable comuna. També s'han implementat processos de cooperació fiscal en els àmbits administratiu i polític, que faciliten l'intercanvi d'informació fiscal, l'assistència mútua en la recuperació de deutes fiscals, la lluita contra la competència fiscal perjudicial i la promoció d'una bona governança fiscal tant dins com fora de la Unió Europea.

La integració positiva roman un projecte inacabat del dret derivat que té per objectiu un procés d'harmonització en matèria fiscal, de moment almenys, pel que fa al bon funcionament del mercat interior.

²⁷ De les sigles en anglès per “Business in Europe: Framework for Income Taxation”.

III. Les desigualtats inherents d'una política fiscal inacabada

El procés inacabat de la política fiscal europea té per conseqüència l'existència d'un sistema a mig camí, entre la sobirania de cada Estat membre per determinar la seva legislació fiscal i l'exigència per a aquests de respectar el dret de la UE, especialment en les qüestions on la UE ha desenvolupat la seva normativa harmonitzadora. Nogensmenys, davant d'un mercat interior tan competitiu, aquesta situació híbrida crea una cursa desigual a l'optimització fiscal, perjudicial, en primer lloc, per a tots els Estats membres, però que també acaba per crear desigualtats entre els ciutadans de la Unió.

A. Les desigualtats entre els Estats membres

El mercat interior i per conseqüència les quatre grans llibertats de moviment, obren l'oportunitat per als Estats membres de participar en una optimització fiscal deslleial per atreure els beneficis d'aquest. La immobilitat legislativa europea causada pel requisit d'unanimitat, sobretot pel que fa als impostos directes, ha permès als Estats membres desenvolupar les seves respectives legislacions fiscals per oferir nous règims impositius, acordar subvencions estatals en forma d'ajudes i bonificacions fiscals.

D'una banda, l'alternativa a l'harmonització fiscal europea seria passar per una regulació del mercat, pel que fa a les condicions en què els Estats membres exerceixen la seva competència. Tanmateix, aquesta situació conduiria *de facto* a la desaparició de la competència fiscal. Per un costat, perquè aquesta competència ja no seria exercida lliurement pels Estats membres; i, per l'altre, perquè tampoc es transferiria corresponentment a la UE. A llarg termini, els Estats membres corren el risc de veure's privats de la possibilitat d'utilitzar l'instrument fiscal per dur a terme polítiques econòmiques, socials o mediambientals, sense que aquest instrument sigui fet servir per als mateixos fins a la Unió Europea.

En absència d'harmonització fiscal, la legislació sobre ajudes estatals s'utilitza doncs per combatre la competència fiscal perjudicial entre els Estats membres, des de la perspectiva del funcionament i l'eficiència del mercat interior. En efecte, les disposicions fiscals extraordinàriament beneficioses de certs Estats membres provoquen l'evasió fiscal en altres Estats membres, cosa que al seu torn causa distorsions i desigualtats al mercat interior. En principi, els Estats membres poden intentar atraure l'activitat econòmica oferint règims fiscals més favorables que els d'altres Estats membres, si aquesta competència reguladora dona com

a resultat la millor infraestructura i servei públic possibles amb el menor cost fiscal possible. Aquest tipus de competència fiscal simplement promou l'eficiència pressupostària per al bé comú. Tanmateix, algunes formes d'exempcions fiscals deslleials, que tenen per objectiu superar la competència en un determinat sector sovint són contraproduents i, per tant, perjudicials. No creen activitat econòmica, sinó que simplement la drenen d'una jurisdicció a una altra²⁸.

En aquest sentit, la UE va aprovar recentment la Directiva (UE) 2022/2523 per establir un marc comú en la imposició de les grans societats, el volum de negocis anual agregat de les quals sigui d'almenys 750 milions d'euros, amb un tipus impositiu mínim del 15% a tots els Estats membres. L'objectiu és assegurar que aquestes multinacionals són taxades i no evadeixen impostos per la seva naturalesa, de manera que la Directiva s'aplica a qualsevol grup empresarial, filials que es trobin en un país on no es tributa al tipus mínim efectiu o al contrari, empreses mare que es trobin en un país amb normes no equivalents a les europees. Malauradament, l'ambició d'aquesta Directiva va ser limitada i aquest tipus impositiu tant mínim és el reflex de les desigualtats existents entre Estats membres. En efecte, quan es parla de multinacionals i grans empreses amb beneficis extremadament alts, un 15% sembla força lluny. Cal tenir, però en compte que la Directiva s'ha hagut de negociar amb Estats membres que s'aprofiten considerablement d'una competència deslleial en la fiscalitat del mercat interior, sobretot pel que fa a l'impost de societats. Països com Hongria, Polònia, Luxemburg, Països Baixos, però especialment Irlanda tenien mínims impositius molt més inferiors a l'actual²⁹.

Algunes d'aquestes pràctiques deslleials inclouen per exemple, el *dumping fiscal*, on un país ofereix beneficis fiscals o simplement un règim tributari més favorable per atreure inversors o empreses estrangeres. Aquestes obtenen així un avantatge competitiu dins del mercat interior per vendre els seus productes o serveis a un preu menor que la resta i per conseqüència, provoca l'èxode d'aquestes empreses de la resta d'Estats membres que no es poden permetre aquests avantatges fiscals, distorsionant doncs el flux comercial internacional³⁰. La Comissió Europea exerceix el rol d'àrbitre i supervisa tota pràctica deslleial dins del mercat interior, no obstant això, sempre existirà una fina línia entre la competència deslleial i la llibertat per cada

²⁸ Terra, B.J.M. i Wattel P.J. (2018). *European tax law*, ed. 7. Wolters Kluwer, pp. 198–199.

²⁹ Sevilla Torres, J. (2024). Políticas de armonización fiscal en la Unión Europea: análisis comparado. *Semestre Económico*, 13(1), 11–23.

³⁰ Davis, L. (2009). Ten years of anti-dumping in the EU: economic and political targeting. *Global Trade and Customs Journal*, 4(7/8).

Estat membre d'escollir la seva pròpia política fiscal sobiranament. També, una de les pràctiques amb més repercussió dins de la UE ha sigut el *tax ruling*, consistent en acords entre països i empreses per al pagament d'impostos, de manera que aquestes puguin obtenir avantatges fiscals indeguts i practicar l'elusió fiscal. El cas més cèlebre és el d'Apple i Irlanda, que van arribar a un acord il·legal per aplicar un tipus impositiu del 0,005%, perdent així al voltant de tretze mil milions d'euros d'impostos en un període d'onze anys. Malgrat que en una primera instància el Tribunal General de la UE va considerar que la Comissió no havia aconseguit demostrar que Irlanda estigués acordant a Apple una ajuda selectiva contrària al dret de la UE, el TJUE en segona instància ha anul·lat aquesta decisió³¹. En efecte, ha confirmat la decisió de la Comissió que datava del 2016 i que considerava que Irlanda havia atorgat a Apple una ajuda il·legal, obligant així a Irlanda a recuperar la quantitat d'impostos perduda.

