

La puesta en marcha del programa *Next Generation EU* ha vuelto a abrir el debate sobre la necesidad de reforma del sistema de financiación comunitario. La introducción del recurso propio basado en el plástico y las propuestas sobre otros recursos relacionados con los objetivos en materia de transición ecológica han puesto fin a años de intentos de reforma fallidos y han abierto la puerta a un nuevo escenario en el que se supere la regla de la unanimidad y se avance hacia una mayor integración fiscal a nivel comunitario.

¿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

No. 229/2023

¿HACIA UNA VERDADERA «UNIÓN»
EUROPEA EN MATERIA FISCAL?



¿HACIA UNA VERDADERA «UNIÓN» EUROPEA EN MATERIA FISCAL?

*Pasado, presente y futuro de los recursos
propios comunitarios en el contexto de
la transición ecológica*

Autor

José Francisco Sedeño López

FUNDACIÓN ALTERNATIVAS

Documento de trabajo

No. 229/2023

ÍNDICE

Introducción	8
Apartado 1	
¿De dónde venimos?	14
Apartado 2	
La búsqueda de nuevos ingresos para el presupuesto de la Unión Europea en la era poscovid (2020-2023)	36
Apartado 3	
El futuro de los recursos propios de la UE	58
Apartado 4	
Conclusiones y propuestas	78
Bibliografía	86
Biografía	90

ABREVIATURAS

BEFIT

*Business in Europe: Framework
for Income Taxation*

GEI

*Gases de Efecto
Invernadero*

BICCIS

*Base Imponible
Consolidada Común del Impuesto
de Sociedades*

MAFC

*Mecanismo de Ajuste en
Frontera por Carbono*

CEE

*Comunidad
Económica Europea*

MFP

*Marco Financiero
Plurianual*

CECA

*Comunidad Europea del
Carbón y del Acero*

MRR

*Mecanismo de Recuperación
y Resiliencia*

CORSIA

*Plan de Compensación y
Reducción del Carbono para
la Aviación Internacional*

NGEU

NextGenerationEU

FRECUENTES

IVA

*Impuesto sobre
el Valor Añadido*

RCDE

*Régimen de Comercio
de Derechos de Emisión*

ITF

*Impuesto sobre
Transacciones Financieras*

RNB

*Renta
Nacional Bruta*

OACI

*Organización de Aviación
Civil Internacional*

TFUE

*Tratado de Funcionamiento
de la Unión Europea*

OCDE

*Organización para la
Cooperación y el Desarrollo
Económicos*

TUE

*Tratado de la
Unión Europea*

PNB

*Producto
Nacional Bruto*

UE

Unión Europea

INTRODUCCIÓN

La Unión Europea se financia principalmente mediante los denominados recursos propios: los recursos tradicionales, el recurso basado en el impuesto sobre el valor añadido, el recurso basado en el producto nacional bruto y, tras su reciente introducción, el recurso basado en los residuos de envases de plástico no reciclados. En este sentido, se debe tener presente que las cuestiones relativas a la fiscalidad y a la introducción de nuevos recursos requieren alcanzar la unanimidad de los Estados miembros, lo que ha propiciado que a la integración monetaria y política a la que hemos asistido en los últimos años no se haya visto acompañada de una mayor integración fiscal, más allá de la aproximación de medidas de armonización y aproximación de las disposiciones fiscales, esencialmente en el ámbito de la imposición indirecta.

Sin embargo, la integración en el ámbito fiscal vuelve a estar en la agenda política. Por un lado, en enero de 2019, se publicó la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo. «Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE», en la que se pone de manifiesto que la regla de la unanimidad en política fiscal está suponiendo una importante barrera para la consecución de los objetivos comunitarios, por lo que la Comisión proponía una hoja de ruta para la sustitución progresiva de la regla de la unanimidad por la de la mayoría cualificada.

Paralelamente, la Unión Europea ha decidido apostar por una recuperación verde y digital tras la pandemia, lo que se ha articulado, principalmente, a través del programa Next Generation UE. No obstante, como resultado de la falta de integración fiscal, las ambiciosas metas propuestas y las grandes cantidades transferidas a los Estados miembros no están acompañadas de un sistema de obtención de recursos económicos independiente, en la medida en que los presupuestos comunitarios se nutren fundamentalmente de las transferencias de los Estados miembros. En otras palabras: la autonomía de gasto comunitaria no está acompañada de una autonomía en la

obtención de ingresos. En este contexto, la pandemia ha supuesto un punto de inflexión para que la Unión Europea avance hacia una mayor integración fiscal, a través de la creación de nuevas figuras con las que, además de promover la perseguida transición ecológica, se alleguen ingresos con los que devolver la deuda y los intereses contraídos para financiar la recuperación pospandémica.

El 1 de enero de 2021 entró en vigor el recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclado, cuya introducción pone fin a muchos años de inmovilismo en el sistema de financiación comunitario y de propuestas de reforma fallidas. Al margen de este recurso, las instituciones comunitarias están desarrollando propuestas legislativas relativas a un mecanismo de ajuste en frontera por carbono y a una profunda revisión del régimen de comercio de derechos de emisión comunitario, con la inclusión del sector del transporte marítimo y aéreo y la creación de un nuevo régimen para el sector de la edificación y del transporte por carretera. A su vez, la Unión Europea está trabajando en la creación de nuevos recursos propios basados en estos dos instrumentos.

A medio y largo plazo, se ha planteado la creación de otros recursos propios, no vinculados en este caso a la transición ecológica, como el impuesto sobre transacciones financieras, el impuesto digital o la contribución vinculada al sector empresarial. Sin duda se trata de proyectos ambiciosos, que ya han fracasado en el pasado, pero que dado el contexto político, económico y social actual podrían correr una suerte diferente en el futuro.

De esta manera, creemos que la transición ecológica y la necesidad de encontrar nuevos recursos económicos con los que financiar las políticas comunitarias va a propiciar que se exploren vías con las que superar la regla de la unanimidad fiscal e introducir nuevos recursos con los que allegar ingresos al presupuesto comunitario. No será un proceso fácil, puesto que el camino está lleno de escollos políticos y jurídicos, sin que pueda olvidarse la observancia a los principios de justicia y solidaridad, pero los

desafíos del siglo XXI requieren de una respuesta global y coordinada, que difícilmente podrá alcanzarse si cada Estado miembro actúa de manera unilateral.

Por tanto, el objetivo principal de este trabajo es analizar el estado de la cuestión sobre los recursos propios de la Unión Europea y determinar cuáles serían las mejores alternativas para avanzar hacia una mayor integración fiscal. Con este objetivo, el trabajo se encuentra estructurado en tres partes destinadas a analizar, respectivamente, el pasado, el presente y el futuro del sistema de financiación del presupuesto comunitario.

La primera parte de este trabajo se dedicará a estudiar los diferentes recursos que componen la cesta de ingresos propios de la Unión Europea, cuáles son sus características y su importancia sobre el total de recursos. A la misma vez, analizaremos la regla de la unanimidad en materia fiscal y, en especial, si actualmente existe alguna alternativa a ella. Solo después de detenernos en esta cuestión podremos comprobar como dicha exigencia de unanimidad entre los Estados miembros ha frustrado los diversos intentos de reforma del sistema de financiación comunitaria. El breve repaso a esta evolución histórica nos permitirá comprender mejor la situación actual y la importancia del momento que vivimos.

En la segunda parte de este trabajo analizaremos los cambios que se han producido y los que probablemente se van a producir a corto plazo como consecuencia de la pandemia y de la necesidad de encontrar nuevas vías de financiación con las que sufragar las deudas contraídas para financiar los planes de recuperación. En concreto, examinaremos el nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclados, así como las propuestas para introducir un mecanismo de ajuste en frontera por carbono y revisar y ampliar el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea. En general, estas nuevas figuras merecen una valoración positiva, por un lado, porque contribuyen a los objetivos en materia de transición ecológica y por otro porque ponen fin a muchos años de

fallidas propuestas de reforma del sistema de financiación, abriendo la puerta a que en un futuro se produzca una revisión más profunda del sistema de recursos propios. No obstante, también se plantean algunas dudas sobre su idoneidad para convertirse en vías con las que dotar al presupuesto comunitario de ingresos suficientes y estables en el medio y, sobre todo, largo plazo.

Finalmente, en la tercera parte de este trabajo trataremos de ofrecer una visión prospectiva sobre cuál puede ser el futuro a medio y largo plazo del sistema de financiación comunitario, para lo que tendremos en cuenta las propuestas comunitarias relativas al impuesto sobre transacciones financieras, a la contribución económica vinculada al sector empresarial o la nueva base imponible común del impuesto sobre sociedades (que sustituye al descartado impuesto digital), así como a la posibilidad de recuperar el proyecto de recargo comunitario sobre el IVA. Como tendremos oportunidad de exponer, se trata de reformas de mayor calado, cuya negociación se antoja complicada, pero que servirá para demostrar si los Estados miembros están comprometidos con la consecución de una verdadera unión fiscal.

En definitiva, este trabajo pretende contribuir al debate sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y la necesidad de superación de la regla de la unanimidad en relación con el proceso de integración fiscal, así como formular unas propuestas coherentes con las conclusiones alcanzadas tras el estudio de estas cuestiones.

1

¿DE DÓNDE VENIMOS?

Breve introducción sobre los ingresos de la Unión Europea y su evolución (1957-2020)

1.1. “NON-PAPER” SOBRE EL FORTALECIMIENTO DE LA SEGURIDAD DEL SUMINISTRO DE MEDICINAS EN EUROPA, SUSCRITO POR 19 PAÍSES DE LA UNIÓN, I

Los principales ingresos de la Unión Europea

El título II del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) consagra un sistema financiero asentado en tres pilares: los recursos propios, el marco financiero plurianual y el presupuesto anual. De acuerdo con el artículo 310 TFUE, todos los ingresos y gastos de la Unión Europea (en adelante, UE) deberán estar comprendidos en las previsiones de cada ejercicio presupuestario y consignados en un presupuesto, que deberá estar equilibrado en cuanto a ingresos y gastos. Dicho presupuesto comenzará el 1 de enero y finalizará el 31 de diciembre (artículo 313 TFUE) y deberá ser aprobado con arreglo a un procedimiento legislativo especial regulado en el artículo 314 TFUE.

Este presupuesto anual formará parte de un marco financiero plurianual, de una duración mínima de cinco años, cuyo principal objetivo es garantizar la evolución ordenada de los gastos de la UE dentro del límite de sus recursos propios.

De acuerdo con el artículo 311 TFUE, la UE se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y ejecutar sus políticas, entre los que destacan tanto cuantitativa como cualitativamente los recursos propios, los cuáles solo podrán establecerse o suprimirse mediante una decisión adoptada por el Consejo con arreglo a un procedimiento especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo. El artículo 311 TFUE prevé la existencia de otro tipo de ingresos diferentes a los recursos propios, como las contribuciones y exacciones aplicadas sobre los sueldos de los funcionarios y agentes de las instituciones comunitarias, las multas y sanciones por incumplimiento de derecho comunitario, los remanentes de ingresos de ejercicios anteriores, las contribuciones realizadas

por terceros estados en el marco de los programas comunitarios o las contribuciones restantes del Reino Unido; sin embargo, los ingresos procedentes de estas fuentes son residuales (OLESTI RAYO, 2015:9). Tal y como se observa en la figura 1, los recursos propios representaban el 94 por ciento del total de los ingresos de la UE en el año 2020, último antes de la entrada en vigor del recurso basado en los residuos de envases de plástico no reciclados y de la obtención de ingresos procedentes de la emisión de bonos y deuda de la UE.

