

DOBLE IMPOSICIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA Y UNA CLARA LAGUNA JURISDICCIONAL: HACIA UN TRIBUNAL FISCAL EUROPEO CON COMPETENCIA VINCULANTE

DOUBLE TAXATION IN THE EUROPEAN UNION
AND A CLEAR JURISDICTIONAL GAP: TOWARDS
A EUROPEAN TAX COURT WITH BINDING
JURISDICTION

Patrícia Anjos Azevedo¹

Marco Miguel Pereira Rodrigues²

RESUMEN

Este documento analiza el problema de la doble imposición en la Unión Europea como expresión de una inconsistencia estructural entre la integración del mercado interior y la fragmentación de los sistemas tributarios nacionales.

¹ Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto. Professora Adjunta na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto. Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

² Instituto Superior de Entre o Douro e Vouga. Professor Adjunto no ISVOUGA. Doutorando em Ciências Jurídico-Criminais na Universidade Portucalense, Infante D. Henrique. Licenciado e Mestre em Solicitoria pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto.

Demuestra la insuficiencia de los mecanismos actuales de resolución de controversias, caracterizados por la incertidumbre, las demoras y la falta de uniformidad. Por consiguiente, aboga por la creación de un Tribunal Fiscal Europeo con jurisdicción vinculante, capaz de garantizar decisiones independientes, coherentes y eficaces, promoviendo así una verdadera jurisprudencia fiscal europea. Reconociendo los desafíos asociados a la soberanía de los Estados miembros, concluye que dicha evolución constituye un requisito funcional del proceso de integración, siendo esencial para garantizar la coherencia y la integridad del mercado interior.

Palabras clave: Doble imposición; Unión Europea; mercado interior; Tribunal Fiscal Europeo.

ABSTRACT

This paper analyzes the problem of double taxation in the European Union as an expression of a structural inconsistency between the integration of the internal market and the fragmentation of national tax systems. It demonstrates the inadequacy of current dispute resolution mechanisms, marked by uncertainty, delays, and lack of uniformity. It therefore advocates for the creation of a European Tax Court with binding jurisdiction, capable of ensuring independent, coherent, and effective decisions, promoting a true European tax jurisprudence. Acknowledging the challenges associated with the sovereignty of Member States, it concludes that such evolution constitutes a functional requirement of the integration process, being essential to guarantee the coherence and completeness of the internal market.

Keywords: Double taxation; European Union; internal market; European Tax Court.

1 INTRODUCCIÓN

La integración europea se basa en una persistente paradoja estructural: si bien el mercado interior promueve la libre circulación de capitales, personas, bienes y servicios, la tributación directa permanece, en gran medida, bajo el control soberano de los Estados miembros.

Esta asimetría genera importantes conflictos normativos, especialmente en el ámbito de la doble imposición internacional, donde dos o más Estados ejercen simultáneamente su jurisdicción tributaria sobre los mismos ingresos.

De hecho, la coexistencia de sistemas tributarios nacionales autónomos, junto con la falta de armonización sustancial en materia de

tributación directa, potencia los conflictos de jurisdicción tributaria basados en diferentes factores de conexión, como la residencia y la fuente de ingresos (Reimer y Rust, 2015, pp.23-35).

Esta superposición de poderes no solo compromete la neutralidad fiscal, sino que también puede distorsionar las decisiones económicas y afectar la asignación eficiente de recursos en el mercado interno (Devereux, 2008, pp. 698-719).

Es importante destacar que, según el estado actual del derecho de la UE, la doble imposición no está prohibida como tal, sino que se evalúa indirectamente a la luz de las libertades fundamentales y el principio de no discriminación, tal como lo ha afirmado reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Tribunal de Justiça da União Europeia [TJUE], 1998, par. 30). En este contexto, nos enfrentamos a una fragmentación que se traduce en una protección incompleta, dependiente de una lógica casuística e incapaz de garantizar, por sí sola, la eliminación sistemática de situaciones de doble imposición jurídica o económica.

Al mismo tiempo, los instrumentos de solución de controversias existentes - incluidos los procedimientos amistosos previstos en convenios bilaterales y los mecanismos introducidos por el Derecho de la Unión - siguen revelando importantes limitaciones estructurales. De carácter predominantemente intergubernamental, la ausencia de garantías procesales sólidas para los contribuyentes y la falta de uniformidad en las decisiones comprometen la eficacia y la previsibilidad del sistema (Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2017).

Además, esta realidad debe analizarse a la luz de los principios que estructuran el ordenamiento jurídico de la Unión, como el principio de efectividad y el derecho a una tutela judicial efectiva, consagrados en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. La falta de un mecanismo judicial especializado y vinculante en materia tributaria plantea, por tanto, la cuestión de si el marco actual garantiza adecuadamente la protección de los derechos de los contribuyentes en situaciones transfronterizas (União Europeia [UE], 2012, art. 47; Pistone, 2010, p. 78).

En este contexto, proponemos una reflexión crítica sobre las deficiencias del modelo actual, cuestionando si la creación de un Tribunal

Fiscal Europeo con jurisdicción vinculante podría constituir una respuesta institucional adecuada. Esta hipótesis requiere un análisis exhaustivo de su compatibilidad con los Tratados, en particular en lo que respecta a la distribución de competencias, el principio de subsidiariedad y la preservación de la soberanía fiscal de los Estados miembros.