D'altra banda, una política basada en incentius fiscals és encara més difícil d'implementar per als Estats membres, ja que el dret de la UE limita el marge de maniobra disponible per als legisladors fiscals nacionals. Així mateix, en matèria d'IVA, el fet que aquest impost estigui harmonitzat dificulta qualsevol acció al respecte, com per exemple mitjançant una política d'exempcions o de modificació dels tipus impositius. Tanmateix, l'harmonització pressuposa que la UE ha exercit prèviament la seva competència fiscal. En l'exercici d'aquesta competència, les polítiques d'incentius de vegades s'implementen mitjançant instruments fiscals, ja sigui gravant el tabac i l'alcohol o eximint dels impostos especials les fonts d'energia renovables. La situació és diferent en el context de la integració negativa, que prohibeix la discriminació de tres maneres: la prohibició de restriccions fiscals a la lliure circulació de mercaderies; la prohibició de barreres fiscals a la lliure circulació de persones, serveis i capitals; i el control de les ajudes estatals, que finalment prohibeix qualsevol forma de selectivitat, s'oposen a les polítiques basades en incentius fiscals i un tractament fiscal diferenciat. Tot i això, apareix la idea del principi d'igualtat correlativa, que suposaria l'obligació d'ampliar els acords europeus transfronterers més enllà del seu abast sempre que el fet de no fer-ho suposi un tractament diferent de persones en situacions objectivament idèntiques³². El TJUE es nega doncs a reconèixer que el compliment del principi de

³¹ TJUE, 10 de setembre de 2024, C-465/20 P, *Comissió c/ Irlanda i altres*, ECLI:EU:C:2024:724.

³² Maitrot de la Motte, A. (2016). L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ? *Revue de Droit Fiscal*, n° 37, comm. 475.

no-discriminació impliqui el reconeixement d'una clàusula fiscal de l'Estat membre més beneficiat en els convenis fiscals internacionals³³.

Cal mencionar, però, que la construcció europea no s'ha fet paral·lelament als Estats membres, sinó que han sigut aquests els que l'han dut a terme, encara més en matèria fiscal. Aquest sistema fiscal europeu desigual és el resultat de la voluntat dels Estats membres, que van restringir explícitament les competències de la UE en matèria fiscal sota el requisit de la unanimitat. Requisit encara més reforçat per la prohibició explícita de l'article 353 TFUE d'aplicar les clàusules passarel·les de l'article 48.7 TUE en matèria de recursos propis que permeten passar una decisió d'unanimitat a majoria qualificada. Així mateix, el TJUE ha estat clar en la negativa de fer passar disposicions fiscals pel procediment legislatiu ordinari de l'article 114, considerant que són subjectes al procediment especial, és a dir, a la unanimitat, tots els aspectes relatius a la fiscalitat, ja siguin normes materials com processals³⁴. Per tant, les desigualtats eventuais entre els Estats membres també són el producte de voler crear un mercat interior sense tenir en compte totes les ramificacions que comporta, especialment en matèria fiscal. Per oposició, davant de la impotència del Parlament Europeu, són els ciutadans de la UE els que s'han vist privats dels seus drets en el context d'un mercat interior fiscalment poc harmonitzat.

B. Les desigualtats entre ciutadans de la Unió

L'absència d'una veritable harmonització fiscal en l'àmbit del mercat interior té per conseqüència també la creació de desigualtats entre els ciutadans de la Unió. Les diferents polítiques fiscals de cada Estat membre tenen per objectiu la màxima recaptació possible per al finançament pressupostari d'aquests, fins i tot, en perjudici de les quatre grans llibertats de moviment que garanteixen el bon funcionament del mercat interior. Per tant, les legislacions fiscals nacionals de cada Estat membre que no són sotmeses a l'harmonització europea poden restringir especialment la llibertat de moviment de les persones que es desplacen d'un Estat membre a l'altre³⁵.

³³ TJUE, 30 de juny de 2016, C-176/15, *Guy Riskin et Geneviève Timmermans*, ECLI:EU:C:2016:488.

³⁴ TJUE, 27 d'abril de 2022, C-674/20, *Airbnb Ireland UC*, ECLI:EU:C:2022:303, paràgrafs 26-30.

³⁵ Raitio, J. (2013). *Direct Taxation and the Free Movement of Persons. The Court of Justice and the Construction of Europe: Analyses and Perspectives on Sixty Years of Case-law*. T.M.C. Asser Press, The Hague.

En primer lloc, les ja mencionades *exit taxes*, que pel simple fet que un contribuent es desplaci a un altre Estat membre, se'l subjecti a imposició beneficis no realitzats o altrament exempts si aquest no s'hagués desplaçat. Cal distingir, però entre el desplaçament de persones jurídiques, de les quals pot dependre la seva existència segons el sistema legal en el qual es situïn³⁶, i el desplaçament o emigració de persones físiques, les quals existeixen independentment de la llei del país on es trobin. Aquests impostos, anomenats de sortida, restringeixen especialment l'exercici de la llibertat de moviment i d'establiment, ja que discriminen els contribuents que decideixen fer servir aquests drets acordats per la UE³⁷. Per tant, el TJUE interpreta que el simple fet que una empresa obri un establiment secundari en un altre Estat membre, no pot ser impedit per l'Estat membre d'origen sota una presumpció general d'evasió fiscal. No obstant això, aquesta prohibició sobre les *exit taxes* no es absoluta, ja que un Estat membre podria aplicar-les sempre que respectés el principi de proporcionalitat i que aquesta fos la mesura menys restrictiva possible. Per exemple, en el cas de la taxació de beneficis no realitzats, exigir una garantia bancària al contribuent seria desproporcionat sobretot essent donat que existeix la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperació administrativa a l'àmbit de la fiscalitat³⁸. A més a més, una presumpció general d'evasió fiscal no és suficient, sinó que s'hauria de demostrar una pràctica abusiva i artificial, per part de l'empresa, amb la finalitat concreta d'eludir la legislació fiscal nacional³⁹. Per tant, les *exit taxes* són acceptades en dret de la UE i doncs compatibles amb la llibertat de moviment, sempre que no s'obligui els contribuents a fer el pagament de l'impost mentre el benefici no es realitzi, ni es requereixi cap mena de garantia, i es tinguin en compte les devaluacions o reduccions pertinents en les mateixes condicions que els contribuents que s'hagin desplaçat⁴⁰.

En segon lloc, una altra qüestió que pot dificultar la lliure circulació de persones és la igualtat dels treballadors dels treballadors de la UE que es garanteix per l'article 7.2 del Reglament n° 492/2011 a l'establir que els treballadors d'altres Estats membres gaudiran dels mateixos avantatges socials i fiscals que els treballadors nacionals. El principi establert per la jurisprudència del TJUE, que justifica la necessitat d'aquesta disposició per al bon funcionament del mercat, és que el principi d'igualtat de tracte, sobretot pel que fa a la

³⁶ TJUE, 16 de desembre de 2008, C-210/06, *Cartesio*, ECLI:EU:C:2008:723.

³⁷ Terra, B.J.M. i Wattel P.J. (2018). *European tax law*, ed. 7. Wolters Kluwer, pp. 955–957.

³⁸ TJUE, 7 de setembre de 2006, C-470/04, *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, ECLI:EU:C:2006:525.

³⁹ TJUE, 12 de setembre de 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544.

⁴⁰ TJUE, 29 de novembre de 2011, C-371/10, *National Grid Indus BV*, ECLI:EU:C:2011:785.

remuneració dels treballadors, resultaria nul si els treballadors d'altres Estats membres fossin subjectes a una legislació fiscal nacional discriminatòria o menys beneficiosa⁴¹. La jurisprudència del TJUE passa aleshores a un raonament més humanista i extensiu dels drets i llibertats dels treballadors desplaçats i les seves famílies, amb la finalitat d'evitar que aquests esdevinguessin ciutadans de segona classe amb menys drets que els nacionals⁴². D'aquesta manera, interpreta que *tots els avantatges socials i fiscals* s'aprecia de manera àmplia i independentment de qualsevol vincle amb un contracte de treball, cosa que permet l'ús d'aquest avantatge per part de la família fins i tot després de la mort del treballador⁴³.