Por tanto, en la actualidad, los recursos propios constituyen la principal fuente de financiación de la UE. El sistema de recursos propios se regula a través de decisiones: actualmente está en vigor la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom (en adelante, Decisión 2020/2053). De esta manera, de acuerdo con el artículo 2 esta norma, el sistema de recursos propios está compuesto en la

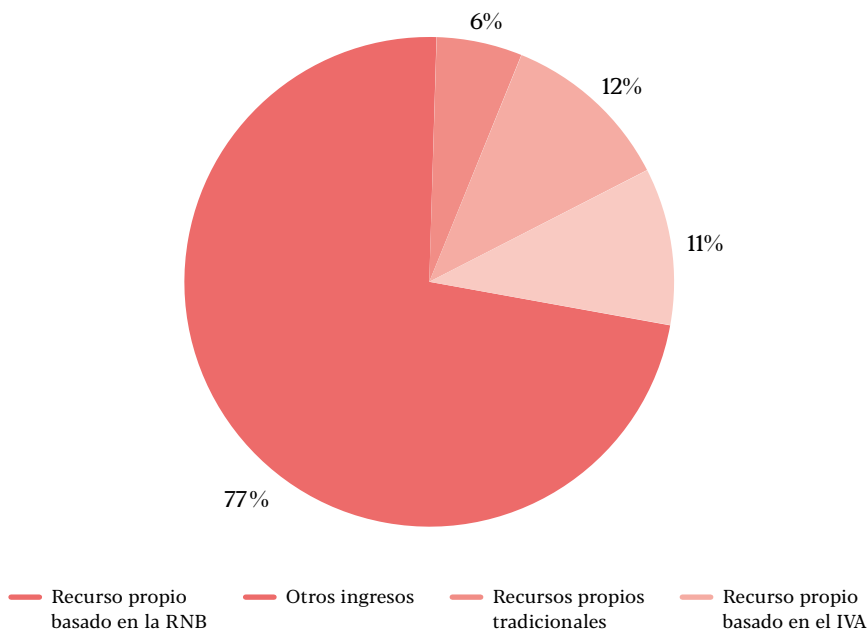


Figura 1: Composición de los ingresos de la UE (2020).

Fuente: *Elaboración propia a partir de los datos de Eurostat.*

1. ¿DE DÓNDE VENIMOS?

actualidad por los recursos propios tradicionales, el recurso propio basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclados y el recurso propio basado en la Renta Nacional Bruta (RNB).

Los recursos propios tradicionales están integrados, principalmente, por los derechos de aduana (*custom duties*) y las exacciones agrícolas (*agricultural duties*). Estos recursos gravan las importaciones procedentes de terceros países, con el objetivo de compensar la

diferencia de precios entre el mercado mundial y la UE. Al carecer la UE de una administración fiscal propia, su recaudación corresponde a los Estados miembros, que pueden retener un 25 por ciento de lo recaudado (inicialmente, un 10 por ciento), quienes posteriormente transfieren las cantidades a la Comisión Europea. Sin embargo, los altos costes administrativos en el cobro de estos recursos, la escasa participación en ellos de los Estados miembros (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022:384), así como la celebración de sucesivos acuerdos comerciales

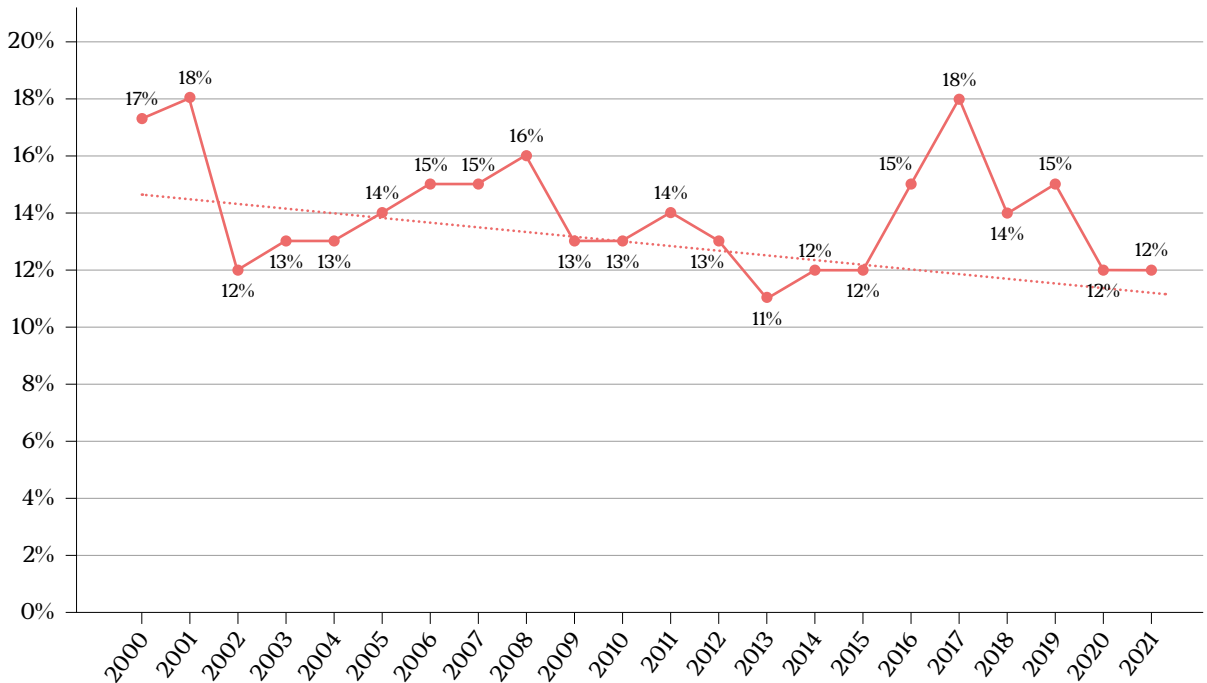


Figura 2: Evolución del peso de los recursos propios tradicionales sobre el total de recursos propios (2000-2021).

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

con terceros países (OLESTI RAYO, 2015) han supuesto que la importancia de este tipo de recursos se haya reducido considerablemente: en la figura 2 se puede observar como el peso de los recursos propios tradicionales sobre el total de recursos propios ha descendido en los últimos 20 años, pasando de representar el 18 por ciento del total en el año 2001 a apenas un 12 por ciento en el 2021, último año con datos disponibles.

El denominado recurso propio basado en el IVA consiste en los in-

gresos exigidos a todos los Estados miembros mediante la aplicación de un tipo uniforme de referencia sobre una base imponible armonizada de este impuesto, para posteriormente modular la participación de cada país de acuerdo con su RNB (CORDERO GONZÁLEZ, 2021:130). Sin embargo, este recurso ha sido criticado por tener un componente regresivo, pero especialmente por la complejidad para su cálculo, su poca transparencia y el hecho de que, a diferencia de los recursos propios tradicionales, no sea un re-

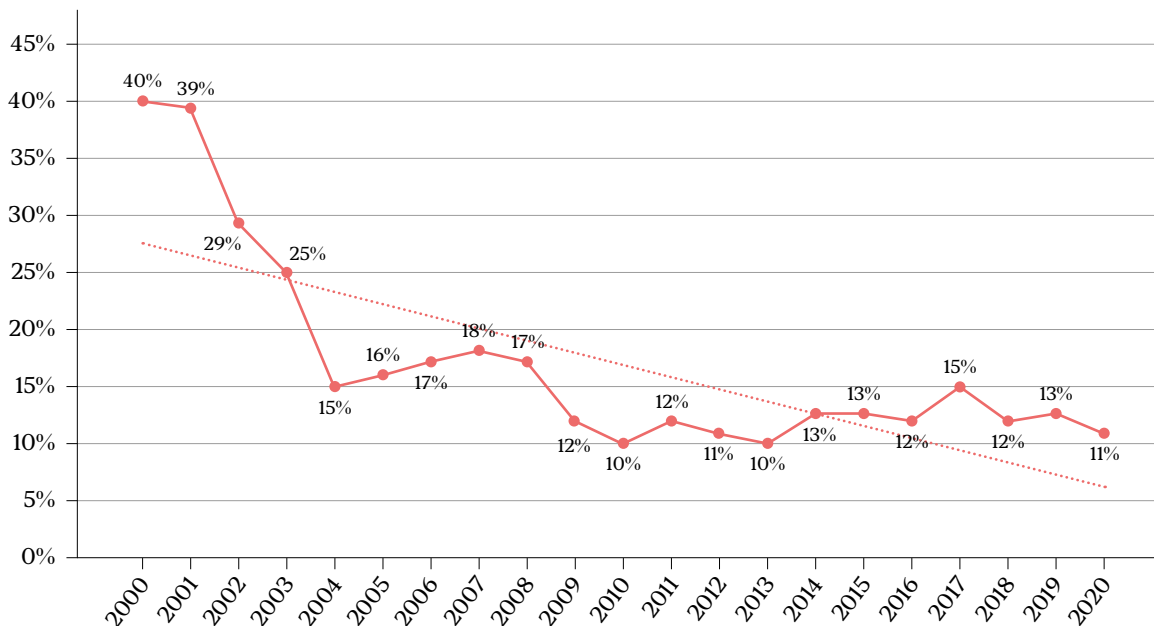


Figura 3: Evolución del peso del recurso propio basado en el IVA sobre el total de recursos propios (2000-2021).

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

1. ¿DE DÓNDE VENIMOS?

curso de naturaleza fiscal (OLESTI RAYO, 2015:16). Y es que, a pesar de su denominación, no estamos ante un verdadero recurso propio, sino más bien ante una aportación nacional que parte del IVA para calcular la cuantía la contribución (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:62). Por ello, no es sorprendente que, tal y como se observa en la figura 3, este recurso haya perdido progresivamente importancia en la cesta de ingresos de la UE.

El recurso propio basado en la RNB cierra la cesta de recursos pro-

prios clásicos. De manera parecida al basado en el IVA, este recurso se calcula aplicando un tipo de referencia sobre la RNB (con anterioridad a 2001, sobre el Producto Nacional Bruto- PNB) de cada Estado miembro, por lo que tampoco podría considerarse un verdadero ingreso fiscal, sino una transferencia en favor del presupuesto de la UE con el que los miembros de la unión han financiado las políticas comunitarias. De hecho, para su cálculo, se parte de los gastos contemplados de los que se deducen los ingresos

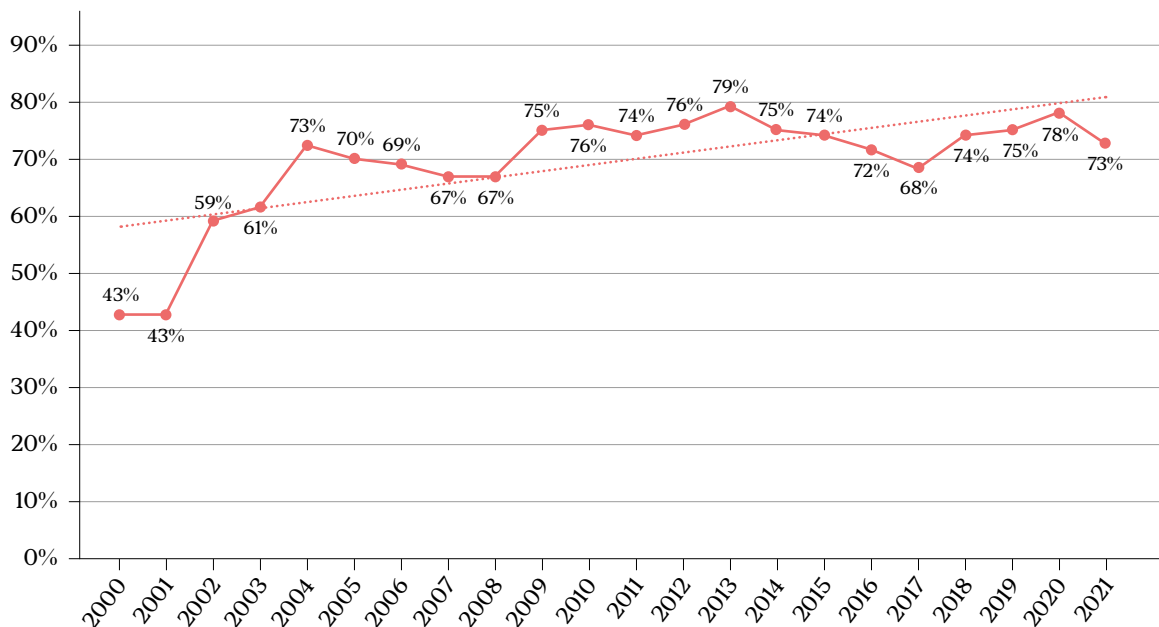


Figura 4: Evolución del peso del recurso propio basado en la RNB sobre el total de recursos propios (2000-2021).