2 LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL CONTEXTO EUROPEO

La doble imposición puede adoptar dos formas distintas:

- Jurídica: cuando un mismo contribuyente tributa sobre la misma renta en más de un Estado; y
- Económica: cuando la misma renta tributa en el ámbito de distintas entidades.

Esta distinción, clásica en la doctrina fiscal internacional, adquiere especial relevancia en el contexto de la Unión Europea, no solo por la diversidad de mecanismos de eliminación aplicables, sino también por la marcada intensidad con la que el Derecho de la Unión ha intervenido en cada una de estas dimensiones (Reimer y Rust, 2015, pp. 11-18).

La doble imposición jurídica suele surgir de conflictos positivos de jurisdicción tributaria, donde dos o más Estados reclaman la potestad de gravar en función de factores contrapuestos, como la residencia del contribuyente y la fuente de sus ingresos.

Por otro lado, la doble imposición económica se manifiesta de forma paradigmática en el ámbito de la tributación empresarial, especialmente en la cadena de distribución de beneficios, y también puede derivarse de discrepancias en la clasificación de entidades (por ejemplo, entidades transparentes frente a opacas) o de instrumentos financieros híbridos (Rust, 2011, pp. 7-15).

En el ámbito europeo, este fenómeno no es meramente contingente, sino estructural. Resulta de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales autónomos, diseñados de forma independiente y basados en decisiones políticas y técnicas divergentes. La falta de armonización sustancial de la tributación directa - en contraste con el alto grado de

integración observado en el ámbito de la tributación indirecta - fomenta no solo conflictos de vinculación, sino también conflictos de clasificación jurídica, divergencias en la determinación de la renta imponible y asimetrías en la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición (Terra y Wattel, 2012, pp. 45-63).

A estas tensiones se suma el hecho de que el Derecho de la UE no establece un criterio uniforme para la distribución de competencias tributarias entre los Estados miembros. Como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en ausencia de armonización, los Estados conservan la facultad de definir unilateralmente los criterios de conexión pertinentes, incluso si esta autonomía da lugar a la superposición de jurisdicciones tributarias (União Europeia [UE], 2012, parágrafos 24-30; Tribunal de Justiça da União Europeia [TJUE], 2006).

El control ejercido por el Tribunal se centra, por tanto, no en la existencia de la doble imposición en sí misma, sino en las posibles violaciones de las libertades fundamentales, lo que da lugar a una intervención indirecta, fragmentada y esencialmente negativa.

Este enfoque resulta insuficiente para abordar fenómenos más complejos de doble imposición, especialmente aquellos derivados de las interacciones sistémicas entre sistemas jurídicos.

Por ejemplo, las situaciones de clasificación asimétrica - en las que dos Estados atribuyen una naturaleza diferente a la misma renta o entidad - pueden dar lugar no solo a la doble imposición, sino también, paradójicamente, a la doble no imposición.

Estos problemas fueron ampliamente identificados en el contexto del proyecto BEPS de la OCDE, que demostró que la fragmentación normativa puede generar tanto una sobreimposición como lagunas fiscales (Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2015).

Si bien los Estados miembros suscriben convenios bilaterales inspirados en el modelo de la OCDE, estos no ofrecen una solución para la eliminación total de la doble imposición. Dichos instrumentos se basan en una lógica de coordinación más que de integración, limitándose a distribuir las competencias tributarias y a prever métodos de eliminación, como exenciones o créditos fiscales. Por lo tanto, su eficacia depende de supuestos que no siempre se cumplen en la práctica: interpretaciones

convergentes de las cláusulas convencionales, cooperación administrativa efectiva y voluntad política para resolver controversias (Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2017).

Además, los mecanismos de resolución de controversias previstos en estos convenios - en particular el procedimiento de acuerdo mutuo (PAM) - presentan limitaciones importantes. Su carácter intergubernamental implica que el contribuyente no participa plenamente en el proceso, quedando a menudo relegado a una posición pasiva.

Asimismo, la ausencia, en muchos casos, de la obligación de alcanzar un resultado específico y de plazos vinculantes compromete la eficacia de estos mecanismos, lo que genera situaciones de incertidumbre prolongada y, en ocasiones, la perpetuación de la doble imposición (Pistone, 2010, pp. 78-86).

En este contexto, la doble imposición en el ámbito europeo debe entenderse como una manifestación de las limitaciones estructurales de la integración fiscal dentro de la Unión: un sistema caracterizado por una alta interdependencia económica, pero por una coordinación fiscal incompleta, donde la eliminación de conflictos depende en gran medida de instrumentos de cooperación que carecen de fuerza vinculante y uniformidad de interpretación.

3 EL PAPEL Y LAS LIMITACIONES DEL TJUE

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) desempeña un papel fundamental para garantizar que las normas fiscales nacionales se ajusten al Derecho de la UE, en particular mediante la interpretación de las libertades fundamentales consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Sin embargo, su intervención en materia de doble imposición sigue estando estructuralmente limitada, puesto que no existe ningún principio general en el Derecho primario de la UE que prohíba la doble imposición jurídica internacional (Lang, 2021, pp. 45-47).

Hemos constatado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha afirmado reiteradamente que la doble imposición se produce, en muchos casos, por la superposición de sistemas tributarios nacionales autónomos,

cuya coordinación no está plenamente garantizada por el Derecho de la Unión.