També pot ser l'objecte d'una discriminació indirecta el requeriment tradicional de residència fiscal, que en tots els Estats membres determina un règim fiscal aplicable diferent segons si es tracta d'un ciutadà europeu resident o no-resident en aquell Estat membre. En el segon cas, la no-residència sovint s'acompanya d'unes disposicions fiscals més simples, bé sense cap tipus d'imposició o bé amb un tipus d'imposició reduït. Tanmateix, això també s'acompanya d'un tracte diferent i sovint sense la possibilitat per a aquests no-residents de beneficiar-se de cap avantatge fiscal previst en el sistema fiscal general d'aquell Estat membre. La posició tradicional del TJUE, il·lustrada per la mencionada sentència Schumacker, ha sigut la d'acordar una presumpció de compatibilitat amb els Tractats, és a dir, que aquestes situacions en els Estats membres on s'exigeix la condició de residència a una persona perquè aquesta pugui beneficiar-se dels avantatges fiscals és conforme al dret de la UE. Això es justifica pel fet que els residents i els no-residents no es troben en situacions fiscals comparables, i es pressuposa que el contribuent no-resident obté la major part dels seus ingressos en el seu Estat de residència. També, és aquest Estat el més qualificat per apreciar totes les condicions del contribuent susceptibles de donar lloc a avantatges fiscals, com la seva capacitat per a contribuir a l'impost en funció dels seus ingressos agregats i de les seves circumstàncies personals i familiars. En conseqüència, el fet que un Estat membre no permeti als no-residents beneficiar-se de tots els avantatges fiscals dels quals en pot disposar un resident, no és discriminatori de per si, ja que aquestes dues categories de contribuents es troben en situacions molt diferents i no comparables⁴⁴. Per tant, aquest tracte diferenciat només serà discriminatori en el cas excepcional d'un no-resident que obtingui els seus ingressos totalment o gairebé exclusivament del treball fet en l'Estat de no-residència i no rebi en

⁴¹ TJUE, 8 de maig de 1990, C-175/88, *Klaus Biehl*, ECLI:EU:C:1990:186.

⁴² Craig, P., i De Búrca, G. (2024). *EU law : text, cases, and materials* (ed. 8). Oxford University Press, p.749.

⁴³ TJUE, 30 de setembre de 1975, 32-75, *Anita Cristini*, ECLI:EU:C:1975:120.

⁴⁴ TJUE, 14 de febrer de 1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, paràgrafs 30-35.

l'Estat de residència prou ingressos per ser-hi subjecte a impostos, de manera que es pugui tenir en compte la seva situació personal i familiar. Tanmateix, aquesta línia jurisprudencial bastant estricta s'ha anat ampliant, essent donat que avui en dia encara existeix un gran nombre de diferències en el tracte entre no-residents i residents, com per exemple, pel que fa a un contribuent que obtenia un rendiment negatiu significatiu d'un altre Estat membre i no se'l permetia deduir-lo de la seva base imposable discriminatòriament⁴⁵.

En tercer lloc, la jurisprudència abans més centrada en l'àmbit dels treballadors, també ha abordat posteriorment les restriccions de naturalesa fiscal a la lliure circulació dels ciutadans de la UE. Per exemple, en el cas que un ciutadà de la UE transfereixi els seus actius a un altre Estat membre, el dret de la UE no garanteix que aquesta transferència no pugui ser subjecte a imposició en algun dels dos Estats. L'essencial és que el ciutadà que s'hagi traslladat sigui tractat jurídicament igual al ciutadà que no ho ha fet, és a dir, que no hi hagi cap discriminació entre ciutadans⁴⁶. Això no vol dir que el fet de canviar de legislació fiscal no pugui ser menys favorable per al ciutadà, les diferències en la normativa fiscal no són per si mateixes discriminatòries. El dret de la UE no obliga doncs als Estats membres a prevenir la doble imposició o fins i tot, acordar convenis fiscals bilaterals o adaptar la seva respectiva legislació fiscal a la dels altres Estats membres. L'únic dret en aquest sentit que tenen els ciutadans de la UE és a ser tractats de la mateixa manera que els nacionals de l'Estat membre on es desplacin⁴⁷. El TJUE ha fins i tot acceptat restriccions a la llibertat de moviment de les persones, en considerant conforme al dret europeu una llei búlgara que prohibia a un contribuent la sortida del territori nacional per impagament d'una obligació tributària, sempre que es justifiqui una violació suficientment greu de l'ordre públic i no es persegueixin finalitats purament econòmiques⁴⁸.

Com es pot observar la jurisprudència del TJUE es veu en constant necessitat d'intervenir per protegir però també delimitar els drets dels ciutadans de la UE davant dels diferents règims fiscals dels Estats membres. Aquesta situació dual d'inseguretat jurídica és el resultat d'una política fiscal europea inacabada, que té per objectiu l'harmonització del dret fiscal, però mentrestant tampoc domina la cooperació administrativa fiscal per assegurar el respecte de les legislacions fiscals.

⁴⁵ TJUE, 16 d'octubre de 2008, C-527/06, *R. H. H. Renneberg*, ECLI:EU:C:2008:566.

⁴⁶ TJUE, 11 de setembre de 2007, C-76/05, *Herbert Schwarz i Marga Gootjes-Schwarz*, ECLI:EU:C:2007:492.

⁴⁷ Terra, B.J.M. i Wattel P.J. (2018). *European tax law*, ed. 7. Wolters Kluwer, p. 45.

⁴⁸ TJUE, 17 de novembre de 2011, C-434/10, *Petar Aladzhov*, ECLI:EU:C:2011:750.

IV. Les perspectives de futur de la política fiscal europea

Es planteja aleshores la qüestió de cap a on hauria d'avançar la política fiscal de la UE sent conscients que a curt i mitjà termini anunciar una harmonització total dels règims fiscals dels Estats membres no és realista, ni molt menys plantejar una unificació d'aquesta passant pel traspàs de la fiscalitat d'una competència dels Estats membres a almenys una competència compartida amb la UE. La política fiscal europea necessita passar de ser un instrument per a garantir el bon funcionament del mercat interior a ser una finalitat per si mateixa. Aquesta s'ha d'exercir en les mateixes condicions en les quals s'exerceixen les polítiques fiscals nacionals. D'una banda, amb l'objectiu econòmic de recaptació de recursos propis per al finançament de la UE, de l'altre, amb l'objectiu social de promoció de la justícia fiscal en l'àmbit europeu.

A. L'objectiu econòmic, els recursos propis de la Unió

La integració europea no s'ha de limitar a l'eliminació de la discriminació, la lluita contra la competència deslleial en matèria fiscal, el control de les ajudes estatals i la reducció de les disparitats legislatives fiscals. Les desigualtats dins del mercat interior només podran ser verdaderament superades quan la política fiscal europea actuï com un dret fiscal autònom propi, en comptes de la barreja i superposició dels diferents drets fiscals de cada Estat membre. L'objectiu principal de tots els drets fiscals és doncs l'obtenció de recursos propis que financin les polítiques pròpies. La relació entre impostos i territorialitat s'ha de repensar dins d'un marc europeu, un mercat interior europeu requereix indispensablement una fiscalitat comuna pròpia. Cal reconèixer la sobirania fiscal de la Unió o bé arriscar-se a perdre autonomia davant les pràctiques d'optimització fiscal agressives provocades per les multinacionals i seguides per tots els Estats membres en una cursa cap al tipus impositiu mínim⁴⁹.