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat.

obtenidos por los recursos tradicionales y por el recurso IVA, de manera que el saldo restante se ha de obtener mediante el recurso RNB (OLESTI RAYO, 2015:18; CORDERO GONZÁLEZ, 2021:130). Se trata por tanto de un mecanismo de cierre, que ha de asegurar el equilibrio financiero, una vez deducidos los ingresos obtenidos de otros recursos; sin embargo, dada la escasa importancia del resto, el recurso RNB es actualmente la principal fuente de financiación de la UE (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022:387).

Es más, si analizamos los datos de los últimos años podemos comprobar como el peso del recurso RNB sobre el total de recursos propios ha aumentado considerablemente, a medida que el de los recursos tradicionales y el del recurso IVA disminuía (figura 4). A la luz de todo lo expuesto, estamos de acuerdo con OLESTI RAYO (2015:25) cuando afirma que el modelo de financiación de la UE se aproxima más al de otras organizaciones internacionales que al de una «Unión» Europea. Y es que, si tenemos en cuenta que tanto el recurso RNB como el recurso IVA son realmente transferencias por parte de los Estados miembros, el modelo sistema es equiparable al pago de una membresía por parte de los países que quieran pertenecer al club comunitario.

Este sistema de financiación presenta la ventaja de que cada Estado miembro sabe lo que tiene que aportar y puede elegir la forma que considere más adecuada y que mejor se adapte a sus circunstancias internas para financiar su contribución al presupuesto comunitario (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:28). Por ejemplo, y aunque nos referiremos a esta cuestión más adelante, España ha decidido aprobar un nuevo impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables con el fin, entre otros objetivos, de cubrir su aportación correspondiente al recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclado.

Sin embargo, también coincidimos con el autor cuando señala que es un modelo con grandes inconvenientes. Por un lado, el recurso basado en la RNB ha sido utilizado para ocultar tratos de favor para algunos Estados miembros. Desde la introducción en la Decisión del Consejo 85/257/CEE de 7 de mayo de 1985 relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, de un considerando que afirmaba que: «todo Estado miembro que soporte una carga presupuestaria excesiva para su respectiva prosperidad podrá beneficiarse, en su caso, de una corrección», se abrió la puerta a las desigualdades de trato entre los Estados miembros. El caso más

conocido es el llamado «cheque británico», que, desde 1984 hasta su salida de la UE, permitió a Reino Unido disminuir su contribución a los presupuestos comunitarios, reducción que era financiada a partes iguales por el resto de los Estados miembros, salvo Alemania, los Países Bajos, Austria y Suecia. Estos países continúan beneficiándose de las correcciones en su contribución a la financiación de la UE a pesar de que el cheque británico ya no se aplique, lo que supone una importante quiebra con el principio de solidaridad entre países.

Precisamente muy relacionado con el anterior inconveniente podemos apuntar como otra de las grandes fallas del modelo el hecho de que fomenta la denominada percepción del «balance neto», del «contribuyente neto» o de las «posiciones netas» (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022:384), en virtud de la cual los Estados miembros persiguen recibir más de lo que aportan a la financiación de la UE, pues de lo contrario su pertenencia a la UE no sería rentable. De esta manera, esta visión nacionalista, entre otros factores, impide hablar de una verdadera política fiscal o presupuesto comunitario, ya que como señala MARTÍN JIMÉNEZ (2022:30), existe una desconexión entre las políticas de gasto y los ingresos de la

UE—mientras que la ejecución del presupuesto corresponde a las instituciones comunitarias, los ingresos proceden de los impuestos nacionales—, y entre la ciudadanía y la UE—los contribuyentes pagan impuestos a los Estados miembros, que son quienes tienen capacidad de controlar a las instituciones europeas.

En definitiva, el sistema de financiación de la UE actual se caracteriza porque los ingresos proceden mayoritariamente de las contribuciones nacionales (tanto basadas en el IVA como en la RNB), con los problemas a nivel político y de desconexión de la ciudadanía que ello acarrea. Por tanto, parece lógico pensar que es necesario reformar la cesta de recursos propios actual, modificando los existentes e introduciendo nuevos instrumentos vinculados a los objetivos comunitarios.

*La regla de la
unanimidad: un obstáculo para
la integración fiscal*

La fiscalidad no se incluye entre las competencias cedidas a la UE por parte de los Estados miembros, que en la actualidad siguen ostentando soberanía tributaria, sin perjuicio de que la misma se encuentre restringida en ciertos ámbitos por la acción comunitaria: por tanto, se

puede hablar de un poder tributario comunitario parcial y limitado (PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, 2021:299). Este poder tributario comunitario se manifiesta fundamentalmente de dos maneras: por un lado, mediante la aproximación de las disposiciones nacionales en materia fiscal, especialmente en el ámbito de la imposición indirecta, y, por otro lado, mediante el establecimiento de los recursos propios.

¿Significa eso que la UE puede crear impuestos? De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los tributos son «los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos» y pueden clasificarse en tasas, contribuciones especiales o impuestos: estos últimos serían los tributos que exigen sin contraprestación y cuyo hecho imponible consiste en negocios, actos o hechos

que ponen de manifiesto la existencia de una capacidad económica. En este punto, debemos llamar la atención sobre el hecho de que los tratados comunitarios no emplean en ningún momento los términos de «impuesto» o «tributo».

Sin embargo, la falta de una definición comunitaria de «tributo» o de «impuesto» no significa que la UE no pueda exigir coactivamente el pago de contribuciones económicas. De hecho, el artículo 311 TFUE recoge expresamente que la Unión se dotará de los «medios necesarios» para alcanzar sus objetivos y ejecutar sus políticas, lo que nos lleva a pensar que el derecho de la UE maneja un concepto más amplio que el derecho nacional. Como ejemplo de ello, a nivel comunitario nos encontramos con la denominada «contribución» solidaria temporal sobre los beneficios extraordinarios de empresas energéticas¹, mientras que a nivel nacional el legislador ha introducido un «gravamen» temporal energético² que, aunque formalmente se haya calificado como prestación patrimonial pública no tributaria, en realidad tiene naturaleza tributaria y, específicamente,

1. Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía.
2. Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

impositiva (MENÉNDEZ MORENO, 2023). En resumen, y centrándonos en lo que nos interesa para nuestro trabajo, el hecho de que los conceptos empleados en el derecho de la UE y en el derecho nacional no sean plenamente equiparables, ello no es óbice para afirmar que la UE tenga poder tributario, en el sentido de poder establecer prestaciones pecuniarias obligatorias equiparables a los impuestos nacionales.

Por otro lado, la fiscalidad es una de las pocas materias en las que aún sigue persistiendo la regla de la unanimidad en el Consejo. En particular, el artículo 192 TFUE establece, como excepción al procedimiento legislativo ordinario, que las disposiciones de carácter fiscal se adoptarán por unanimidad, de acuerdo con un procedimiento legislativo especial³. Esta previsión se completa con la contenida en el artículo 113 TFUE, que consagra la unanimidad para la adopción de disposiciones referentes a la «armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos» y la prevista en el 115 TFUE, que exige la unani-

midad para la aproximación de las disposiciones que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior. De la misma manera, el artículo 311 TFUE recoge que la decisión en la que se regulen y establezcan las categorías de recursos propios se adoptarán por unanimidad.

Por tanto, y a pesar de que originariamente se preveía la autonomía fiscal de la UE (OLESTI RAYO, 2015), la realidad es que en la actualidad el avance en otras áreas (por ejemplo, la política monetaria), no ha venido acompañada de una mayor unión en materia fiscal. En este sentido, los Estados miembros se han mostrado siempre reticentes a ceder parte de su soberanía fiscal, por lo que las diferentes propuestas planteadas a lo largo de la historia de la UE para avanzar hacia una mayor integración en este ámbito han fracasado. Sin embargo, esta percepción en torno a la soberanía en asuntos fiscales no es del todo acertada, puesto que en la práctica está de facto limitada por diferentes factores, tanto voluntarios (por ejemplo, los convenios bilaterales o multilaterales) como involuntarios (por ejemplo, las dificultades para

3. El artículo 192 TFUE establece que el cauce general para adoptar acciones relativas a la protección del medio ambiente (artículo 192 TFUE) es el procedimiento legislativo ordinario.

gravar a empresas y personas en el contexto de la globalización y la digitalización de la economía), sin perder de vista que la armonización comunitaria del IVA o de algunos impuestos especiales supone una limitación al poder tributario de los Estados miembros (DE LA FERIA, 2023:2).

En cualquier caso, la regla de la unanimidad es, en la actualidad, una de las principales vulnerabilidades de la UE, ya que frena la consecución de los objetivos políticos de la unión; hace que los acuerdos, de alcanzarse, sean de mínimos; concede poder de veto a los Estados miembros, y produce efectos distorsionadores, pues las propuestas fiscales son empleadas como moneda de cambio para alcanzar otros objetivos diferentes⁴, e incluso permite que terceros estados puedan influir en la política europea a través de la introducción de «caballos de Troya» (GUINEA LLORENTE, 2022:81). El debate sobre la regla de la unanimidad en materia fiscal no se limita exclusivamente al proceso de toma de decisiones, sino que requiere de una reflexión más profunda sobre el tipo de Unión que aspiramos conseguir (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:23): si perseguimos una UE políticamente más fuerte,

con autonomía de gasto y posibilidades reales de influir en la vida de la ciudadanía, es necesario que se avance en la autonomía fiscal, lo que pasa irremediamente por la reforma del proceso de toma de decisiones. Dicho de otra manera: el crecimiento de atribuciones por el lado de gasto requiere también de mayores atribuciones desde la perspectiva de los ingresos (RUIZ-HUERTAS CARBONELL, 2012: 187).

Este debate no es para nada novedoso, sino que, como tendremos ocasión de comprobar, aflora de manera recurrente en diferentes momentos a lo largo de la historia de la UE. Sin embargo, creemos que en la actualidad existen motivos de peso para pensar que es el momento adecuado para avanzar hacia una mayor unión fiscal. En primer lugar, porque el Reino Unido siempre se ha mostrado frontalmente opuesto a la integración en materia fiscal, por lo que tras el Brexit se abre un nuevo escenario (DE LA FERIA, 2023). Pero, sobre todo, porque como consecuencia de la pandemia y de la puesta en marcha del programa *NextGenerationEU* (en adelante, NGEU), se ha introducido un nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclado, después de décadas de

4. COM (2019) 8 final.

1. ¿DE DÓNDE VENIMOS?

debates infructuosos sobre la revisión del modelo de financiación del presupuesto comunitario, lo que de alguna manera representa la capacidad de la unión para unir a los Estados miembros en torno a objetivos comunes, en este caso, relacionados con la política medioambiental (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022: 415).

Aunque situemos el punto de inflexión en el 2020, año en el que se consumó la salida de Reino

Unido de la UE y comenzó la pandemia de COVID-19 en Europa, la realidad es que la reforma del proceso de toma de decisiones era una cuestión que estaba presente en la agenda política comunitaria con anterioridad. De hecho, en enero de 2019, la Comisión Europea publicó la Comunicación titulada «Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE»⁵, en la que

Alternativa	Funcionamiento	Inconveniente
Cooperación reforzada	Acuerdo entre un grupo de países para avanzar en un asunto concreto en el que no exista posibilidad de que la UE en su conjunto.	Puede suponer una quiebra del mercado interior, especialmente en el ámbito fiscal.
Mecanismo del artículo 116 TFUE	Adopción de decisiones por mayoría cualificada para eliminar falseamientos de competencias provocado por divergencias normativas entre Estados miembros.	<ul style="list-style-type: none"> • No es una alternativa pensada para armonizar la normativa fiscal ni para avanzar en la integración fiscal. • Dificultad para que se cumplan los requisitos exigidos para su aplicación.
Cláusula pasarela	Adopción de una decisión que habilite al Consejo a adoptar por mayoría cualificada una decisión que requiera unanimidad.	Continúa exigiendo unanimidad para la adopción de la decisión «habilitadora».

Figura 5: Alternativas a la regla de la unanimidad.

Fuente: Elaboración propia.