En la sentencia Kerckhaert-Morres, el TJUE declaró expresamente que la ausencia de mecanismos para eliminar la doble imposición no constituye, en sí misma, una violación de las libertades fundamentales, siempre que no exista discriminación (Tribunal de Justiça da União Europeia [TJUE], 2006, pars. 20-23). Esta postura pone de relieve un enfoque formalista, centrado en la igualdad de trato y no en la eliminación de las cargas tributarias acumulativas.

Asimismo, en el caso Gilly, el Tribunal reconoció que los Estados miembros conservan una amplia competencia para determinar los criterios de distribución del poder impositivo, incluso mediante acuerdos bilaterales (Tribunal de Justiça da União Europeia [TJUE], 1998, pars. 24-30). Esta jurisprudencia confirma que, a falta de armonización, la soberanía fiscal sigue siendo el principio rector, incluso cuando se ejerce dentro de los límites del Derecho de la Unión.

No obstante, el TJUE ha admitido restricciones a esta autonomía fiscal cuando están en juego violaciones de libertades fundamentales.

En la sentencia Marks & Spencer, el Tribunal consideró que ciertas limitaciones a la deducción de pérdidas transfronterizas podrían constituir una restricción a la libertad de establecimiento, y solo son admisibles si son proporcionadas y están justificadas por razones imperiosas de interés general (Tribunal de Justiça da União Europeia [TJUE], 2005, pars. 35-55). Esta sentencia representa uno de los momentos más significativos de compresión de la soberanía fiscal en nombre de la integración del mercado interior.

No obstante, a pesar de estos avances, las actuaciones del TJUE suelen caracterizarse como un mecanismo de integración negativa, en la medida en que elimina obstáculos nacionales incompatibles con el Derecho de la Unión sin establecer, sin embargo, un marco positivo y coherente para la fiscalidad europea (de Witte, 2011, pp. 323-361). Como señala Paul Farmer, el Tribunal no tiene el mandato de armonizar los sistemas tributarios, sino que se limita a garantizar que no violen las libertades fundamentales (Farmer y Lyal, 1994, pp. 15-18).

Esta limitación estructural tiene consecuencias directas para la resolución de controversias por doble imposición, ya que el TJUE no puede

imponer soluciones uniformes ni sustituir su voluntad por la de los Estados miembros en la distribución del poder tributario. Como señala Rita de la Feria, la ausencia de un marco regulatorio positivo a nivel de la Unión conlleva una protección fragmentada e incompleta de los contribuyentes en situaciones transfronterizas (de la Feria, 2010, pp. 267-308).

Resulta que, si bien el TJUE desempeña un papel fundamental en la lucha contra la discriminación y las restricciones injustificadas, su intervención sigue siendo indirecta y limitada, lo que impide una respuesta eficaz y sistemática a los problemas de doble imposición en el espacio europeo.

Esta realidad refuerza el debate sobre la posible creación de mecanismos jurisdiccionales o institucionales más adecuados para garantizar una resolución uniforme de estos conflictos.

4 MECANISMOS ACTUALES DE RESOLUCIÓN DE DISPUTAS

En las últimas décadas, la Unión Europea ha buscado desarrollar instrumentos para mitigar los efectos de la doble imposición en el mercado interior. Estos mecanismos no constituyen un verdadero sistema jurisdiccional, sino que reflejan soluciones cooperativas e intergubernamentales basadas en la coordinación entre las administraciones tributarias nacionales.

Esta característica estructural limita su eficacia. Hemos observado que, en lugar de garantizar una aplicación uniforme de la ley, estos mecanismos funcionan como formas institucionalizadas de negociación entre Estados, lo que limita la previsibilidad y la protección de los contribuyentes.

4.1 ACUERDO DE ARBITRAJE (1990)

El Convenio 90/436/CEE sobre arbitraje representa el primer esfuerzo sistemático de la Unión para abordar las situaciones de doble

imposición, si bien se limita al ámbito de los precios de transferencia y la asignación de beneficios a los establecimientos permanentes.

El modelo adoptado se basa en una lógica de dos fases: inicialmente, un procedimiento de acuerdo mutuo (PAM) entre las autoridades competentes; posteriormente, en ausencia de acuerdo, la creación de un comité consultivo con funciones arbitrales (Baker, 2013).

A pesar de su relevancia histórica, esta práctica ha revelado importantes deficiencias. En primer lugar, la eficacia del procedimiento amistoso depende enteramente de la voluntad de las autoridades tributarias, sin obligación alguna de lograr un resultado específico (Lang, 2021, pp.179-181). Esta característica asemeja el mecanismo a una negociación diplomática, en la que el contribuyente asume un papel pasivo y carece de medios procesales propios para influir decisivamente en el resultado.

Por otro lado, la fase de arbitraje, si bien se concibió como una garantía de resolución, se ha utilizado de forma limitada, en parte debido a obstáculos procesales y a la reticencia de los Estados a someterse a decisiones potencialmente vinculantes (Pit, 2018, pp. 345-347).

Sabemos que la lentitud de los procesos - que a menudo se prolongan durante varios años - también compromete su utilidad práctica, especialmente en contextos empresariales que requieren seguridad jurídica oportuna.

Además, su alcance material limitado excluye gran parte de las situaciones de doble imposición legal a las que se enfrentan los contribuyentes individuales y las empresas fuera del ámbito de los precios de transferencia (Lang, 2021, pp. 181-183).