Per fer front a aquestes desigualtats fiscals, La UE necessita doncs gaudir d'autonomia financera i deixar de dependre financerament de les contribucions que els Estats membres acordin assignar. En l'Acord Interinstitucional del 2020, les institucions europees es van

⁴⁹ Aquesta era una de les principals preocupacions presentades pels informes n° 1236 i 4052 de la Comissió de Finances de l'Assemblea Nacional francesa relatius a l'evasió fiscal internacional, on es reclamava la presa de decisions polítiques ambicioses i la preparació del camí per a la fiscalitat del segle XXI en el marc d'una sobirania fiscal europea davant la pressió fiscal d'altres països.

comprometre a cooperar amb lleialtat i transparència, amb l'objectiu d'establir un full de ruta per a la introducció de nous recursos propis durant el període 2021-2027⁵⁰. Aquests recursos propis es plantejaven com una manera de pagar l'endeutament massiu de la Unió de fins a 750.000 milions d'euros contret per fer front a les conseqüències de la crisi de la COVID-19. Tanmateix, és difícil de preveure que aquests tinguin la capacitat de cobrir l'import corresponent a la quantitat endeutada, ni que puguin finançar el pressupost de la UE a llarg termini. Així mateix, les exigències que els recursos propis s'ajustin a les prioritats de la Unió, com ara la lluita contra el canvi climàtic, l'economia circular, una Europa adaptada a l'era digital, la contribució a l'equitat tributària i el reforçament de la lluita contra el frau i l'evasió fiscal, tot i que criteris socials importants, si es vol una política fiscal europea eficaç, no poden passar per damunt de la necessitat principal de tot impost, que és la de recaptar fons.

En primer lloc, els impostos verds mencionats com l'impost sobre els residus d'envasos de plàstic no reciclats, amb uns tipus fixat a 0,80 euros per quilogram; el mecanisme d'ajust a la frontera de les emissions de carboni, encara en període transitori fins al 2026, que imposarà un certificat als importadors de béns a la UE a un preu mitjà setmanal expressat en euros per tona de CO₂ emès durant la producció del bé; i sobre el règim de comerç dels drets d'emissió de la UE, una part dels ingressos generats dedicats al finançament de la Unió. Aquests impostos tenen doncs una funció reguladora, el seu objectiu principal no és finançar el pressupost de la UE, sinó desincentivar conductes perjudicials per al medi ambient i a la inversa, promoure una economia més verda. Corregeixen la naturalesa del mercat interior, purament econòmica, per afavorir en aquest cas, la reducció de l'ús de plàstic no reciclable i de l'emissió de gasos d'efecte hivernacle. La finalitat no és la recaptació d'ingressos a llarg termini, sinó l'adopció per part dels Estats membres de polítiques més respectuoses amb el medi ambient, ja que eventualment, si s'adopten aquestes polítiques i es redueixen les conductes, també es reduiran els ingressos corresponents⁵¹.

En segon lloc, durant el procés d'integració europea moltes propostes d'impostos no han vist mai la llum i per diferents raons, no s'han pogut implementar com a recursos propis. Per exemple, la mateixa UE va acabar descartant l'aplicació d'un impost digital quan va signar la

⁵⁰ Acord interinstitucional entre el Parlament Europeu, el Consell de la Unió Europea i la Comissió Europea, del 16 de desembre de 2020, sobre disciplina pressupostària, cooperació en matèria pressupostària i bona gestió financera, així com sobre nous recursos propis, en particular un full de ruta per a la introducció de nous recursos propis, Annexe II.

⁵¹ Martín Jiménez, A. (2022). Los recursos propios y los tributos en el presupuesto de la UE en la recuperación post-Covid: ¿Todavía lejos de una auténtica Unión Europea?. *Nueva Fiscalidad*, 2, 21–62.

Declaració sobre l'enfocament de dos pilars per abordar els reptes fiscals derivats de la digitalització de l'economia, en què es recullen les conclusions dels debats al Marc inclusiu de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) i el G20, que obliguen els països a eliminar els gravàmens digitals existents, a canvi de poder recaptar impostos sobre el benefici residual de les multinacionals segons el Pilar 1 de la declaració⁵². També es va plantejar en el passat un impost sobre les transaccions financeres proposat per la Comissió el 2011 i amb algun intent des d'aleshores per recuperar-lo o fins i tot, fer-lo part d'una cooperació reforçada amb 11 Estats membres, però sense cap èxit concret. Tot apunta doncs que serà impossible assolir la necessària unanimitat per adoptar aquest impost. A més a més, encara que s'aprovés, el seu impacte en el total de recursos propis de la UE seria bastant marginal, de manera que els beneficis obtinguts difícilment compensarien la possible pèrdua provocada per l'impacte sobre els mercats financers⁵³.

En tercer lloc, l'últim recurs propi és "la contribució financera vinculada al sector empresarial o una nova base imposable comuna de societats", que s'ha traduït en la proposta d'un nou recurs propi temporal per la Comissió que seria substituït eventualment per una possible contribució parcial del que generi el BEFIT. Aquest consistiria en una contribució nacional del 0,5% dels beneficis de les empreses de cada Estat membre a partir de les estadístiques d'Eurostat⁵⁴. Seria doncs un impost proporcional, que afectaria més els Estats membres més rics, és a dir, aquells que generen més amb l'impost sobre societats. Tot i que seria un impost amb més progressió a llarg termini, la seva naturalesa temporal i les probables desigualtats que provocaria entre els Estats membres, és difícil preveure'n una adopció més permanent.

En darrer lloc, cal mencionar, però, la recent proposta de la Comissió per al nou pressupost de la UE durant el període 2028-2034⁵⁵, que inclou nous possibles recursos propis de la UE subjectes a acord polític. D'una banda, es continua amb les propostes anteriors i es determina que el 30% dels ingressos generats pel règim de comerç de drets d'emissió vagin al pressupost de la UE, així com una part del mecanisme d'ajust a la frontera de les emissions

⁵² OCDE i G20. (2023). Déclaration de résultat sur la Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.

⁵³ Sedeño López, J. F. (2023). *¿Hacia una verdadera «Unión» Europea en materia fiscal? Pasado, presente y futuro de los recursos propios comunitarios en el contexto de la transición ecológica*. Fundación Alternativas, Documento de trabajo N° 229/2023, pp. 70-73.

⁵⁴ Comunicació de la Comissió al Parlament Europeu, al Consell, al Comitè Econòmic i Social Europeu i al Comitè de les Regions. *Un paquet ajustat per a la propera generació de recursos propis*. Brussel·les, 20 de juny de 2023, COM/2023/330 final.

⁵⁵ Comunicació de la Comissió al Parlament Europeu, al Consell, al Comitè Econòmic i Social Europeu i al Comitè de les Regions. *Un pressupost dinàmic de la UE per a les prioritats del futur: el marc financer plurianual 2028-2034*. Brussel·les, 16 de juliol de 2025, COM(2025) 570 final.

de carboni. D'altra banda, s'introdueixen nous possibles impostos com una contribució nacional basada en els residus electrònics no recollits, paral·lel al del plàstic, amb l'objectiu de fomentar el reciclatge i la reutilització d'aquests residus en els Estats membres. També es planteja un impost especial sobre el tabac, conjuntament amb una directiva que faciliti l'harmonització de les legislacions nacionals al respecte per garantir-ne la igualtat de condicions dins del mercat interior. Finalment, es proposa el desenvolupament del CORE⁵⁶, un impost sobre les grans empreses que operin dins del territori de la UE amb beneficis anuals superiors als 100 milions d'euros, que servirà especialment per finançar el Fons Europeu de Competitivitat.

Malgrat l'interès social d'aquestes propostes, que es veurà en el següent apartat, cap d'ella aconseguix veritablement l'objectiu de recursos propis que es planteja la Unió. El més important d'una política fiscal europea pròpia no és la quantitat de recursos a disposició, sinó l'autonomia financera de la UE per a recaptar-los lliurement. La majoria d'aquests dispositius, com l'impost sobre el plàstic, sobre els beneficis de les empreses o sobre els residus electrònics, són en realitat contribucions nacionals amagades sota diferents criteris. La resta són percentatges que es queda la UE sobre impostos percebuts pels Estats membres, com ho és per exemple el 0,15-0,30% de l'IVA que es destina a la UE. Es depèn, per tant, completament dels Estats membres per percebre els recursos de la UE. Així ho recorda el Parlament Europeu quan denuncia que el finançament de la UE actual és contrari a la intenció dels fundadors de la Unió i l'esperit dels tractats, que reclamava que la UE fos autònoma per a crear els seus propis recursos, reduint així la dependència actual en els Estats membres⁵⁷.