5. COM (2019) 8 final, de 15 de enero.

subraya que los desafíos a los que se enfrenta en la actualidad una UE más grande, moderna e integrada ponen de manifiesto que la regla de la unanimidad no es un medio ni práctico ni eficaz para la toma de decisiones. Todo lo contrario: en los últimos años ha impedido avanzar en iniciativas fiscales que hubieran reforzado el mercado único y hubieran impulsado la competitividad europea, como la base imponible consolidada común del impuesto de sociedades (BICCS), la declaración de IVA normalizada, el impuesto sobre servicios digitales o el impuesto sobre transacciones financieras (ITF). Pero es que, además, la regla de la unanimidad impediría que la UE alcance algunos de sus objetivos más ambiciosos, como, por ejemplo, la revisión de la Directiva sobre fiscalidad energética. Por estos motivos, la Comisión propone reformar el proceso de toma de decisiones, de manera que se puedan adoptar decisiones por mayoría cualificada.

En este punto, debemos plantearnos si, en la actualidad, existen alternativas reales a la regla de la unanimidad en materia fiscal. Tal y como apunta la Comisión, la cooperación reforzada prevista en los artículos 326 y ss. TFUE permitiría a al menos nueve Estados miembros avanzar hacia una iniciativa fiscal.

Aunque sobre el papel parezca una posibilidad viable, hasta el momento solo se ha intentado emplear una vez en materia fiscal (en el año 2013, en relación con el ITF), sin que haya llegado a buen puerto. Además, la cooperación reforzada es especialmente complicada en el ámbito fiscal. Como señala el artículo 326 TFUE: «Las cooperaciones reforzadas no perjudicarán al mercado interior ni a la cohesión económica, social y territorial». Por tanto, las propuestas deberían valorar cuidadosamente los efectos sobre el mercado interior, ya que en ningún caso pueden afectar negativamente al mismo. Además, incluso si no lo hicieran, la adopción de una propuesta fiscal a través del mecanismo de la cooperación reforzada aumentaría considerablemente el riesgo de quiebra del mercado interior (DE LA FERIA, 2023: 11), en la medida en que existirían disparidades entre los Estados miembros.

Por otro lado, la Comisión también proponía en su comunicación invocar el artículo 116 TFUE, en virtud del cual es posible adoptar decisiones por mayoría cualificada para eliminar falseamientos de competencia en el mercado interior provocado por divergencias entre las normativas de los Estados miembros. Sin embargo, hasta el momento no se ha empleado este precepto y,

siendo realistas, resulta complicado imaginar que se hiciera para adoptar una decisión en materia fiscal.

Como señala NOUWEN (2021:4) para poder activar la cláusula prevista en el artículo 116 TFUE es necesario que se cumplan simultáneamente tres circunstancias: que exista una disparidad normativa entre Estados miembros que suponga «una divergencia sensible», sin que sea suficiente la existencia de simples diferencias entre normas o formas de proceder; que la disparidad afecte a la competencia del mercado interno, y que dicha distorsión deba ser eliminada. Se observa, por tanto, que se trata de requisitos sujetos a interpretación y que difícilmente se cumplirán en la práctica, además de que el artículo 116 TFUE es un mecanismo pensado para resolver disparidades entre pocos Estados miembros y no para armonizar la legislación fiscal de la UE, ni mucho menos para avanzar en un procedimiento de integración fiscal que escape de la regla de la unanimidad.

Una tercera posibilidad (PÉREZ MACHO, 2022:466) pasaría por la utilización de las denominadas «cláusulas pasarela» de los artículos 48.7 del Tratado de la Unión Europea (TUE) y 192.2 TFUE. En este sentido, el citado artículo 48.7 TUE dispone que el Consejo Europeo podrá adoptar, por unanimidad,

una decisión que autorice al Consejo a pronunciarse por mayoría cualificada sobre una cuestión que requiera de unanimidad, previniéndose una cláusula pasarela específica en el artículo 192.2 TFUE para que el Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones pueda aplicar la mayoría cualificada para, entre otras, adoptar medidas esencialmente de carácter fiscal. Sin embargo, el artículo 353 TFUE prohíbe expresamente la aplicación del artículo 48.7 TUE a, entre otras disposiciones, el artículo 311, párrafos tercero y cuarto, es decir, a los apartados relativos a los recursos propios. En otras palabras, no es posible emplear las cláusulas pasarelas para introducir nuevos recursos propios.

En definitiva, no existe ninguna alternativa idónea a regla de la unanimidad en materia fiscal (DE LA FERIA, 2023: 12), que no pase por la reforma de los tratados comunitarios. Por este motivo, nos parece adecuado la posición adoptada por la UE, al proponer una hoja de ruta progresiva con etapas claras para la adopción de acuerdos: en primer lugar, en relación con medidas fiscales para apoyar los objetivos políticos de la UE, en relación con materias sobre las que parece existir consenso—por ejemplo, la ya citada reforma de la Directiva sobre

fiscalidad de la energía prevista en el Pacto Verde Europeo⁶; posteriormente, en relación con aspectos sumamente armonizados, para adaptarlos a las nuevas realidades –como, en materia de IVA o impuestos especiales–, y, finalmente, la introducción de la mayoría cualificada para la adopción de acuerdos sobre otros aspectos necesarios para construir una Europa más justa y competitiva, como la BIC-CIS o la fiscalidad de la economía digital, áreas muy problemáticas y en las que hasta el momento ha sido imposible alcanzar el acuerdo entre los Estados miembros. En cualquier caso, insistimos, cualquier modificación de la actual regla de la unanimidad para instaurar un sistema de mayorías cualificadas requerirá la apertura de un procedimiento de reforma de los tratados comunitarios.

Para alcanzar los objetivos políticos a los que aspira la UE será fundamental avanzar en el procedimiento de integración fiscal y superar la regla de la unanimidad, a través de una reforma más profunda del procedimiento de toma de decisiones, lo que desde luego será una tarea ardua. La voluntad de las

instituciones comunitarias es clara y el contexto político, social y económico parece adecuado para propiciar el cambio.

1.2. PRINCIPALES HITOS EN LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA

Una vez analizados cuáles son los principales ingresos de la UE y los problemas que plantea la regla de la unanimidad en materia fiscal, consideramos oportuno realizar un breve repaso histórico de la evolución del sistema de recursos propios. Solo así tendremos una radiografía completa de cuál es la situación actual y por qué entendemos que podemos estar en un punto de inflexión para la integración fiscal comunitaria.

Tal y como se observa en la figura 5, desde la constitución de la Comunidad Económica Europea (CEE) en el año 1957 se preveía un sistema de financiación que dotara de ingresos a los presupuestos comunitarios⁷. En concreto, el artículo 200

6. COM (2019) 640 final, de 11 de diciembre. De hecho, en el texto de la Comunicación se establece que: «La Comisión propondrá una revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía, centrada en aspectos medioambientales y en la propuesta de utilizar las disposiciones de los Tratados que permiten al Parlamento Europeo y al Consejo adoptar propuestas en este ámbito mediante el procedimiento legislativo ordinario por mayoría cualificada, en lugar de por unanimidad».

7. Incluso con anterioridad, la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) exigía una contribución sobre la producción de carbón y acero, que estuvo vigente hasta 2002, lo que muestra como es posible que una institución supranacional pueda recaudar ingresos propios (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:25).

1. ¿DE DÓNDE VENIMOS?

del Tratado de Roma consagraba que los presupuestos se financiaban con cargo a la contribución de los Estados miembros, de acuerdo con un porcentaje preestablecido, pero «sin perjuicio de la existencia de otros ingresos» (artículo 200) y,

sobre todo, sin perjuicio de la posibilidad de que el Consejo modificara esas aportaciones por recursos propios, en particular, procedente de los ingresos del arancel aduanero (artículo 201). Como apunta MARTÍN JIMÉNEZ (2022:26), el

Año	Hito	Novedad
1957	Fundación CEE	Financiación basada en contribuciones nacionales
1970	Primera decisión sobre recursos propios	Introducción de recursos propios tradicionales y recurso IVA.
1985	Segunda decisión sobre recursos propios	Introducción del «cheque británico».
1988	Tercera decisión sobre recursos propios	Introducción del recurso PNB.
1994	Cuarta decisión sobre recursos propios	
2000	Quinta decisión sobre recursos propios	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción de la aportación de Alemania, Países Bajos, Austria y Suecia al «cheque británico». • Cambio de PNB a RNB.
2005	Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios	Propuesta de tres nuevos recursos propios fiscales basados en los productos energéticos, en el IVA y en BICCIS.

TABLA CONTINÚA EN PÁGINA SIGUIENTE

Año	Hito	Novedad
2007	Sexta decisión sobre recursos propios	
2007	Informe del Parlamento Europeo sobre el futuro de los recursos propios	Propuesta de reforma del sistema en dos fases: 1) Sistema basado en contribuciones, 2) Nuevos recursos propios basados en impuestos.
2014	Séptima decisión sobre recursos propios	Mención en los considerandos al nuevo recurso fiscal basado en el IVA y a la posibilidad de crear un recurso basado en el ITF.
2016	Informe Monti	
2018	Propuesta de decisión sobre recursos propios	Modernización de los recursos propios existentes e introducción de nuevos basados en BICCIS, RCDE UE y residuos de envases de plástico no reciclado

Figura 6: Principales hitos en la evolución del sistema de recursos propios (1957-2018).

Fuente: Elaboración propia.

sistema de financiación era muy similar al de cualquier otra organización internacional, pues se basaba en transferencias de sus integrantes, pero con la novedad de que ya se preveía la posibilidad de contar con ingresos propios.

Sin embargo, y como consecuencia de la falta de acuerdo entre los

Estados miembros (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022: 382), la aprobación de la primera Decisión sobre recursos propios no se produciría hasta 1970⁸. Con la entrada en vigor de esta Decisión se sustituían las contribuciones de los Estados miembros previstas en el Tratado de Roma por un sistema de recursos propios basados en las

8. 70/243/CECA, CEE, Euratom: Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades.

exacciones agrícolas y los derechos de aduana (recursos propios tradicionales) y en el IVA. Desde entonces, se han aprobado un total de ocho Decisiones sobre recursos propios, sin que haya habido ninguna novedad hasta la introducción del recurso propio basado en residuos de envases de plástico no reciclados en el año 2020, a excepción de la recuperación, unos años más tarde, de las aportaciones de los Estados miembros.

En el año 1985 se produjo la aprobación de la segunda Decisión⁹, cuya principal novedad fue la introducción del denominado «cheque británico», fundamentado en la idea de «que todo Estado miembro que soporte una carga presupuestaria para su respectiva prosperidad podrá beneficiarse, en su caso, de una corrección»¹⁰. Situación que, como ya se ha apuntado, abrió la puerta a diferencias de tratos entre Estados miembros que siguen vigentes en la actualidad, lo que, en nuestra opinión, no resulta compatible con una UE más justa e integrada.

La aprobación de la tercera Decisión¹¹ supuso, como ha señalado MARTÍN JIMÉNEZ (2022:27) una

involución en el sistema de recursos propios, pues introdujo el recurso basado en el PNB, recuperando así el sistema de financiación basado en aportaciones de los Estados miembros que se preveía en 1957. Aunque inicialmente el nuevo recurso se introducía, en palabras de la propia Decisión de 1988, con carácter «complementario» y para «garantizar el equilibrio presupuestario entre los ingresos y los gastos», su evolución hasta el día de hoy ha sido frontalmente opuesta a esta idea, hasta el punto de representar en la actualidad casi el 80 por ciento de los ingresos de la UE. La aprobación de la tercera Decisión apuntalaba así el sistema de recursos propios diseñado en la Decisión de 1970, consagrando un modelo de financiación que se ha mantenido prácticamente sin modificaciones hasta el año 2020.

Como muestra de este inmovilismo, ni la cuarta (1994)¹² ni la quinta (2000)¹³ Decisión sobre recursos propios introdujeron novedades significativas, más allá de que a partir del 2000 el recurso PNB pasó

9. 85/257/CEE, Euratom: Decisión del Consejo, de 7 de mayo de 1985, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades
10. En la Decisión de 1985 ya se preveía que la República Federal de Alemania solo asumiera dos tercios de la parte correspondiente al cheque británico.

11. 88/376/CEE, Euratom: Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad.

12. 94/728/CE, Euratom: Decisión del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas.