En este sentido, Harm Mark Pit sostiene que la Convención no constituye un verdadero sistema de resolución de controversias, sino más bien un mecanismo de coordinación administrativa con elementos arbitrales limitados (Pit, 2018, p. 344).

4.2 DIRECTIVA (UE) 2017/1852

La Directiva (UE) 2017/1852 surge como respuesta a las deficiencias del Convenio sobre Arbitraje, introduciendo un marco más estructurado y

jurídicamente exigente para la resolución de controversias fiscales en la Unión.

Entre sus principales novedades destacan:

- la imposición de plazos vinculantes para las distintas fases del procedimiento;
- la ampliación de su ámbito de aplicación a todas las controversias derivadas de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros;
- la previsión de una fase arbitral obligatoria si el procedimiento amistoso no produce resultados (União Europeia [UE], 2017).

Estos cambios representan un avance significativo en términos de eficiencia y protección de los contribuyentes, reduciendo el margen de inacción por parte de las administraciones tributarias. Sin embargo, la Directiva no rompe con la lógica subyacente al modelo anterior.

Observamos que el proceso sigue estando esencialmente a cargo de las autoridades nacionales, quienes son responsables de decidir sobre la admisibilidad de las solicitudes, negociar soluciones e implementar las decisiones finales (Lang, 2021, pp. 6-9).

Incluso en la fase de arbitraje, los tribunales arbitrales constituidos no conforman un tribunal permanente, sino órganos ad hoc cuyas actuaciones se limitan al caso específico.

Por lo tanto, persisten importantes limitaciones estructurales:

- Dependencia de la cooperación administrativa: el éxito del mecanismo sigue estando condicionado a la buena fe y la eficiencia de las autoridades nacionales;
- Falta de uniformidad en la toma de decisiones: cada controversia se resuelve de forma aislada, sin garantizar la coherencia con casos similares;
- Falta de precedentes vinculantes: las decisiones arbitrales no tienen repercusión más allá del caso específico, lo que impide la consolidación de la jurisprudencia europea;
- Acceso limitado para el contribuyente: si bien se ha reforzado, el papel del contribuyente sigue siendo secundario al de los Estados.

Los expertos en derecho han destacado que la Directiva representa un avance importante, pero insuficiente. En este sentido, Harm Mark Pit afirma que constituye un paso adelante en el desarrollo procedimental de

la cooperación tributaria, pero no una transformación estructural del sistema (Pit, 2018, p. 5).

De manera más crucial, Philip Baker caracteriza estos mecanismos como formas de "arbitraje diplomático", en la medida en que siguen reflejando un equilibrio político entre los estados, y no la aplicación independiente de normas jurídicas por parte de un organismo jurisdiccional (Baker, 2013).

4.3 LIMITACIONES ESTRUCTURALES E IMPLICACIONES SISTÉMICAS

El análisis conjunto de estos instrumentos revela una limitación fundamental: la ausencia de un verdadero sistema judicial europeo en materia tributaria.

A diferencia de otros ámbitos del Derecho de la UE, donde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea garantiza la interpretación uniforme y vinculante de las normas, las controversias tributarias transfronterizas siguen resolviéndose mediante mecanismos descentralizados y caso por caso.

Esta situación tiene diversas implicaciones:

- compromete la seguridad jurídica, ya que los contribuyentes no pueden prever con certeza el resultado de las controversias;
- debilita la igualdad de trato, puesto que casos similares pueden tener soluciones diferentes;
- limita la eficacia del mercado interior al mantener obstáculos fiscales a la libre circulación.

Giovanni Consolo resume que el modelo actual no sustituye a un sistema judicial, sino que reproduce, de forma institucionalizada, los métodos tradicionales de resolución diplomática de controversias (Consolo, 2024, pp. 11-13).

A pesar de los avances logrados, los mecanismos existentes siguen siendo incapaces de garantizar una resolución coherente, uniforme y plenamente efectiva de las controversias por doble imposición. Consideramos que esta deficiencia constituye uno de los principales

argumentos a favor de la creación de un tribunal europeo especializado en materia tributaria.

5 EL OBSTÁCULO ESTRUCTURAL: LA SOBERANÍA FISCAL

El principal obstáculo para la evolución institucional de la Unión Europea en materia de doble imposición reside en la persistencia de la soberanía fiscal de los Estados miembros.

Según el principio de atribución, consagrado en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea, la Unión solo posee las competencias que le confieren los Estados, quedando todas las demás en manos nacionales (União Europeia [UE], 2012, art. 5.º).

En este contexto, la tributación directa sigue siendo un área particularmente delicada, caracterizada por una armonización limitada y fragmentada. A diferencia de otras áreas del mercado interior, donde se ha producido una mayor integración, la tributación directa permanece en gran medida bajo el control de los Estados miembros, lo que refleja la ausencia de un verdadero poder fiscal europeo (Lang, 2013, pp. 27-30).

Esta realidad se ve reforzada por el hecho de que las decisiones en materia tributaria generalmente requieren unanimidad en el Consejo, lo que otorga a cada Estado derecho de veto. Este requisito institucional obstaculiza profundamente cualquier intento de reforma estructural, lo que a menudo conduce a soluciones de compromiso o a la inercia legislativa (Pistone, 2018, pp. 70-73).