És evident aleshores que l'autonomia financera de la Unió només pot resultar de la seva capacitat de recaptar lliurement impostos en benefici propi. En aquest aspecte, un impost propi dins del mercat interior que no suposés una nova càrrega fiscal per als ciutadans de la Unió i que progressivament substituís algun impost nacional podria ser el camí a seguir⁵⁸. A canvi, la creació d'un impost europeu acordat i després pagat pels contribuents europeus reforçaria el sentiment de pertinença dels ciutadans a la Unió Europea. Dels desenvolupaments més recents, els projectes CORE i el BEFIT serien els més capacitats per exercir aquesta funció, tot i que se centren més en les empreses. Per aquesta raó, l'aspecte

⁵⁶ De les sigles en anglès per "Corporate Resource for Europe".

⁵⁷ Resolució del Parlament Europeu del 10 de maig de 2023. *Els recursos propis: un nou començament per a les finances de la UE, un nou començament per a Europa*. (2022/2172(INI)).

⁵⁸ Veure en aquest sentit: Antón, R. (2023). Building up the EU Revenue Side: But What Is a Tax in EU Law?. *Politics and Governance*, 11(4), 17-27.

social de l'impost és igual o més indispensable per a justificar i legitimar la creació d'una política fiscal europea pròpia.

B. L'objectiu social, la justícia fiscal dins de la Unió

El segon objectiu de tota fiscalitat, tot i que sovint, el més important, és el de promoure polítiques socials a través de la legislació fiscal. Així mateix, com la recent proposta pressupostària de la Comissió, ja mencionada, ho demostra, s'incentiven certs comportaments com el reciclatge i se'n puneixen d'altres com el consum de tabac. Amb aquestes polítiques es busca la creació d'una certa justícia fiscal, que reequilibri la balança del mercat interior. Els que se'n beneficien són per tant, dissuadits de certs comportaments negatius, amb la finalitat d'aconseguir la transició verda cap a una economia neutra en carboni.

D'una banda, la vessant punitiva de la justícia fiscal europea s'il·lustra sobretot amb la lluita contra l'evasió fiscal. Així mateix, s'han adoptat dues directives principals, modificades al llarg dels anys, per combatre l'evasió fiscal, que sovint beneficia els contribuents amb més recursos, que es poden permetre un millor assessorament jurídic i canvis de domicili recurrents. La primera, la Directiva 2011/16/UE, estableix un sistema de cooperació administrativa fiscal entre Estats membres, que facilita la recaptació i, cada cop més, l'intercanvi automàtic d'informació fiscal entre els Estats membres sobre particulars i empreses. Aquests, poden rastrejar i verificar els fluxos d'ingressos, detectar ràpidament les pràctiques de frau, evasió o elusió fiscal i imposar sancions quan calgui segons la legislació nacional. No obstant això, aquest sistema pateix d'una clara manca de transparència sobre com s'utilitzen les dades per part de les autoritats fiscals, així com de la qualitat d'aquestes. En efecte, el gran volum de dades recaptades no només suposa un risc de privacitat per als contribuents, sinó que també dificulta la tasca de les administracions per trobar la informació pertinent susceptible de ser verificada, de manera que les acaben utilitzant molt poc en la pràctica, perdent així l'objectiu central de la Directiva⁵⁹.

La segona, la Directiva (UE) 2016/1164, estableix un seguit de normes per lluitar contra les pràctiques agressives d'evasió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior. S'exigeix per tant als Estats membres, que adoptin mesures per combatre

⁵⁹ European Court of Auditors (2021). *Special Report 03/2021: Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation*.

contra la deducció excessiva de les despeses financeres i contra els abusos de dret, així com que apliquin imposicions a la sortida i mecanismes relatius a les societats estrangeres controlades. Aquestes funcionen com a estàndards de mínim per als Estats membres, que poden introduir disposicions més estrictes, si així ho desitgen. Tanmateix, aquesta flexibilitat ha provocat algunes divergències en l'aplicació d'aquests estàndards, de manera que l'harmonització al respecte és relativa i els contribuents en circulació sont sotmesos a un marc jurídic força complex.

D'altra banda, pel que fa a la vessant incentivadora de la justícia fiscal europea, les institucions europees han estat focalitzades des de fa uns anys en la transició ecològica. Així mateix, aquesta direcció les ha permès de legitimar la creació d'imposicions europees sota l'objectiu global de reducció d'emissions de carboni. El primer exemple en van ser l'impost sobre el plàstic i el mecanisme d'ajust a la frontera de les emissions de carboni, però la recent proposta pressupostària de la Comissió pel 2028-2034 també inclou nous impostos verds com la contribució sobre residus electrònics no reciclats. En aquest aspecte poc importa que siguin contribucions dels Estats membres, el fet que s'imposin per la UE reflecteix la visió d'una justícia fiscal europea. Noves polítiques socials també s'han reflectit en la nova proposta de la Comissió, com per exemple: les ajudes econòmiques als agricultors, incloent-hi mesures mediambientals, inversions a les explotacions agrícoles, suport als joves agricultors, alleujament de la burocràcia i eines de gestió de riscos; la implementació del Pilar Europeu de Drets Socials, donant suport a l'ocupació de qualitat, l'aprenentatge i la inclusió social; i el reforçament del Reglament de condicionalitat, per garantir que els Estats membres que no respectin els principis de l'Estat de dret i la Carta de Drets Fonamentals perdin l'accés al finançament europeu. Finalment, a banda de la política social, la fiscalitat serveix per finançar tota la resta de polítiques europees, com és també la recent reorientació cap a la defensa de les fronteres, on es preveu un augment considerable dels fons disponibles.

El problema d'aquesta política fiscal europea no són per tant els objectius que persegueix sinó la dependència en ells. Si aquests objectius com la transició verda o la defensa de les fronteres desapareixen o són gestionats efectivament pels Estats membres, també desapareixeria la necessitat d'una fiscalitat europea. És per això que el finançament de l'UE ha de ser autònom i basar-se en recursos pròpis que siguin eficaços a llarg termini, de la mateixa manera que qualsevol Estat membre recapta els seus propis impostos i després decideix cap a on orientar-los segons la seva llei pressupostària. És un sistema acceptat pels ciutadans perquè els Parlaments d'aquests Estats consenteixen a l'impost a canvi d'una

política pròpia. Es retorna doncs a la qüestió de la deficiència democràtica de la UE. La política fiscal europea no podrà ser mai prou legítima per tenir recursos propis i promoure la seva justícia fiscal, mentre el Parlament Europeu no tingui un rol actiu en el pressupost de la UE i la legislació fiscal europea al respecte. Més enllà de l'abolició de la regla de la unanimitat, no pot existir un impost europeu, sense una representació europea⁶⁰.

Així mateix, aquesta legitimitat democràtica és absent a l'article 311 del TFUE⁶¹, que preveu un procediment legislatiu especial en el qual el Parlament Europeu és merament consultat. La UE no pot seguir responent a la lògica d'una simple organització internacional, on els Estats membres conserven el paper d'aprovar el conjunt de recursos sota la regla de la unanimitat. Tal com s'ha assenyalat, aquest sistema de finançament del pressupost de la UE depèn fortament de les contribucions dels Estats membres i no deixa lloc a una recaptació autònoma per la Unió. El rol marginal atribuït al Parlament Europeu és inacceptable en una Unió que es considera garant i promotora de la democràcia i de l'Estat de dret⁶². Els impostos han de respondre doncs a una racionalitat democràtica basada en el consentiment dels contribuents.