13. 2000/597/CE, Euratom: Decisión del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas.

a tomar como referencia la RNB y de que Alemania, Austria, Países Bajos y Suecia redujeron su aportación al cheque británico en un 25 por ciento (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022:383). Sí resulta más interesante para el objeto de nuestro estudio la declaración contenida en el considerando número 16, en la que se insta a la Comisión a emprender:

Una revisión general del funcionamiento del sistema de recursos propios acompañada, en su caso una revisión general del funcionamiento del sistema de recursos propios acompañada, en su caso, de las propuestas oportunas, a la luz de todos los factores pertinentes, incluidos los efectos de la ampliación sobre la financiación del presupuesto de la Unión Europea, la posibilidad de modificar la estructura de los recursos propios creando nuevos recursos propios autónomos y la corrección de desequilibrios presupuestarios concedida al Reino Unido, así como la concesión a Alemania, Austria, los Países Bajos y Suecia de la reducción de desequilibrios presupuestarios en favor del Reino Unido.

Es decir, ya en el año 2000 existía conciencia sobre la necesidad de reformular el sistema de financiación y se planteaba la necesidad de nuevos recursos propios, así como la supresión del cheque británico y de, paradójicamente, las recién introducidas correcciones para otros Estados miembros.

Este encargo se materializó en el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios (2005)¹⁴ en el que se constataban los principales déficits del sistema de financiación: falta de transparencia y complejidad, pérdida de importancia del recurso IVA y aumento del peso del recurso RNB, que ya por aquel entonces suponía más de un 70 por ciento del total de recursos propios, frente al 29,6 por ciento que representaba en 1996. El Informe defendía además que un mantenimiento del sistema de financiación sin cambios limita los vínculos entre los ciudadanos y la UE, además de que ofrece cada vez más incentivos para centrarse en el concepto de la «justa compensación», ideas a las que ya nos hemos referido anteriormente. Por su parte, un sistema de financiación exclusivamente basado en la RNB sería contraria a la UE, en la medi-

14. COM/2004/0505 final.

da en que «Implicaría una idea de la Unión en la que los ciudadanos estarían representados de manera exclusivamente indirecta por sus Estados miembros» e «implicaría, por su parte, el abandono del concepto de “recursos propios”, que ha sido una piedra angular de las finanzas de la UE desde la primera Decisión sobre los recursos propios de 1970». Ambas alternativas eran rechazadas, por lo que se optaba por un sistema de financiación basado en nuevos recursos propios: un recurso sobre los productos energéticos, un recurso fiscal IVA (que, a diferencia del actual, actuaría como un recargo sobre el tipo impositivo nacional) y un recurso fiscal basado en el impuesto sobre sociedades. A pesar de su voluntad, la Comisión era consciente de las dificultades que planteaba una reforma de este calado, como muestra el hecho de que reconociera que la implementación de estos nuevos recursos debería realizarse a medio y largo (en el caso del basado en el impuesto sobre sociedades) plazo.

Dicha modificación no llegó a materializarse y la sexta Decisión sobre recursos propios (2007)¹⁵ ignoró las recomendaciones del In-

forme de 2005, posponiendo hasta 2008/2009 la revisión general del sistema de recursos propios. Bajo este mandato, el Parlamento publicó su Resolución sobre el futuro de los recursos propios de la Unión Europea¹⁶. En él se volvían a señalar las deficiencias del sistema de financiación actual, hasta el punto de que denominaba a las contribuciones procedentes de los presupuestos nacionales como «cotizaciones de afiliación» y se propone una nueva hoja de ruta basada en dos etapas. Una primera etapa de transición, en la que se implantaría un sistema de recursos basados totalmente en la RNB, suprimiendo tanto el recurso IVA como el cheque británico, al objeto de hacer el modelo más igualitario, transparente y justo. En la segunda, un nuevo sistema de recursos propios basados en impuestos como el IVA, los impuestos especiales sobre carburantes para el transporte de carretera y otros impuestos, los impuestos especiales sobre el tabaco y el alcohol o el impuesto sobre sociedades. La novedad, en este caso, radica en que el Parlamento Europeo abre la posibilidad de explorar nuevas posibilidades, relacionadas con el ITF,

15. 2007/436/CE,Euratom: Decisión del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas.

16. Resolución del Parlamento Europeo, de 29 de marzo de 2007, sobre el futuro de los recursos propios de la Unión Europea [2006/2205(INI)].

el impuesto sobre los servicios de transporte o telecomunicaciones, el impuesto sobre la renta, impuestos sobre el ahorro o impuestos ecológicos, entre otros.

Sin embargo, todo siguió igual tras la publicación de la séptima Decisión (2014)¹⁷. Incluso nos atrevemos a afirmar que la pretendida reforma del sistema de recursos propios sufrió un retroceso, pues la Decisión de 2014 suprime la referencia a la revisión del sistema de financiación que contenían la quinta y la sexta Decisión, limitándose a introducir en el considerando número 7 una referencia a los trabajos relativos a la sustitución del recurso IVA por un nuevo recurso fiscal basado en el IVA y a la posibilidad de considerar un nuevo recurso basado en el ITF, que estaba siendo objeto de estudio desde el 2013 en el seno de una cooperación reforzada entre varios países. La falta de unanimidad volvió a frustrar las expectativas de reforma, pero no impidió la constitución de un grupo de alto nivel interinstitucional¹⁸, cuyas conclusiones se publicaron en el Informe titulado «La financiación

futura de la UE. Informe final y recomendaciones del Grupo de alto nivel sobre recursos propios», también conocido como Informe Monti (2016), en el que se concluía, una vez más, la necesidad de reformar el sistema de recursos propios –abandonando el mecanismo de corrección y reformando el recurso IVA– y de introducir nuevos recursos propios, en este caso, relacionados con los valores comunitarios y, en particular, con el medioambiente, el valor del mercado único y la coordinación fiscal (CORDERO GONZÁLEZ, 2021: 131). Este informe tendría una importancia capital en la futura octava Decisión sobre recursos propios¹⁹ (Considerando número 4) y que culminaría con la introducción del nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclados.

A la vista de la evolución del sistema de recursos propios, podemos afirmar que la asunción de nuevas competencias no se ha acompañado de un mecanismo de obtención de ingresos adecuado (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:24), que permita a la UE obtener fondos suficientes para

17. 2014/335/UE, Euratom: Decisión del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la UE.

18. Declaración conjunta sobre los recursos propios. Anexo 2 de la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de noviembre de 2013, sobre el proyecto de Reglamento del Consejo por el que se establece el Marco Financiero Plurianual para el período 2014-2020.

19. Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom.

ejecutar sus políticas de manera eficaz. Como señala OLESTI RAYO (2015:25):

El sistema fue trazado en una Unión con doce Estados miembros y con un alcance competencial más reducido que en la actualidad, en un contexto totalmente diferente. No hay duda de que ha cumplido con su misión original de dotar a la UE de una estabilidad financiera y que ha garantizado una correcta financiación del presupuesto de la UE, pero probablemente ya no responda a sus necesidades presentes.

Como se ha comprobado, la revisión del sistema de recursos propios ha sido una constante histórica, especialmente a partir del siglo XXI. Sin embargo, la exigencia de unanimidad para la adopción de este tipo de acuerdos ha frustrado cualquier reforma, ya fuera de modificación del recurso IVA o de introducción de nuevos recursos propios. Aunque el contexto político inmediatamente anterior a 2020 era muy diferente y permitía ser optimista—tras el Brexit, la UE parecía decidida a modernizarse y empoderarse—, la realidad es que la pandemia lo cambió todo, pues la urgencia insoslayable de obtener ingresos para financiar el

programa de recuperación creó las condiciones ideales para introducir un nuevo recurso y plantear otros—a los que nos referiremos más adelante— en el corto y medio plazo. Nunca sabremos si dicha reforma hubiera llegado a materializarse, ni si la determinación de la UE por obtener nuevos ingresos relacionados con la transición ecológica hubiera sido tal en un contexto diferente, pero la realidad es que podemos estar ante un momento histórico, que permita superar la regla de la unanimidad y avanzar hacia un sistema de financiación comunitaria más eficaz.



LA BÚSQUEDA DE NUEVOS INGRESOS PARA EL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA ERA POSCOVID (2020-2023)

2.1. EL MARCO FINANCIERO PLURIANUAL 2021-2027 Y EL INSTRUMENTO DE RECUPERACIÓN *NEXT GENERATION EU*

El año 2020 supone un punto de inflexión en la evolución de los recursos propios comunitarios, pues la necesidad de obtener recursos adicionales con los que financiar el sistema de ayudas que se puso en marcha para la recuperación pospandemia. Como apunta MARCO PEÑAS (2021:359), para que este apoyo financiero fuera neutro y no afectara a los niveles de déficit y de deuda pública de los Estados miembros, era necesario que su funcionamiento pivotara en torno al presupuesto comunitario, lo que exigía, a su vez, una reforma del sistema de recursos propios de la UE.

De esta manera, el presupuesto a largo plazo de la UE y el Instrumento de Recuperación²⁰, más conocido como NGEU conforman el paquete de estímulo económico más importante de la historia europea, hasta el punto de que se ha afirmado que supone una «transformación de la Hacienda Pública europea» (MACHO PÉREZ, 2022:447). El elemento principal del NGEU es el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR), dotado con hasta 312.500 millones de euros en forma de subvenciones y hasta 360 millones de euros en préstamos reembolsables a los Estados miembros, que representan un total de 750 millones de euros, cuya ejecución requiere del desarrollo por parte de estos de los diferentes Planes nacionales de Recuperación y Resiliencia, que serán supervisados por

20. Reglamento (UE) 2020/2094 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la Unión Europea para apoyar la recuperación tras la crisis de la COVID-19.

la propia Comisión. Paralelamente, el NGEU también financia otros programas comunitarios, como el Fondo de Transición Justa, el de desarrollo rural o la ayuda para la Recuperación para la Cohesión y los Territorios de Europa (REACT- UE).

Junto al NGEU, el presupuesto de la UE a largo plazo para 2021-2027 es el otro gran elemento del paquete, aunque como ha señalado OLESTI RAYO (2015:29), el Marco Financiero Plurianual (MFP) no es un presupuesto multianual como tal, sino que es un documento en el que se reflejan los recursos financieros para hacer frente a las prioridades políticas de la UE durante esos años, de manera que realmente representa las preferencias de gasto comunitarias. En este sentido, de acuerdo con el artículo 312 TFUE, el MFP tendrá por objeto «garantizar la evolución ordenada de los gastos de la Unión dentro del límite de sus recursos propios», se establecerá por un período mínimo de cinco años y deberá ser respetado por los presupuestos anuales comunitarios que se aprueben en dicho ámbito temporal, por lo que el MFP actúa como un límite de gasto para cada ejercicio pre-

supuestario. Desde un punto de vista cuantitativo, el MFP 2021-2027²¹ está dotado con 1.074.300 millones de euros, lo que unido a los 750 millones del NGEU, hacen un total de 1,8 billones de euros para apoyar la recuperación de la UE, centrada en la transición digital y verde.

En este contexto, se produjo la aprobación de la octava Decisión sobre recursos propios (2020)²². A diferencia de lo que había sucedido históricamente, esta Decisión introduce importantes novedades en el sistema de financiación de la UE, lo que se explica, evidentemente, por la necesidad de financiar las medidas económicas y sociales que se habían aprobado. Por un lado, se actualizan los límites máximos de los recursos propios en un 0,6 por ciento de la RNB de los Estados miembros, de manera que el importe máximo del presupuesto anual se incrementa del 1,20 por ciento al 1,40 por ciento de la RNB para los pagos y al 1,46 por ciento para los compromisos (artículo 3 de la octava Decisión). Por otro lado, se autoriza a la Comisión a contraer empréstitos en mercados de capitales en nombre de la Unión, por un máximo de hasta 750.000

21. Reglamento (UE, EURATOM) 2020/2093 del Consejo de 17 de diciembre de 2020 por el que se establece el marco financiero plurianual para el período 2021-2027.

22. Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom.

millones de euros (a precios de 2018), de los que un máximo de 360.000 millones podrá utilizarse para conceder préstamos y un máximo de 390.000 millones para sufragar gastos, que en ningún caso podrá tener la naturaleza de operativos. Estos empréstitos no constituyen un nuevo recurso propio, sino de «medios complementarios extraordinarios y temporales» (artículo 5 de la Decisión) que formarán parte de la categoría que, al comienzo de este trabajo, hemos denominado como «otros ingresos». Aunque con anterioridad la Comisión Europea había contraído empréstitos para prestar ayuda financiera a los Estados miembros, los importes eran reducidos y se destinaban a préstamos y no a ayudas no reembolsables (MACHO PÉREZ, 2022:463).