Más allá de la dimensión jurídica e institucional, la resistencia a la integración fiscal tiene un fuerte componente político y constitucional. La tributación está íntimamente ligada a decisiones fundamentales de política económica y social, particularmente en lo que respecta a la redistribución de la riqueza, la financiación de las funciones estatales y la definición del modelo social.

En este contexto, la tributación constituye uno de los pilares centrales de la soberanía estatal (Craig, 2018, pp. 45-47).

Como señala Paul Craig, la fiscalidad sigue siendo un ámbito en el que la integración europea está particularmente limitada, precisamente porque se sitúa en la intersección entre la eficiencia económica y la legitimidad democrática (Craig y de Búrca, 2015, pp. 98-101).

De igual modo, Gráinne de Búrca señala que la tributación está históricamente asociada al principio de representación política, lo que explica la resistencia de los estados a la transferencia de poderes en este ámbito (Craig y de Búrca, 2015, pp. 100-102).

En este contexto, la soberanía fiscal puede entenderse como uno de los últimos bastiones de la soberanía material de los Estados miembros. Incluso en un sistema altamente integrado como la Unión Europea, los Estados siguen conservando el control sobre los instrumentos fiscales esenciales para la ejecución de sus políticas públicas.

Bruno de Witte señala que la integración europea ha avanzado de forma asimétrica, dejando intactas áreas consideradas centrales para la identidad estatal (de Witte, 2011, pp. 323-361).

Sin embargo, esta soberanía no es absoluta. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha demostrado que los Estados miembros deben ejercer sus competencias tributarias de conformidad con el Derecho de la UE, en particular con las libertades fundamentales. Esta limitación opera principalmente de forma negativa, sin implicar una transferencia positiva de la jurisdicción tributaria al ámbito europeo.

5.1 LA PROGRESIVA EROSIÓN DE LA SOBERANÍA FISCAL

A pesar de la importancia fundamental de la soberanía fiscal, la doctrina ha puesto de relieve su progresiva erosión en el contexto de la globalización y la integración europea. La creciente movilidad de capitales y empresas, junto con la digitalización de la economía, ha reducido significativamente la capacidad de los Estados para ejercer de forma autónoma su potestad tributaria.

Un ejemplo paradigmático es el proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE),

que introdujo normas internacionales destinadas a combatir la erosión de la base imponible y la transferencia artificial de beneficios. Si bien se basa formalmente en la cooperación internacional, este proceso ha propiciado una convergencia sustancial de las normas tributarias a nivel mundial (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico [OCDE], 2013, pp. 15-20).

En el ámbito de la Unión Europea, iniciativas como la Directiva contra la Elusión Fiscal (ATAD) o los proyectos de tributación de la economía digital también evidencian una tendencia hacia la convergencia normativa entre los Estados miembros. Si bien se adoptaron en cumplimiento del principio de unanimidad, estas medidas limitan progresivamente el margen de decisión nacional.

La propia jurisprudencia del TJUE contribuye a esta erosión, al imponer restricciones al ejercicio de la soberanía fiscal cuando se ven afectadas las libertades fundamentales. Como intervención indirecta, sus efectos acumulativos son significativos en la configuración de los sistemas tributarios nacionales.

Sam van der Vlugt sostiene que la soberanía fiscal ha dejado de ser un concepto absoluto para evolucionar hacia una forma de soberanía condicional y compartida (van der Vlugt, 2025, pp. 187-190). De manera similar, Pasquale Pistone describe este fenómeno como una "compresión funcional de la soberanía fiscal", en la que los Estados conservan formalmente sus poderes, pero ven su autonomía sustancialmente reducida (Pistone, 2018, pp. 72-74).

Este desarrollo revela una tensión estructural: si bien los Estados se resisten a la creación de un verdadero poder fiscal europeo, aceptan progresivamente limitaciones a su soberanía en respuesta a los desafíos globales y las exigencias del mercado interior. Creemos que la soberanía fiscal ya no puede entenderse como un obstáculo absoluto, sino como un concepto en transformación, sujeto a una reconfiguración continua.

6 PROPUESTA: UN TRIBUNAL FISCAL EUROPEO

Dadas las limitaciones identificadas, consideramos necesaria la creación de un Tribunal Fiscal Europeo con jurisdicción específica para resolver controversias en materia de doble imposición. La necesidad de este mecanismo judicial se fundamenta en la observación, ampliamente reconocida en la doctrina jurídica, de que los instrumentos actualmente disponibles -a saber, los acuerdos bilaterales y los acuerdos mutuos- no garantizan una protección judicial efectiva ni soluciones uniformes dentro de la Unión Europea.

Este órgano podría tener las siguientes características:

a) Su jurisdicción se limita a las disputas fiscales transfronterizas

Limitar la jurisdicción a situaciones de doble imposición internacional (jurídica y económica) permitiría respetar el principio de subsidiariedad, evitando injerencias excesivas en la soberanía fiscal de los Estados miembros. Asimismo, abordaría la necesidad de resolver controversias cuya naturaleza trasciende claramente el ámbito puramente nacional, derivadas de la superposición de distintos sistemas tributarios.