La justícia fiscal europea també ha de passar aleshores per una revisió democràtica de les competències fiscals de la UE. Una política fiscal il·legítima no és una política justa. L'augment de la legitimitat democràtica de la UE només es pot realitzar mitjançant l'atribució d'un rol primordial al Parlament Europeu en la política fiscal, que passi com a mínim, per un procediment legislatiu ordinari. Si el Parlament Europeu assumís un paper central en l'aprovació del conjunt d'impostos de la UE, això acabaria conduint a una autèntica transferència fiscal entre Estats membres, enfortint així la solidaritat europea i promovent una veritable justícia fiscal europea.

⁶⁰ Vanistendael, F. (2000). No European Taxation without European representation, *EC Tax Review*, n° 3, p.143.

⁶¹ Article 311 TFUE: "La Unió es dotarà dels mitjans necessaris per assolir els seus objectius i per dur a terme les seves polítiques. Sense perjudici del concurs d'altres ingressos, el pressupost serà finançat íntegrament amb càrrec als recursos propis.

El Consell adoptarà, d'acord amb un procediment legislatiu especial, per unanimitat i prèvia consulta al Parlament Europeu, una decisió que estableixi les disposicions aplicables al sistema de recursos propis de la Unió. En aquest context es poden establir noves categories de recursos propis o suprimir una categoria existent. Aquesta decisió només entrarà en vigor una vegada que hi hagi estat aprovada pels Estats membres, de conformitat amb les seves respectives normes constitucionals.

El Consell fixarà, mitjançant reglaments adoptats d'acord amb un procediment legislatiu especial, les mesures d'execució del sistema de recursos propis de la Unió sempre que així ho disposi la decisió adoptada d'acord amb el paràgraf tercer. El Consell es pronunciarà amb l'aprovació prèvia del Parlament Europeu."

⁶² Article 2 TUE: "La Unió es fonamenta en els valors de respecte de la dignitat humana, llibertat, democràcia, igualtat, estat de dret i respecte dels drets humans, inclosos els drets de les persones pertanyents a minories. Aquests valors són comuns als Estats membres en una societat caracteritzada pel pluralisme, la no-discriminació, la tolerància, la justícia, la solidaritat i la igualtat entre dones i homes."

V. Conclusions

La política fiscal europea actual és doncs víctima d'un marc jurídic insuficient, incapaç de fer front a les necessitats d'un mercat únic entre Estats membres. En comptes d'actuar com a eina reguladora del mercat, la fiscalitat esdevé una altra condició de mercat susceptible de participar en la competitivitat d'aquest. Tant ciutadans europeus com Estats membres es beneficien i són perjudicats a parts iguals per un mercat interior que tendeix a afavorir la creació de règims fiscals desiguals. Aquesta competència, tot i que no necessàriament sempre contrària al dret europeu, acaba sent una competència deslleial que només drena l'activitat econòmica d'una jurisdicció a una altra, en comptes de crear-ne de nova.

Per tant, s'ha demostrat que per al bon funcionament d'aquest mercat no és suficient una simple integració negativa que elimini les barreres fiscals directes a la lliure circulació. Cal una integració positiva efectiva que creï un marc jurídic fiscal comú. No és possible, ni probablement desitjable, una uniformitat legislativa absoluta, cada Estat membre o regió subestatal amb competències fiscals ha de tenir la capacitat de regular i recaptar els seus impostos segons les especificitats locals. Nogensmenys, sense un marc jurídic comú que estableixi unes normes mínimes de competència fiscal i reguli el tractament de la fiscalitat internacional entre Estats membres, però també amb Estats tercers, el mercat interior continuarà sent una font de desigualtats. Les necessitats de la política fiscal europea es poden doncs resumir en els següents punts:

1. L'abandonament del requisit d'unanimitat

És evident que les exigències d'unanimitat en una Unió Europea de vint-i-set Estats membres han quedat desfasades. Les competències fiscals no en són l'únic exemple, però sí que revelen les insuficiències de procediments legislatius especials que requereixen la unanimitat de tots els seus membres. La poca, per no dir nul·la producció legislativa fiscal demostra les dificultats aplicatives de tal sistema. No necessàriament perquè no sigui important trobar un acord que s'adeqüi a la voluntat de tots els Estats membres, però simplement perquè no és possible adaptar els textos normatius a les especificitats de tots. Els articles 113, 115 i 311 TFUE es conceben doncs com a límits a la integració europea. La prohibició expressa de permetre les passarel·les de l'article 353 TFUE és un altre exemple de la voluntat per part dels Estats membres d'impedir una veritable harmonització europea en matèria fiscal. No obstant això, com ja s'ha vist, aquesta limitació afecta principalment les condicions del

mercat interior, causant així un gran nombre de desigualtats entre ciutadans europeus i entre Estats membres.

A més a més, els procediments d'unanimitat tenen per conseqüència la creació de dinàmiques de negociació que van més enllà del text en si. Es creen aliances i pactes privats que condicionen l'aprovació de normatives a canvi d'altres beneficis o modificacions d'altres textos. La política fiscal europea forma part, per tant, d'un sistema de negociacions de la UE que va molt més enllà de la fiscalitat i que desvia l'atenció de les necessitats legislatives actuals. Es crea doncs la visió d'un govern d'Estats, on els ciutadans europeus tenen molt poca participació.

Per aquesta raó, cal passar del requisit d'unanimitat a almenys, una majoria qualificada, que garanteixi la voluntat majoritària dels Estats membres, sense estar sotmesa a l'ineficàcia d'obtenir el vot favorable de cada un. D'aquesta manera, se suprimiria el dret de veto que tenen avui en dia els Estats membres, en favor d'un procediment de negociació coral. Les institucions europees continuarien buscant el consens de tots els Estats membres per qüestions de legitimitat, però sense dependre tant d'eventuals bloqueigs legislatius, com passa actualment.

2. La legitimitat democràtica del Parlament Europeu

Tot i que la supressió del requisit d'unanimitat seria un avenç necessari, és encara més important revisar el rol del Parlament Europeu en el procediment legislatiu. Com s'ha mencionat, no és coherent que el pressupost de la Unió o qualsevol legislació europea de naturalesa fiscal només passi per un rol consultiu del Parlament. Cap Estat de dret podria tenir aquesta concepció residual de les seves càmeres legislatives, essent donat que el principi del consentiment a l'impost és indissociable de tot sistema democràtic. La Unió Europea pateix doncs d'un dèficit democràtic, certament degut a la seva concepció d'organització internacional a l'origen. Tanmateix, tot i que no es tracti d'un Estat en si i la doctrina prefereixi definir-la com a *sui generis*, les competències de la UE exigeixen el respecte dels drets fonamentals i valors democràtics que aplica als seus Estats membres.

Per tant, cal passar, almenys, del procediment legislatiu especial a un procediment ordinari, que permeti al Parlament participar plenament en la legislació fiscal i pressupostària de la Unió. Potser caldria fins i tot donar-li un rol encara més important que il·lustri l'exigència democràtica del consentiment a l'impost. Tot i que el consens de la resta d'institucions

europesos i dels Estats membres és indispensable, el Parlament Europeu hauria de tenir sempre l'última paraula per aprovar o no el finançament de la UE. La política fiscal de la UE no pot ser doncs legítima sense la participació dels ciutadans europeus a través del Parlament. Si es vol garantir el bon funcionament del mercat interior amb un marc jurídic comú fiscal adaptat a les necessitats i problemàtiques de la lliure circulació, cal que aquesta legislació sigui el resultat d'un procés més democràtic.

3. El desenvolupament de la legislació fiscal europea

Un cop es faciliti i democratitzi el procediment legislatiu fiscal, cal augmentar la producció legislativa per establir un marc jurídic comú. Aquest, hauria de facilitar l'eliminació de discriminacions de naturalesa fiscal dins del mercat interior i crear una seguretat jurídica suficient per als actors econòmics d'aquest.