Sin duda alguna, la principal novedad de la octava Decisión es la introducción de una nueva categoría de recursos propios, por primera vez desde que en 1988 se introdujera el recurso PNB: el basado en los residuos de envases de plástico no reciclados. Dado que nos detendremos en él en el próximo apartado, nos limitamos a apuntar aquí que realmente estamos ante una nueva contribución de los Estados miembros, que, en este caso, se calcula atendiendo a la cantidad de envases de plástico no reciclados.

Aunque estas tres medidas se conciben como una ayuda temporal (considerando 15 de la Decisión), en la medida en que los préstamos y subvenciones deberán estar suscritos con anterioridad al 31 de diciembre de 2023 y que la emisión de la deuda solo se extiende hasta 2026, la realidad es que el impulso económico tendrá efectos durante varias décadas, pues hasta 2058 no se producirá la devolución total de los empréstitos (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:33). De la misma manera, estamos de acuerdo con MARTÍN RODRÍGUEZ (2022:394) cuando subraya que la introducción del nuevo recurso propio ni está a la altura de las transformaciones por las que venía apostando el Parlamento y la Comisión con anterioridad de la pandemia, ni parece que vaya a ser suficiente para los grandes cambios que se están produciendo en la Hacienda pública comunitaria: de hecho, el nuevo recurso apenas supone un 4 por ciento del presupuesto de la UE.

Sin embargo, tal y como hemos señalado anteriormente, las nuevas medidas, especialmente la introducción del nuevo recurso propio, representan un importante avance en la historia de la UE, que además creemos que podría sentar las bases para una transformación más profunda de la Hacienda pública comunitaria, pues como apunta MARTÍN JIMÉNEZ (2022:34):

Es probable que la NGUE y el RRF²³, aunque sean y estén concebidos como una «garantía» en contra de la asignación a la UE de competencias fiscales de redistribución o más amplias, puedan representar el principio del fin del «paradigma de Maastricht»²⁴ y la apertura de nuevos debates, sin soluciones claras todavía, sobre si la UE debe tener un verdadero papel en materia de política fiscal frente a los Estados miembros o sobre el reparto de competencias fiscales y de solidaridad entre la UE y los Estados miembros.

Es decir, la reflexión sobre los recursos propios comunitarios no se limita a la obtención de nuevos ingresos con los que financiar el presupuesto de la UE, sino que trasciende del ámbito económico y alcanza al político, planteando el interrogante de si ha llegado el momento de avanzar hacia una verdadera unión fiscal, con impuestos comunitarios propios y autonomía presupuestaria de la UE.

Las instituciones europeas tienen clara su posición, tal y como muestra el Acuerdo interinstitucional entre el Parlamento, el Consejo y la Comisión de 16 de diciembre de 2020, anexo a la octava Decisión sobre recursos propios, en el que abogan, una vez más, por una hoja de ruta que asegure la introducción de nuevos recursos propios durante el período del MFP 2021-2027²⁵. Con esta «nueva» cesta de recursos propios, se pretende, además de sufragar los gastos de la UE, disminuir la proporción de las contribuciones nacionales basadas en la RNB, que, como señalábamos anteriormente, fomentan la percepción de «justa compensación» y generan desafección entre la ciudadanía. De acuerdo con las previsiones del Acuerdo, la introducción de nuevos recursos se realizaría en tres fases: una primera (2021-2023), en la que se introduciría un nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclado, se presentaría una propuesta sobre un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (en adelante, MAFC) y sobre un impuesto digital y se revisaría el régimen de

23. Lo que nosotros hemos denominado MRR (Mecanismo de Recuperación y Resiliencia).

24. La expresión «paradigma» o «consenso» de Maastricht hace referencia al Tratado de 1992 que inició el camino hacia la moneda única y que consagró un modelo de Unión Monetaria muy fuerte, que contrasta con la falta de integración en materia fiscal.

25. Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios.

comercio de derechos de emisión de la UE (en adelante, RCDE UE); una segunda (2023-2024), en la que se introducirían los nuevos recursos propios, y una tercera (2024-2026), en la que se propondrían nuevos recursos propios, que podrían incluir un ITF, una contribución financiera vinculada al sector empresarial o una nueva BICCIS. A fecha de cierre de este trabajo, se han introducido el nuevo recurso propio, se ha presentado una propuesta de Reglamento relativa al MAFC y existen avances sobre la revisión del RCDE UE. Por el contrario, la introducción del impuesto digital ha sido totalmente descartada, ante la imposibilidad de alcanzar un acuerdo en el seno de la UE.

En cualquier caso, esta nueva cesta de recursos propios deberá respetar los principios rectores a los que se refiere el Acuerdo interinstitucional de 2020. En particular, (a) los ingresos deberán destinarse a financiar el reembolso del principal y los intereses de la deuda contraídos, aunque respetando el principio de universalidad; (b) los gastos que se destinen al MRR tendrán como objetivo no menguar los demás fondos ni programas de la UE; (c) los recursos propios se ajustarán a las prioridades comunitarias, como la lucha contra el cam-

bio climático, la economía circular, una Europa adaptada a la era digital, la equidad tributaria y el refuerzo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. (d) respeto a los criterios de sencillez, transparencia y equidad; (f) garantizarán la estabilidad y previsibilidad del flujo de ingresos; (g) no supondrán una carga administrativa excesiva, ni para la UE ni para los Estados miembros, y (h) deberán tener como objetivo paralelo la reducción de los trámites burocráticos, especialmente para empresas y ciudadanía.

Como nueva muestra de la decisión de la Comisión por cumplir de una vez por todas la hoja de ruta fijada en el Acuerdo interinstitucional, en diciembre de 2021 presentó la comunicación titulada «La nueva generación de recursos propios para el presupuesto de la UE», junto a una propuesta de reforma de la octava Decisión de recursos propios, con el objetivo de introducir antes del 1 de enero de 2023 tres nuevos recursos: uno basado en el RCDE UE, otro basado en el MAFC y otro basado en el impuesto de sociedades de las empresas multinacionales²⁶. Estos tres candidatos a nuevos recursos propios serán analizados en los siguientes epígrafes.

A modo de corolario de este apartado, podemos afirmar que, si bien

26. COM (2021) 566 final y 570 final, ambas de 22 de diciembre.

no han supuesto una reforma profunda del sistema de financiación de la UE, la introducción del nuevo recurso propio y del MAFC ha reabierto, una vez más, el debate sobre la necesidad de avanzar hacia una verdadera Unión Europea. A la espera de comprobar si se materializan los cambios previstos en la hoja de ruta del Acuerdo interinstitucional de diciembre de 2020, nos detendremos en el análisis de los ingresos comunitarios que ya han sido aprobados.

2.2. EL RECURSO PROPIO BASADO EN LOS RESIDUOS DE ENVASES DE PLÁSTICO NO RECICLADO

La principal novedad que ha introducido la octava Decisión sobre recursos propios radica en la creación de un nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclados, lo que constituye una modificación de un sistema de ingresos que ha permanecido prácticamente inalterado durante más de treinta años.

La introducción de un recurso presupuestario basado en el plástico ya se había planteado con anterioridad y es una muestra de la ambición comunitaria en la transición ecológica y, en particular, en la lucha contra los plásticos. De hecho, la Estrategia europea para el plástico en

una economía circular ya instaba a la Comisión a explorar la viabilidad de introducir medidas de naturaleza fiscal a escala de la UE para reducir la generación innecesaria de residuos de plástico de plástico de un solo uso y fomentar la economía circular (COBOS GÓMEZ, 2021:22), considerándose como una de las posibles opciones de generación de ingresos para el presupuesto comunitario, posibilidad que también se recogió en el Pacto Verde Europeo y en la Propuesta de Decisión sobre recursos propios de 2018, para finalmente ser incluida en la octava Decisión sobre recursos propios y entrar en vigor el 1 de enero de 2021.

Los datos de Eurostat, actualizados a septiembre de 2022, estiman que el nuevo recurso ha recaudado durante 2021 un total de 5.830,5 millones de euros, lo que supone apenas un 3,7 por ciento del total de recursos propios de la UE durante ese año y un porcentaje aún inferior si se consideran todos los ingresos de la UE (figura 7). De esta forma, los datos ponen de manifiesto algo que ya se ha dicho: que la introducción del nuevo recurso propio no parece estar a la altura de las transformaciones anunciadas.

En efecto, si se comparan la figura 7 y la figura 1 se observan importantes diferencias en la composición de los ingresos de la UE. Al margen

del carácter residual del nuevo recurso basado en los residuos de plástico no reciclados, lo más llamativo es el considerable aumento de la categoría de otros recursos, lo que se explica por los empréstitos contraídos para hacer frente a las ayudas y subvenciones concedidas a los Estados miembros. Por lo demás, se observa que el recurso RNB sigue siendo la principal fuente de financiación del presupuesto comunitario, y que el recurso IVA y los recursos propios tradicionales tienen un peso similar en el conjunto de ingresos de la UE, tal y como también se observaba en la figura 1.

El nuevo recurso propio se determina aplicando un tipo uniforme de

referencia de 0,80 euros por cada kilogramo de envase de plástico no reciclado en cada Estado miembro, lo que se calculará como la diferencia entre el peso de los residuos de envases de plástico generados y el peso de los residuos de envases de plástico reciclados durante un mismo año (artículo 4 de la octava Decisión de recursos propios), de acuerdo con los datos de acceso público disponibles en la web de Eurostat. Estos datos son suministrados por los Estados miembros en el año N+2, por lo que la Comisión realizará una estimación de sobre las previsiones, que acordarán con los Estados miembros, para fijar su contribución. Una vez que se

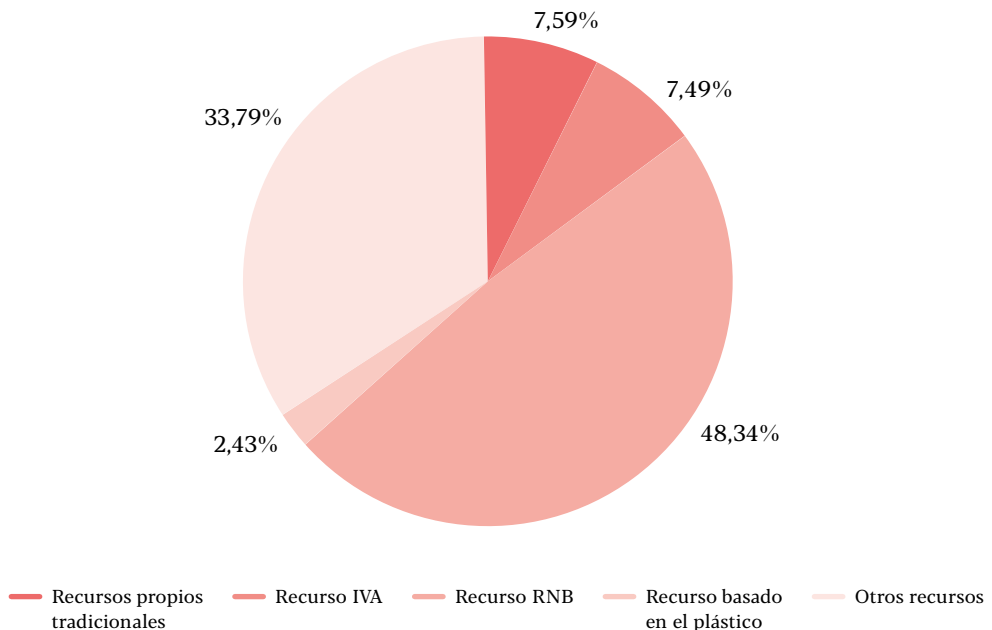


Figura 7: Composición de los ingresos de la UE (2021).