Ben Terra y Peter Wattel destacan que la falta de mecanismos supranacionales eficaces para resolver controversias sobre doble imposición constituye una de las principales debilidades del derecho tributario internacional contemporáneo (Terra y Wattel, 2012, pp. 37-42).

b) Decisiones vinculantes para los Estados miembros

La eficacia del Tribunal dependería del carácter vinculante de sus decisiones, superando una de las principales críticas dirigidas a los mecanismos actuales, como el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM), cuya naturaleza intergubernamental y no coercitiva compromete la previsibilidad de los resultados (Lang, 2021, pp. 45-52).

El establecimiento de decisiones vinculantes reforzaría la seguridad jurídica y reduciría el riesgo de resoluciones divergentes o incompletas. Cabe destacar que la experiencia del arbitraje obligatorio, introducida por la Directiva (UE) 2017/1852, ya muestra una tendencia, si bien limitada, hacia la juridificación de estos mecanismos (European Union [EU], 2017).

c) Acceso directo para los contribuyentes

Uno de los elementos más innovadores de la propuesta reside en la posibilidad de que los contribuyentes accedan directamente al Tribunal. Actualmente, los particulares dependen de la iniciativa de las autoridades tributarias nacionales para la resolución de litigios internacionales, lo que debilita su posición procesal.

Pasquale Pistone señala que la falta de acceso directo a un órgano independiente compromete el principio de una tutela judicial efectiva en el ámbito tributario europeo (Pistone, 2009, pp. 191-214). Este reconocimiento armonizaría el sistema con las normas generales del Derecho de la Unión, reforzando la protección de los derechos de los contribuyentes.

d) Coordinación institucional con el TJUE

La coordinación con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sería fundamental para garantizar la coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión. El Tribunal Fiscal Europeo podría funcionar como órgano especializado, manteniendo la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales al TJUE sobre interpretación del Derecho de la Unión, de forma similar a como lo hacen los tribunales nacionales.

Esta solución, como la que aquí se presenta, permitiría combinar la especialización técnica con la unidad interpretativa, evitando el riesgo de fragmentación jurisprudencial. La jurisdicción especializada en materia tributaria puede contribuir significativamente a la calidad y coherencia de las decisiones en contextos complejos y transfronterizos.

Una posible solución sería su integración como órgano especializado dentro del sistema judicial de la Unión, evitando la fragmentación institucional. Esta integración podría inspirarse en el modelo del Tribunal General, previsto en el artículo 19 del Tratado de la Unión Europea, que permite la creación de secciones especializadas sin necesidad de una ruptura estructural en el sistema existente (União Europeia [UE], 2016, art. 19.º).

La implementación de esta propuesta plantea importantes desafíos.

Comenzamos con la ausencia de una competencia general de la Unión Europea en materia de tributación directa, lo que puede generar dudas sobre la base jurídica para la creación de un organismo de esta

naturaleza. Además, existe la resistencia de los Estados miembros a la transferencia de competencias en materia tributaria, tradicionalmente asociadas al núcleo de la soberanía estatal.

No obstante, una línea de pensamiento sostiene que la creación de un mecanismo jurisdiccional limitado a las controversias transfronterizas podría justificarse en aras de garantizar el funcionamiento del mercado interior, concretamente en virtud del artículo 114 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Chalmers et al., 2019, pp. 674-711).

7 VENTAJAS DE LA PROPUESTA

La creación de un tribunal de esta naturaleza permitiría:

7.1. REFORZAR LA SEGURIDAD JURÍDICA

La existencia de un órgano judicial especializado contribuiría a la previsibilidad de las decisiones sobre doble imposición, reduciendo la incertidumbre derivada de la aplicación paralela de diferentes sistemas tributarios nacionales. La fragmentación interpretativa actual se cita con frecuencia como un factor de inseguridad jurídica en el contexto fiscal europeo.

Esta fragmentación de los sistemas tributarios nacionales y de las prácticas de resolución de controversias en materia de doble imposición contribuye a la inseguridad jurídica y dificulta la predicción de las decisiones, por lo que resulta necesario reforzar la coherencia institucional y la eficacia de los mecanismos transfronterizos de resolución de controversias fiscales (Dourado, 2023, pp. 30-45).

7.2. REDUCIR LOS COSTOS DE LITIGIO

Sustituir mecanismos lentos y a menudo ineficaces, como los procedimientos amistosos, por una vía judicial directa reduciría significativamente los costos financieros y de tiempo que deben asumir los contribuyentes. Sin embargo, estos procedimientos intergubernamentales

no garantizan una resolución rápida ni vinculante de las controversias (Lang, 2021, pp. 47-52).

7.3. PARA GARANTIZAR LA UNIFORMIDAD EN LA INTERPRETACIÓN

Un Tribunal Fiscal Europeo permitiría una aplicación más homogénea de las normas tributarias en contextos transfronterizos, evitando divergencias entre los Estados miembros. Como señalan Ben J. M. Terra y Peter J. Wattel, la falta de uniformidad en la aplicación de las normas fiscales internacionales compromete la coherencia del sistema y favorece los conflictos de doble imposición (Terra y Wattel, 2012, pp. 37-42).

7.4. PARA CONSOLIDAR EL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERNO

Eliminar las barreras fiscales es fundamental para la eficacia del mercado interior. La doble imposición dificulta la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento, influyendo negativamente en las decisiones económicas y las inversiones transfronterizas (Schön, 2000, pp. 90-97).

Además, contribuiría a superar la fragmentación actual, sustituyendo las negociaciones bilaterales por decisiones jurisdiccionales coherentes.