D'una banda, cal reforçar el control contra la competència deslleial entre els règims fiscals dels Estats membres. En efecte, la Comissió, com a garant del mercat interior, s'encarrega de verificar que els Estats respecten les seves obligacions i no atorguen beneficis fiscals injustificats. El cas més mediàtic va ser entre Irlanda i Apple, però no és ni molt menys l'únic. És una tasca essencial per al bon funcionament del mercat interior, de manera s'haurien d'agilitzar els procediments. Altres institucions, com el Parlament mitjançant una comissió parlamentària específica, o fins i tot ciutadans podrien participar en la denúncia d'aquestes desigualtats fiscals amb la finalitat d'acabar amb qualsevol mena de discriminació molt més eficaçment.

D'altra banda, cal desenvolupar una legislació fiscal directa europea que tracti les problemàtiques de la lliure circulació de persones. En efecte, tot i que hi ha hagut alguns avenços més significatius amb la imposició de multinacionals, cal establir normes de mínims en l'àmbit europeu. D'aquesta manera, pel que fa a la forma es facilita la càrrega administrativa i s'eviten més eficaçment les dobles impositcions dels contribuents, i pel que fa al fons, s'assegura als Estats membres un repartiment equitatiu dels beneficis imposables. Els tipus impositius mínims ja aplicables, com el de l'IVA o el sobre les grans empreses, només són una part del que hauria de ser un marc jurídic comú. Aquest, hauria de permetre tant a les persones com a les empreses una suficient seguretat jurídica a l'hora d'exercir els seus drets a la circulació, de manera, que tot i que es mantinguessin especificitats fiscals locals, es garantís sobretot una coherència jurídica entre Estats membres que afavorís l'activitat econòmica dins del mercat interior.

4. L'obtenció de recursos propis perennes

Una legislació fiscal europea també hauria d'incloure l'obtenció de recursos propis que financin l'acció de la UE. Aquesta, estaria plenament legitimada a recaptar els seus propis impostos, sempre que respongués a un procediment legislatiu democràtic. Retorna doncs la qüestió de la naturalesa de la UE, ja que fins ara, depèn essencialment de les contribucions dels Estats membres, com tota organització internacional. Encara que s'amaguin aquestes contribucions sota impostos mediambientals o percentatges sobre l'activitat econòmica generada per cada Estat membre, el resultat és el mateix. Es requereix la cooperació dels Estats membres i que les raons de fons no desapareguin. Per exemple, un Estat membre que eventualment acabés reciclant la totalitat dels seus residus plàstics i electrònics, no contribuiria de la mateixa manera que la resta d'Estats membres. Més enllà de qüestions de justícia o igualtat entre Estats, la realitat seria que la UE perdria una part important del seu finançament. El pressupost europeu no pot aleshores dependre d'impostos temporals o susceptibles de desaparèixer.

Les contribucions nacionals siguin quina sigui la seva presentació són doncs contràries als interessos de la UE, ja que la priven de l'autonomia necessària per actuar. No és el mateix produir una legislació fiscal que pugui descontentar certs Estats membres quan depens del seu finançament per funcionar. Això no vol dir que calgui una administració fiscal europea que recapti impostos europeus, car per qüestions d'eficiència i coherència seria innecessari. Però sí que es requereix la creació o l'atribució parcial al pressupost europeu d'impostos que es recaptin autònomament i independentment del comportament dels Estats membres. D'aquesta manera, es reduirien progressivament les contribucions nacionals en favor d'impostos europeus que s'adeqüin a la política fiscal pròpia de la UE.

5. La promoció d'un estàndard europeu de justícia fiscal

El desenvolupament d'una política fiscal pròpia a la UE segons les condicions mencionades als punts precedents, permetria que la UE fos autònoma per promoure les seves polítiques socials. En efecte, fins ara les qüestions mediambientals han permès a la UE, en certa manera, avançar en política fiscal, com ho demostren les contribucions nacionals basades en residus. No obstant això, fins ara aquesta ha sigut l'única manera d'aconseguir consensos entre Estats membres i legitimar una fiscalitat europea pròpia, de manera que en comptes de ser una finalitat en si, és la raó de ser. Per tant, una política fiscal sota les condicions mencionades procuraria a la UE l'autonomia necessària per establir lliurement el seu estàndard social. La

justícia fiscal esdevindria doncs un objectiu a promoure i la UE tindria les eines imprescindibles per aplicar-lo efectivament als Estats membres.

De la mateixa manera, la UE podria aplicar el Reglament de condicionalitat més eficaçment i potser estendre'l a altres drets o valors fonamentals. Si la UE no depèn dels Estats membres, però aquests depenen en part del finançament europeu, es podria exigir més fàcilment que respectin un estàndard europeu de justícia fiscal. Les desigualtats actuals dins del mercat interior podrien ser considerablement minvades, no només des d'un punt de vista fiscal o econòmic, sinó també social entre els ciutadans europeus.

VI. Referències

A. Normativa

Acord interinstitucional entre el Parlament Europeu, el Consell de la Unió Europea i la Comissió Europea, del 16 de desembre de 2020, sobre disciplina pressupostària, cooperació en matèria pressupostària i bona gestió financera, així com sobre nous recursos propis, en particular un full de ruta per a la introducció de nous recursos propis (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 433I del 22 de desembre de 2020).

Directiva 2006/112/CE del Consell, del 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 347 de l'11 de desembre de 2006).

Directiva 2010/24/UE del Consell, del 16 de març de 2010, sobre l'assistència mútua en matèria de cobrament dels crèdits corresponents a determinats impostos, drets i altres mesures (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 84 del 31 de març de 2010).

Directiva 2011/16/UE del Consell, del 15 de febrer de 2011, relativa a la cooperació administrativa a l'àmbit de la fiscalitat (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 064 de l'11 de març de 2011).

Directiva (UE) 2016/1164 del Consell, del 12 de juliol de 2016, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'evasió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 193 del 19 de juliol de 2016).

Directiva (UE) 2022/2523 del Consell, del 15 de desembre de 2022, relativa a la garantia d'un nivell mínim global d'imposició per als grups d'empreses multinacionals i els grups nacionals de gran magnitud a la Unió (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 328 del 22 de desembre de 2022).

Reglament (UE) 492/2011 del Parlament Europeu i del Consell, del 5 d'abril de 2011, relatiu a la lliure circulació dels treballadors dins de la Unió (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 141 del 27 de maig de 2011).

Tractat de la Unió Europea, signat a Maastricht el 7 de febrer de 1992 (Diari Oficial de la Unió Europea n° L 191 del 29 de juliol de 1992).

Tractat de Lisboa pel que es modifica el Tractat de la Unió Europea i el Tractat constitutiu de la Comunitat Europea, signat a Lisboa el 13 de desembre de 2007 (Diari Oficial de la Unió Europea n° C 306 del 17 de desembre de 2007).

B. Jurisprudència

TJUE, 30 de setembre de 1975, 32-75, *Anita Cristini*, ECLI:EU:C:1975:120.

TJUE, 28 de gener de 1986, 270/83, *Comissió c/ República Francesa*, ECLI:EU:C:1986:37.

TJUE, 8 de maig de 1990, C-175/88, *Klaus Biehl*, ECLI:EU:C:1990:186.

TJUE, 14 de febrer de 1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

TJUE, 21 de juny de 2001, C-206/99, *SONAE*, ECLI:EU:C:2001:347.

TJUE, 15 de gener de 2002, C-55/00, *Gottardo*, ECLI:EU:C:2002:16.

TJUE, 11 de març de 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138.

TJUE, 3 de març de 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, ECLI:EU:C:2005:128.

TJUE, 7 de setembre de 2006, C-470/04, *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, ECLI:EU:C:2006:525.

TJUE, 12 de setembre de 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:544.