Fuente: *Elaboración propia a partir de datos de Eurostat.*

dispongan de los datos definitivos, se ajustará la aportación realizada por cada país. Los Estados miembros ya venían recopilando y proporcionando información sobre la generación y el reciclado de los envases de plástico tras la entrada en vigor de la Directiva 94/62/CE, por lo que la adopción de una fórmula de cálculo preestablecida y aplicada con anterioridad sin duda agilizará y facilitará la implantación de este recurso propio (CORDERO GONZÁLEZ, 2021:135). Posteriormente, la contribución de algunos Estados miembros se verá disminuida, como consecuencia de la aplicación de las reducciones brutas anuales previstas en el párrafo tercero del artículo 4.2 de la octava Decisión, previstas para no perjudicar a los países menos ricos –aquellos cuya RNB per cápita de 2017 se sitúa por debajo de la media UE– y evitar los posibles efectos regresivos. Entre estos Estados miembros se encuentra España, cuya reducción alcanza los 13.000 millones de euros.

A pesar de su denominación, tampoco nos encontramos en este caso ante un recurso propio «genuino» (CORDERO GONZÁLEZ, 2021: 134), sino que en realidad se trata de una nueva contribución estatal, similar al recurso RNB o al recurso IVA, cuya novedad radica en que se cuantifica atendiendo a los residuos de envases de plástico no reciclados,

pero que en última instancia no deja de ser una transferencia de los Estados miembros. Desde luego tampoco nos encontramos ante un tributo o impuesto comunitario, (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:41; VILLAR EZCURRA y BISOGNO, 2022), ni ante una obligación o recomendación para la introducción de tributos nacionales, sino que cada Estado miembro, de acuerdo con el principio de subsidiariedad, podrá decidir libremente qué medidas son las más adecuadas para conseguir los objetivos en materia de reducción y reciclaje de plástico y para financiar la nueva contribución al presupuesto comunitario (COBOS GÓMEZ, 2021:23). De hecho, hasta el momento, España ha sido pionera con la introducción un nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables con la aprobación de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Aunque la Exposición de motivos de la norma señala que su objetivo es la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables y el fomento del reciclado de los residuos plásticos, en línea con los postulados de la economía circular, la realidad es que su introducción redundará en una menor aportación de España al presupuesto comunitario por el recurso basado en los residuos de plástico no reci-

clados (COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, 2022: 290).

Tal y como se observa, podemos afirmar que el recurso basado en los residuos de plástico no reciclados persigue una doble finalidad: por un lado, allegar nuevos recursos económicos a los presupuestos comunitarios, a fin de sufragar el paquete de ayudas implementado y reducir el recurso RNB, y por otro, reducir la generación y aumentar la reutilización de los envases de plásticos, circulando este sector. Sin embargo, existen serias dudas de que vaya a alcanzar los objetivos previstos.

En relación con la finalidad recaudatoria, ya se ha señalado (figura 7) que el peso del nuevo recurso en el conjunto de ingresos de la UE y, en particular, en la cesta de recursos propios, es muy reducido. Y no solo eso, sino que previsiblemente su importe no va a hacer más que disminuir: como señala MARTÍN RODRÍGUEZ (2022:396), a medida que aumenten las cifras de reciclaje, se producirá una notable caída de la recaudación de este recurso. Se trata, por consiguiente, de una categoría de ingreso que no está llamada a ser estable en el tiempo si se consiguen los objetivos medioambientales. Por el contrario, un aumento o incluso un mantenimiento de los niveles de recaudación por este recurso en los próximos años, implicaría que no se han conseguido

los objetivos de reducción de residuos de plástico (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:42). Por tanto, existen dudas sobre si se trata del mejor recurso propio para financiar el presupuesto de la UE a largo plazo, ya que la finalidad recaudatoria y la extrarrecaudatoria o extrafiscal no son compatibles a medio y largo plazo.

Además, está aún por ver cómo se va a financiar esta nueva categoría de recursos propios. Salvo España, los Estados miembros no han creado nuevas figuras fiscales nacionales, por lo que, en la práctica, el recurso basado en los residuos de plástico no reciclados se financiará con cargo a las contribuciones nacionales. De esta manera, y en contra del objetivo de reducir el peso del recurso RNB, el nuevo recurso refuerza un modelo de financiación comunitaria basado en aportaciones de los Estados miembros, con los inconvenientes que ello supone y que ya han sido apuntados.

En definitiva, y aunque los esfuerzos comunitarios por avanzar en la transición ecológica y en el proceso de reforma del sistema de financiación, el nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclado presenta importantes deficiencias que, aunque hayan supuesto el primer paso para una mayor integración fiscal, nos hacen pensar que aún estamos lejos de una verdadera «unión» fiscal.

2.3. EL MECANISMO DE AJUSTE EN FRONTERA POR CARBONO

Tal y como estaba previsto en la hoja de ruta del Acuerdo interinstitucional de 2020, la Comisión presentó en julio de 2021 una Propuesta de Reglamento por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono²⁷. Dicha propuesta, se enmarca además en otras iniciativas internacionales, como el acuerdo de París, y comunitarias, cuyo objetivo principal es la reducción de la temperatura media global y de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI). Precisamente a nivel comunitario, el Pacto Verde Europeo (2019) ya preveía la introducción de este mecanismo, con el fin de atenuar el riesgo de fuga de carbono. Se concibe, junto otras medidas incluidas en el paquete de medidas «Objetivo 55» (2021)²⁸, como un instrumento de lucha contra el cambio climático, que protege la integridad de la política climática mundial y de la UE e induce a los sectores afectados a modernizarse y ser más sostenibles.

Como apunta PÉREZ BERNABEU (2020:141), desde el año 2007 han existido diferentes propuestas para establecer un mecanismo de estas características a nivel comuni-

tario que, sin embargo, nunca llegaron a materializarse. Como señala la Propuesta de Reglamento, el MAFC:

Tiene por objeto evitar que los esfuerzos de reducción de emisiones de la Unión se vean contrarrestados por un aumento de las emisiones fuera de la Unión, bien por la deslocalización de la producción, bien por un aumento de importaciones de productos más intensivos en carbono.

Es decir, se trata de un instrumento de mercado, que pretende que las empresas comunitarias de los sectores afectados por los ambiciosos objetivos climáticos comunitarios no trasladen su producción a otros países menos restrictivos con los GEI, lo que frustraría la consecución de los objetivos climáticos a nivel mundial y supondría una ventaja competitiva para las empresas deslocalizadas, quienes estarían en una posición privilegiada frente a las empresas comunitarias, afectadas, entre otras restricciones, por el RCDE UE. Hasta que se produzca la introducción del MAFC, este riesgo de fuga de carbono se aborda mediante la asignación de derechos de emisión gratuitos a las empresas de los sectores más

27. COM (2021) 564 final, de 14 de julio.

28. COM (2021) 550 final, de 14 de julio.

afectados (artículo 1.3 de la propuesta de Reglamento); sin embargo, otra de las medidas anunciadas por el paquete de medidas «Objetivo 55» es precisamente la desaparición progresiva de la asignación gratuita y la ampliación del RCDE UE a sectores que actualmente no están sujetos al mismo, como la aviación o el transporte marítimo, así como su introducción en el sector de la construcción y del transporte por carretera. Por tanto, el MAFC y el RCDE UE son instrumentos complementarios.

Precisamente una de las ventajas principales del MAFC es que su funcionamiento es muy similar al RCDE UE. De esta manera, tanto el MAFC como el RCDE UE tienen como objetivo fijar un precio a las emisiones de GEI de ciertos sectores mediante la adquisición de certificados o de derechos de emisión, cuyo precio estará determinado por el mercado de subastas –en el caso de los certificados MAFC, por la media semanal–. Por otro lado, mientras que el RCDE UE establece un límite absoluto de emisiones para actividades incluidas en su ámbito de aplicación (el conocido como «sistema de limitación y comercio»), el MAFC no fijará, por el momento, límites cuantitativos a la importación, con el objetivo de garantizar de no restringir los flujos comerciales. Esta limitación determina la oferta de derechos de emi-

sión y constituye un incentivo para la disminución de emisiones, por lo que para conseguir un efecto similar y evitar la fuga de carbono, la Propuesta de reglamento MAFC no prevé que los certificados se puedan negociar, aunque sí que puedan ser recomprados por la autoridad competente de cada Estado miembro a solicitud del interesado.

Los importadores de las mercancías afectadas por el mecanismo deberán obtener con carácter previo a la importación una autorización para introducir dichas mercancías en el territorio de la UE, así como a adquirir los correspondientes certificados MAFC a la autoridad competente de un Estado miembro. Igualmente, el importador autorizado obligado a presentar anualmente una declaración MAFC que incluirá la cantidad total de mercancía importada en el año anterior, expresada en megavatios/hora en el caso de la electricidad y en toneladas para el resto de mercancías; el total de emisiones implícitas, calculadas de acuerdo con las reglas del Anexo III de la Propuesta de reglamento y expresadas también en megavatios/hora para la electricidad o en tonelada de mercancía en el resto de caso, y el número total de certificados MAFC correspondientes. El declarante podrá solicitar en dicha declaración una reducción del número de certificados MAFC a

entregar, cuando justifique el pago en el país origen de las emisiones implícitas declaradas y siempre que no haya sido objeto de descuento o de cualquier otra forma de compensación a la exportación. Igualmente, tampoco estarán sujetas al MAFC las importaciones de bienes procedentes de los países y territorios del Anexo II, entre los que se incluyen a los países del Espacio Económico Europeo, a Suiza y a Ceuta y Melilla, ya que o participan en el RCDE o cuentan con un sistema de comercio de derechos de emisiones equivalentes (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:48). Por otro lado, y aunque tanto la presentación de la declaración como la entrega de los certificados MAFC se realiza de manera anual, la adquisición deberá realizarse de manera progresiva a lo largo del año, de manera que el declarante se asegure que al final de cada trimestre cuenta con certificados que cubren, al menos, el 80 por ciento de las emisiones implícitas.

Con el objetivo de garantizar la correcta puesta en funcionamiento del mecanismo, el MAFC se introducirá gradualmente y se aplicará exclusivamente a una serie de bienes con alto riesgo de fuga de carbono. De esta forma, de acuerdo con el Anexo I de la Propuesta de reglamento, quedarán sujetos al MAFC el cemento, la electricidad, los abonos, el hierro y el acero y el aluminio. Se

trata de los mismos sectores afectados por el RCDE UE, de manera que se equipara el tratamiento de los productos importados a los producidos en el seno de la UE (CORDERO GONZÁLEZ, 2021: 141). El período transitorio entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2023 y durante el mismo el importador deberá presentar un informe MAFC, con un contenido similar al de la declaración MAFC, que además incluirá información sobre el precio del carbono pagado en el país de origen por las emisiones implícitas. La fase definitiva de implementación comenzaría en el año 2026, cuando los declarantes deberían empezar a pagar por los certificados MAFC.

De acuerdo con las estimaciones contenidas en la propuesta de Reglamento, se prevé que el MAFC genere ingresos a partir del 2026, momento en el que finalizará el período transitorio. Tal y como se observa en la figura 8, la previsión es que la recaudación obtenida por la venta de los certificados MAFC aumente a medida que transcurran los años, aunque la propia propuesta reconoce que la cifra está supeditada a los avances en la eliminación de las asignaciones gratuitas de derechos de emisión del RCDE UE y a cuánto se avance en la introducción del MAFC.

La configuración del MAFC como una prestación de naturaleza no tri-

butaria o fiscal implica su compatibilidad con el RCDE UE, así como con los impuestos nacionales sobre las emisiones de carbono que los Estados miembros hayan podido desarrollar. Pero, sobre todo, que no sea de aplicación la excepción del artículo 192.2, a) TFUE, que, recordemos, consagra la unanimidad para la adopción de disposiciones esencialmente de carácter fiscal. En este sentido, llama la atención que la base jurídica sobre la que se apoya la introducción del MAFC sean los artículos relativos a la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente (191 a 193 TFUE), lo que, en nuestra opinión, no es casual y responde a una voluntad de

esquivar la regla de la unanimidad, pues el artículo 192.1 TFUE establece que las acciones en materia de medio ambiente se decidirán de acuerdo con el procedimiento legislativo ordinario. Aunque inicialmente se valoraron hasta cinco posibles alternativas jurídicas, entre las que se incluía la posibilidad de configurar el MAFC como un impuesto sobre las emisiones de carbono, finalmente la Comisión optó por vincular su funcionamiento al RCDE UE, con el objetivo de evitar las dificultades técnicas derivadas de la trazabilidad del carbono (CORDERO GONZÁLEZ, 2021: 143) y, en nuestra opinión, la regla de la unanimidad.