La creación de un Tribunal Fiscal Europeo se justifica especialmente ante la creciente complejidad técnica del derecho tributario internacional. Las controversias sobre doble imposición implican la articulación entre convenios internacionales, derecho de la Unión y normas nacionales, lo que exige un alto grado de especialización.

Michael Lang afirma que la sofisticación del derecho tributario contemporáneo justifica la existencia de órganos jurisdiccionales técnicamente especializados, capaces de garantizar decisiones coherentes y sistemáticas (Lang, 2009, pp. 1-9).

Por otro lado, la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si bien es esencial, está estructuralmente limitada, ya que no

funciona como instancia para la resolución directa de controversias por doble imposición, sino únicamente como intérprete del Derecho de la Unión en el marco de decisiones prejudiciales (Terra y Wattel, 2012, pp. 33-38). De este modo, la creación de un tribunal especializado permitiría subsanar esta deficiencia funcional, garantizando una protección judicial más eficaz.

Además, más allá de ser una solución meramente deseable, la existencia de un tribunal fiscal europeo especializado puede entenderse como un requisito funcional del propio mercado interior, que posibilita la transición de un modelo intergubernamental a un modelo judicial más coherente y eficaz.

8 RIESGOS Y OBJECIONES

Sin embargo, esta relevancia plantea interrogantes importantes:

a) Erosión de la soberanía fiscal

La atribución de jurisdicción a un tribunal europeo en materia tributaria podría interpretarse como una limitación significativa a la autonomía de los Estados miembros. La tributación directa sigue siendo uno de los ámbitos más sensibles de la soberanía estatal, al estar estrechamente vinculada a la definición de las políticas económicas y sociales.

b) Riesgo de estandarización excesiva

Las actuaciones de un tribunal supranacional podrían conducir a una armonización indirecta de las prácticas tributarias, incluso en ausencia de plena competencia legislativa de la Unión. Este fenómeno de «armonización judicial» puede limitar la flexibilidad de los Estados para adaptar sus sistemas tributarios a las particularidades nacionales (Lang, 2009, pp. 10-16).

c) Posible conflicto con los tribunales nacionales

La creación de un nuevo órgano judicial plantea interrogantes sobre la distribución de competencias y la coordinación con los tribunales nacionales. Pueden surgir tensiones institucionales, especialmente en casos de divergencia entre las decisiones nacionales y las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

d) Superposición con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Existe el riesgo de duplicación de funciones en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), especialmente en lo que respecta a la interpretación del Derecho comunitario. Por lo tanto, es importante definir claramente los mecanismos de coordinación entre ambos, evitando redundancias y garantizando la coherencia del sistema judicial europeo (União Europeia [UE], 2016, art. 19.º).

Presumiblemente, esto podría plantear problemas de legitimidad democrática, en la medida en que las decisiones fiscales se tomarían entonces a nivel supranacional (Scharpf, 1999, pp. 6-12). Prevedemos que la transferencia de competencias decisorias a un órgano judicial europeo pueda suscitar interrogantes sobre el control democrático, en particular en un ámbito tradicionalmente reservado a los parlamentos nacionales.

9 UN MODELO INTERMEDIO DE INTEGRACIÓN JURISDICCIONAL

Un enfoque alternativo consistiría en crear un mecanismo jurisdiccional especializado con competencia limitada, que funcionaría como un paso gradual en la integración.

Esta solución permitiría equilibrar la necesidad de eficiencia en la resolución de controversias con la preservación de la autonomía fiscal de los Estados, siguiendo la lógica gradualista que ha caracterizado el proceso de integración europea.

10 CONCLUSIONES

El problema de la doble imposición en la Unión Europea pone de manifiesto, en última instancia, una disfunción estructural del propio proceso de integración: la coexistencia de un mercado interior jurídicamente integrado con una estructura tributaria esencialmente fragmentada. Esta disociación compromete no solo la eficiencia económica, sino también la coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, permitiendo que persistan conflictos que la legislación vigente resulta incapaz de resolver sistemáticamente.

En efecto, un análisis de los mecanismos existentes demuestra que la Unión sigue anclada en un paradigma de coordinación intergubernamental que resulta manifiestamente insuficiente ante la complejidad de las relaciones fiscales contemporáneas.

Ni los procedimientos amistosos, ni los mecanismos de arbitraje, ni siquiera la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea pueden garantizar una protección plena, efectiva y uniforme de los contribuyentes en situaciones de doble imposición. El resultado es un sistema caracterizado por la incertidumbre, las demoras y la falta de coherencia en las decisiones, factores difíciles de conciliar con las exigencias de un espacio jurídico verdaderamente integrado.

En este contexto, la creación de un Tribunal Fiscal Europeo con competencia vinculante no debe considerarse una solución meramente deseable o incremental, sino un requisito funcional del propio mercado interior. La ausencia de un órgano judicial especializado se traduce en una laguna sistémica: mientras que en otros ámbitos del Derecho de la UE la uniformidad interpretativa está garantizada por estructuras judiciales consolidadas, en el ámbito fiscal persiste la dependencia de mecanismos negociados y caso por caso, incompatibles con los principios de seguridad jurídica y protección judicial efectiva.