TJUE, 11 de setembre de 2007, C-76/05, *Herbert Schwarz i Marga Gootjes-Schwarz*, ECLI:EU:C:2007:492.

TJUE, 16 d'octubre de 2008, C-527/06, *R. H. H. Renneberg*, ECLI:EU:C:2008:566.

TJUE, 16 de desembre de 2008, C-210/06, *Cartesio*, ECLI:EU:C:2008:723.

TJUE, 15 d'abril de 2010, C-96/08, *CIBA*, ECLI:EU:C:2010:185.

TJUE, 17 de novembre de 2011, C-434/10, *Petar Aladzhov*, ECLI:EU:C:2011:750.

TJUE, 29 de novembre de 2011, C-371/10, *National Grid Indus BV*, ECLI:EU:C:2011:785.

TJUE, 30 de juny de 2016, C-176/15, *Guy Riskin et Geneviève Timmermans*, ECLI:EU:C:2016:488.

TJUE, 18 de gener de 2017, C-189/15, *IRCCS - Fondazione Santa Lucia*, ECLI:EU:C:2017:17.

TJUE, 4 d'octubre de 2018, C-416/17, *Comissió c/ República Francesa*, ECLI:EU:C:2018:811.

TJUE, 27 d'abril de 2022, C-674/20, *Airbnb Ireland UC*, ECLI:EU:C:2022:303.

TJUE, 22 de juny de 2023, C-833/21, *Endesa Generación*, ECLI:EU:C:2023:516.

TJUE, 10 de setembre de 2024, C-465/20 P, *Comissió c/ Irlanda i altres*, ECLI:EU:C:2024:724.

TPICE, 27 de gener de 1998, T-67/94, *Ladbroke Racing Ltd*, ECLI:EU:T:1998:7.

C. Bibliografia

Assemblée Nationale, Commission des Finances, de l'Économie Générale et du Contrôle Budgétaire (2018). Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement en conclusion d'une mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, n° 1236.

Assemblée Nationale, Commission des Finances, de l'Économie Générale et du Contrôle Budgétaire (2021). Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du règlement sur la mise en œuvre des conclusions de la mission d'information relative à l'évasion fiscale internationale des entreprises, n° 4052.

Antón, R. (2023). Building up the EU Revenue Side: But What Is a Tax in EU Law?. *Politics and Governance*, 11(4), 17-27. <https://doi.org/10.17645/pag.v11i4.7176>

Avilés Solana, A. (2023). Evaluación del plan de armonización fiscal en la Unión Europea. *Semestre Económico*, 12(2), 34–53.

Azoulai, L. (2014). *The question of competence in the EU*. Oxford University Press.

- Bin, F. (2022). L'Europe fiscale : Impasse de l'harmonisation fiscale ou mutation des instruments juridiques de transfert de la souveraineté fiscale ? », in F.-V. Guiot (dir), *Souveraineté européenne : du discours politique à une réalité juridique ?*, Actes du colloque de Toulouse, 26-27 sept. 2019, Paris, Mare & Martin, pp. 261-275
- Craig, P. i De Búrca, G. (2024). *EU law : text, cases, and materials* (ed. 8). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/he/9780198915522.001.0001>
- Chrétien, M. (1955). *À la recherche du droit international fiscal commun : étude de droit positif à partir de la jurisprudence des cours internationales*. Paris, Librairie du Recueil Sirey.
- Comunicació de la Comissió al Parlament Europeu, al Consell, al Comitè Econòmic i Social Europeu i al Comitè de les Regions. *Un paquet ajustat per a la propera generació de recursos propis*. Brussel·les, 20 de juny de 2023, COM/2023/330 final.
- Comunicació de la Comissió al Parlament Europeu, al Consell, al Comitè Econòmic i Social Europeu i al Comitè de les Regions. *Un pressupost dinàmic de la UE per a les prioritats del futur: el marc financer plurianual 2028-2034*. Brussel·les, 16 de juliol de 2025, COM(2025) 570 final.
- Crespo, C., Ramos, J. M., i Rodríguez, L. (2020). Un marco común para la política fiscal europea. *ICE, Revista De Economía*, (916). <https://doi.org/10.32796/ice.2020.916.7106>
- Davis, L. (2009). Ten years of anti-dumping in the EU: economic and political targeting. *Global Trade and Customs Journal*, 4(7/8).
- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union (2024). *Annual report on taxation 2024 : review of taxation policies in the European Union*. Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/10846>
- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union (2024). *Management plan 2024 – Taxation and Customs Union*. Ref. Ares(2024)877829
- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Center for Social and Economic Research (CASE), Oxford Economics, Syntesia, Bonch-Osmolovskiy, M., Poniatowski, G., Braniff, L., Harrison, G., Luchetta, G.,

- Neuhoff, J., Śmietanka, A., i Zick, H. (2024). *VAT gap in the EU : 2024 report*, Publications Office of the European Union.
<https://data.europa.eu/doi/10.2778/2476549>
- European Court of Auditors (2021). *Special Report 03/2021: Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation.*
- Maitrot de la Motte, A. (2005). *Souveraineté fiscale et construction communautaire - Recherche sur les impôts directs*, LGDJ.
- Maitrot de la Motte, A. (2016). *Droit fiscal de l'Union européenne*. Bruylant, collec. Traités, ed. 2.
- Maitrot de la Motte, A. (2016). L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ? *Revue de Droit Fiscal*, n° 37, comm. 475.
- Maitrot de la Motte, A. (2019). L'application du droit de l'Union européenne en matière fiscale, Titre VII, n° 2, *De l'intégration des ordres juridiques : droit constitutionnel et droit de l'Union européenne*.
- Martín Jiménez, A. (2022). Los recursos propios y los tributos en el presupuesto de la UE en la recuperación post-Covid: ¿Todavía lejos de una auténtica Unión Europea? *Nueva Fiscalidad*, 2, 21–62.
- OCDE i G20. (2023). Déclaration de résultat sur la Solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.
<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/beps/declaration-de-resultat-sur-la-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-juillet-2023.pdf>
- Ponomareva, E.A. (2021). The acts of the EU tax law and double tax treaties: the problems of correlation in establishing anti-tax avoidance rules. *Law Enforcement Review*. 2021;5(4):175-186. [https://doi.org/10.52468/2542-1514.2021.5\(4\).175-186](https://doi.org/10.52468/2542-1514.2021.5(4).175-186)
- Raitio, J. (2013). Direct Taxation and the Free Movement of Persons. *The Court of Justice and the Construction of Europe: Analyses and Perspectives on Sixty Years of*

Case-law - La Cour de Justice et la Construction de l'Europe: Analyses et Perspectives de Soixante Ans de Jurisprudence. T.M.C. Asser Press, The Hague.
https://doi.org/10.1007/978-90-6704-897-2_31

Resolució del Parlament Europeu del 10 de maig de 2023. *Els recursos propis: un nou començament per a les finances de la UE, un nou començament per a Europa*. (2022/2172(INI))

Ros, E. (2018). EU Citizenship and Direct Taxation: The European Court of Justice in the Era of Public Decline for a Citizen's Europe. *EC Tax Review*, 27(3), 147-159.

Sedeño López, J. F. (2023). *¿Hacia una verdadera «Unión» Europea en materia fiscal? Pasado, presente y futuro de los recursos propios comunitarios en el contexto de la transición ecológica*. Fundación Alternativas, Documento de trabajo N° 229/2023.

Sevilla Torres, J. (2024). Políticas de armonización fiscal en la Unión Europea: análisis comparado. *Semestre Económico*, 13(1), 11–23.

Terra, B.J.M. i Wattel P.J. (2018). *European tax law*, ed. 7. Wolters Kluwer.

Vanistendael, F. (2000). No European Taxation without European representation, *EC Tax Review*, n° 3, p.143.