La institucionalización de un tribunal de esta naturaleza permitiría, ante todo, superar la lógica diplomática que aún rige la resolución de controversias fiscales, sustituyéndola por un modelo jurisdiccional basado en decisiones independientes y vinculantes. Más allá de aumentar la eficiencia, esta transformación tendría un impacto cualitativo en la propia naturaleza del sistema, impulsando la construcción de una auténtica

jurisprudencia fiscal europea y garantizando la aplicación uniforme de conceptos y principios que actualmente son objeto de interpretaciones divergentes por parte de los Estados miembros.

Es importante, sin embargo, reconocer que esta evolución implica una reconfiguración del equilibrio entre integración y soberanía. No puede ignorarse la resistencia de los Estados miembros a la transferencia de competencias fiscales, especialmente en un ámbito históricamente asociado a la legitimidad democrática y la autodeterminación política.

Aun así, esta resistencia debe analizarse a la luz de la progresiva erosión de la soberanía fiscal, ya evidenciada por la creciente influencia del Derecho de la Unión, la presión de la globalización y la necesidad de coordinación internacional. En este sentido, la creación de un Tribunal Fiscal Europeo no constituiría una ruptura, sino la formalización de una realidad que ya se encuentra en transformación.

Así pues, la cuestión central deja de ser si la Unión debe avanzar hacia un modelo jurisdiccional en materia fiscal y pasa a ser cuándo y de qué forma se producirá dicha evolución. La persistencia del modelo actual, basado en soluciones fragmentadas y no vinculantes, representa no solo una limitación técnica, sino una incongruencia estructural frente al grado de integración alcanzado en otros ámbitos.

En conclusión, la creación de un Tribunal Fiscal Europeo con competencia vinculante es una respuesta necesaria para garantizar la coherencia, la eficacia y la integridad del mercado interior. Sin un mecanismo jurisdiccional capaz de resolver de forma uniforme los litigios por doble imposición, la integración europea inevitablemente seguirá estando incompleta, lastrada por una fragmentación que el propio proyecto europeo se propuso superar.

REFERÊNCIAS

BAKER, Philip, *Double Taxation Conventions*, 3rd ed., Sweet & Maxwell, London, 2013.

CONSOLO, Giovanni, *Tax Dispute Resolution in the European Union*, Elgar Tax Law and Practice series, Cheltenham, UK, 2024.

CRAIG, Paul, *EU Administrative Law*, 3rd ed., Oxford University Press, Oxford, 2018.

CRAIG, Paul; BÚRCA, Gráinne de, *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 6th ed., Oxford University Press, Oxford, 2015.

DAMIAN, Chalmers; GARETH, Davies; GIORGIO, Monti, *European Union Law: Texts and Materials*, Cambridge University Press, 2019.

DEVEREUX, Michael Peter, *Taxation of Outbound Direct Investment: Economic Principles and Tax Policy Considerations*, Oxford Review of Economic Policy, Volume 24, Issue 4, 2008.

DE LA FERIA, Rita, VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation, 2010, In D. Weber (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Amsterdam IBFD, 2010.

DOURADO, Ana Paula, *Tax Litigation in Portugal: A Legal and Empirical Study of Tax Arbitration*, CIDEEFF, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 2023.

FARMER, Paul; LYAL, Richard, *EC Tax Law*, Oxford University Press, 1994.

JAKAB, András, *Sovereignty and European integration*, Cambridge University Press, 2016.

LANG, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 3rd ed., IBFD - Linde International, Vienna, 2021.

LANG, Michael, *Is there a need for a European Court of Taxation?*, World Tax Journal 1, n.º 1, 2009.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris, Article 25 Commentary.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013.

PISTONE, Pasquale, *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, IBFD, Kiev, 2018.

PISTONE, Pasquale, *The Impact of European Law on Tax Treaty Arbitration*, *EC Tax Review* 19, no. 2, 2010.

PISTONE, Pasquale, Ensuring the Effective Primacy of European Law beyond Preliminary Ruling Procedures: Some Thoughts on Strengthening the Function of Letters of Complaint and Infringement Procedures in the Field of Direct Taxes, in *Legal Remedies in European Tax Law*, ed. Pasquale Pistone, IBFD, Amsterdam, 2009.

PIT, Harm Mark, *Dispute Resolution in the EU: The EU Arbitration Convention and the Dispute Resolution Directive*, IBFD Doctoral Series n.º 42.

REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed., Alphen aan den Rijn: Nederland, Kluwer Law International, 2015.

RUST, Alexander, *Double taxation within the European Union*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International ; Frederick, MD, Université de Luxembourg, 2011.

SCHARPF, Fritz, *Governing in Europe: Effective and Democratic?*, Oxford University Press, Oxford, 1999.

SCHÖN, Wolfgang, Tax competition in Europe: the legal perspective, in Frits Bolkestein (ed.), *Taxation and competition: The realization of the Internal Market*, *EC Tax Review* 9, n.º 2, 2000.

TERRA, Bernard Jozef Maria; WATTEL, Peter Jacob, *European Tax Law*, 6th ed., Kluwer Law International, 2012.

VLUGT, Sam van der, Rethinking Tax Sovereignty in the European Union: Towards Principled European Tax Integration, IBFD Doctoral Series, Vol. 79, 2025.

WITTE, Bruno de, The Impact of the ECJ on the Evolution of European Tax Law, in *The Evolution of EU Law*, CRAIG, Paul Philip; DE BURCA, Grainne, 2nd ed., Oxford University Press, Oxford, 2011.