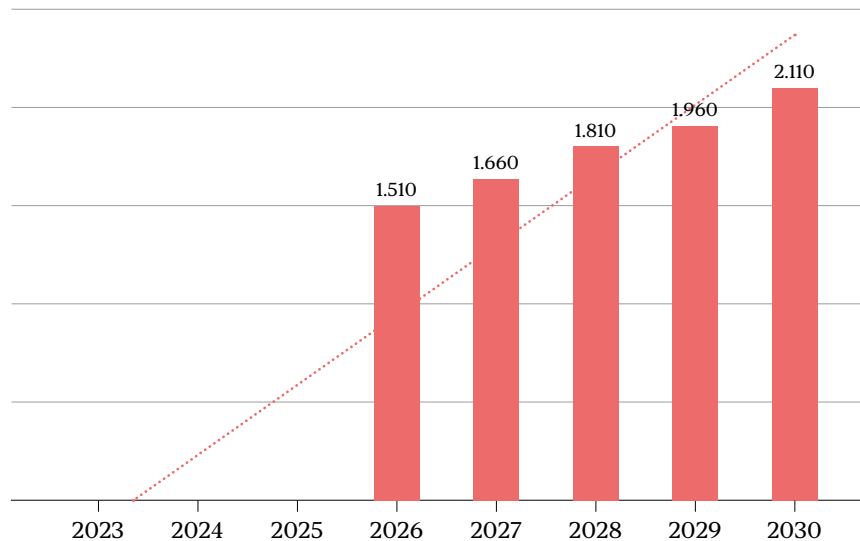


Figura 8: Previsión de ingresos anuales del MAFC.

Fuente: *Elaboración propia a partir de los datos de la propuesta de Reglamento MAFC.*

De acuerdo con PÉREZ BERNABÉU (2020:140), el MAFC tampoco puede considerarse un arancel aduanero ordinario, en la medida en que su objetivo es que el gravamen soportado por los productos importados sea similar al de los productos nacionales. Más bien nos encontramos ante un ajuste fiscal que trata de igualar la carga fiscal de productos equiparables, con independencia de si se han producido en el territorio de la UE o en un tercer país. Desde esta perspectiva, cabría plantearse si un mecanismo de estas características es compatible con la prohibición de discriminación entre productos similares establecida por la Organización Mundial del Comercio (OMC). Aunque no vamos a profundizar en esta cuestión, parece que existen argumentos sólidos para defender la compatibilidad del MAFC con las normas de comercio internacional (GIL GARCÍA, 2021; FERNÁNDEZ PONS, 2020 y PÉREZ BERNABÉU, 2020). De la misma manera, y hasta que no se produzca la anunciada modificación de la Decisión sobre recursos propios, el MAFC tampoco puede ser considerado como un nuevo recurso propio. En este sentido, es curioso que la Propuesta de reglamento que introduce el mecanismo afirme que la mayor parte de la recaudación se destinará a nutrir los presupuestos comunitarios, lo que plantea la

cuestión de qué sucedería si llegara a aprobarse el MAFC, pero no la reforma de la Decisión sobre recursos propios que introdujera el nuevo recurso basado en este mecanismo.

A favor del MAFC se puede señalar que su funcionamiento se basa en el RCDE UE, cuya consolidación en el seno de la UE facilitará la implementación del nuevo mecanismo (CORDERO GONZÁLEZ, 2021: 143). Por otro lado, celebramos la introducción gradual del MAFC, de forma que la Comisión pueda asegurarse del correcto funcionamiento del mecanismo, además de que se ofrezca un período de adaptación a los agentes afectados. Aunque CORDERO GONZÁLEZ (2021: 142) apunta a que este período puede abrir la puerta a la extensión del mecanismo a otras mercancías, estamos de acuerdo con MARTÍN JIMÉNEZ (2022:48) cuando señala que para garantizar la igualdad entre los productores comunitarios y los de terceros países es necesario que el MAFC solo se aplique a los sectores del RCDE UE en los que continua la asignación gratuita de derechos de emisión. Por consiguiente, y en línea con las anunciadas propuestas de la Comisión, podríamos asistir a una progresiva ampliación del ámbito objetivo del MAFC a medida que se eliminen los derechos gratuitos del RCDE UE.

Además, el MAFC coloca en el centro del debate político y social la necesidad de avanzar en el análisis y la búsqueda de soluciones que garanticen una transición ecológica justa. En este sentido, el objetivo principal del nuevo mecanismo es garantizar la competitividad de los productores de los ámbitos afectados y evitar la denominada fuga de carbono, lo que en realidad no es más que proteger a una parte del sector empresarial de los efectos negativos que los ambiciosos objetivos en materia de reducción de GEI les pueden provocar, hasta el punto de que algunas voces hablen de una nueva forma de «proteccionismo verde» (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022: 48). Es evidente que el desarrollo de nuevas restricciones y limitaciones para fomentar la transición ecológica puede tener efectos regresivos sobre los más vulnerables. Por tanto, resulta interesante que las instituciones europeas reflexionen sobre la necesidad de justicia en este cambio de modelo económico y social, si bien advertimos que se trata de una cuestión que aún requiere de un intenso y profundo debate, ya que no está exenta de problemas.

Por otro lado, está por ver cómo va a funcionar la coordinación del MAFC con los impuestos nacionales de los terceros países y, sobre todo, como se va a demostrar su pago en origen, a efectos de poder aplicar la

reducción prevista. En el mismo sentido, la determinación de las emisiones implícitas en las mercancías importadas va a suponer un importante coste indirecto para los importadores, por lo que probablemente tengan que soportar grandes costes para adaptarse al nuevo mecanismo durante la fase de transición.

Además, creemos que el MAFC puede llegar a adolecer del mismo defecto que el recurso propio basado en el plástico: a medida que aumenten los esfuerzos de las empresas por reducir su huella de carbono y se reduzcan las emisiones implícitas en las mercancías importadas, la recaudación obtenida por el nuevo mecanismo disminuirá. Es decir, y estableciendo de nuevo un paralelismo con la fiscalidad medioambiental, el éxito de la finalidad extrafiscal repercutirá negativamente en la finalidad recaudatoria.

Por tanto, la conclusión que alcanzamos tras el análisis del MAFC es similar a la del recurso propio basado en el plástico. Por un lado, se han de valorar positivamente los esfuerzos de las instituciones comunitarias por alcanzar los objetivos relacionados con la transición ecológica, así como el hecho de que muy probablemente estemos ante el segundo «nuevo» recurso propio, con las implicaciones que ello supone para la construcción de una Europa

más unida. Por el contrario, su verdadero impacto económico sobre el presupuesto comunitario es una incógnita, sin que parezca que vaya a ser capaz de garantizar unos fondos estables a lo largo del tiempo, por lo que la UE deberá continuar valorando otros candidatos a conformar parte de la cesta de recursos propios de nueva generación.

2.4. LA REVISIÓN DEL RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU AMPLIACIÓN A LOS SECTORES DEL TRANSPORTE POR CARRETERA Y DE LA EDIFICACIÓN

EL RCDE UE es un instrumento de mercado en virtud del cual se ponen en circulación una serie de derechos de emisión que las empresas pueden comprar o vender en función de sus necesidades: al final de cada año, cada empresa ha de entregar derechos suficientes para cubrir sus emisiones, imponiéndose fuertes sanciones si sobrepasa dicho límite. Si una empresa no alcanza dichos límites, puede conservar sus derechos para cubrir emisiones futuras o venderlos a una empresa que no tenga suficientes. Se trata, por tanto, de un sistema basado en el ya mencionado principio «limitación y comercio»,

en virtud del cual se establece el límite máximo de emisiones GEI que se reducen de forma progresiva.

El régimen fue establecido mediante la Directiva 2003/87/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de octubre de 2004, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo y comenzó a aplicarse en 2005, a través de un sistema dividido en varias etapas: fase 1 (2005-2007), fase 2 (2008-2012), fase 3 (2013-2020) y fase 4 (2021-2030). A lo largo de las distintas fases, se han realizado modificaciones para alcanzar los objetivos de reducción de emisiones de la UE, basadas fundamentalmente en la reducción del límite máximo de emisiones o en la ampliación de los sectores afectados por este sistema. A pesar de que desde las instituciones europeas se insiste en que el RCDE UE ha contribuido a disminuir las emisiones, resulta evidente que es un mecanismo insuficiente para cumplir con los objetivos asumidos por la UE en materia climática, por lo que no resulta sorprendente las reformas anunciadas. Por un lado, uno de los principales problemas del régimen es la fuga de carbono, la cual se ha venido tratando de solucionar con la asignación gratuita, aunque en un

futuro no muy lejano se atajará con la introducción del MAFC. Por otro lado, el RCDE UE no constituye un verdadero incentivo para la descarbonización de ciertos sectores, que o no están afectados por el sistema o que reciben derechos de manera gratuita. Por este motivo, el paquete de medidas «Objetivo 55» incluye una Propuesta de reforma de la Directiva 2003/87/CE por la que se suprime de la asignación de derechos gratuitos al sector de la aviación, se incluye el transporte marítimo en el RCDE UE y se desarrolla de un nuevo régimen aplicable al transporte por carretera y al sector de los edificios²⁹.

Desde su introducción, la doctrina parece coincidir en que el RCDE UE carece de naturaleza tributaria, sino que se trata de una prestación patrimonial pública entre particulares (HERRERA MOLINA, 2003), lo que implicaría que es un sistema plenamente compatible con los impuestos nacionales (PATÓN GARCÍA y LUCHENA MOZO, 2005:25) o con el MAFC. Esta opinión fue confirmada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su sentencia de 21 de diciembre de 2011, asunto C-366/10, por la que se resuelven las cuestiones prejudiciales planteadas sobre la validez de la Directiva 2008/101/CE, por la que se modifica

la Directiva 2003/87/CE y en la que el TJUE sostenía que «no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos, (...) (por lo que) la vista de todas estas consideraciones, no se puede sostener que la Directiva 2008/101 establece un tipo de tributo en favor de los poderes públicos que pueda ser considerado derecho de aduana, gravamen o tasa sobre el combustible poseído o consumido por los operadores de aeronaves».

El hecho de que el RCDE UE carezca de naturaleza tributaria tiene mucha importancia sobre el cauce legislativo que se puede emplear para su revisión. De esta forma, la propuesta de reforma se asienta sobre la base del artículo 192 TFUE, relativos a la protección del medioambiente, lo que implica, al igual que sucedió con el MAFC, que la reforma de la Directiva 2003/87/CE podría aprobarse mediante el procedimiento legislativo ordinario (192.1 TFUE), esquivando por tanto la regla de la unanimidad (192.2 TFUE).

La baja imposición del sector de la aviación, con importantes ventajas en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y de la tributación del combustible, no se compensa con su sometimiento al RCDE UE. Como apunta GIL SORIANO (2021:49), en el año 2008 se incluyó a los vuelos

29. COM (2021) final 551, de 14 de julio.

intracomunitarios, es decir, con origen y con destino en el Espacio Económico Europeo, aunque finalmente decidió no aplicarse, con el objetivo de no interferir con el desarrollo de la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI) de un instrumento de mercado a nivel nacional. De esta forma, el 82 por ciento de los derechos se asigna de manera gratuita, el 15 por ciento se subasta y el 3 se mantiene para su posterior distribución entre nuevos operadores u operadores de rápido crecimiento, lo que provoca que en la práctica no haya un límite real de emisiones y que el incentivo a la descarbonización del sector sea mínimo. Por este motivo, la UE ha anunciado la eliminación gradual de los derechos de emisión al sector de manera paralela a la introducción del MAFC. A la vez, los vuelos extraeuropeos – esto es, con aterrizaje o despegue en países extracomunitarios– estarán sujetos el Plan de Compensación y Reducción del Carbono para la Aviación Internacional (CORSIA) diseñado por la OACI, cuya aplicación se realizará a través del RCDE UE. Las negociaciones sobre esta cuestión se encuentran bastante avanzadas, como muestra el acuerdo tripartito (Comisión, Consejo y Parlamento

europeo) de 8 de febrero de 2023 para reducir los derechos de emisión gratuitos de acuerdo con el siguiente calendario: el 25 por ciento en 2024, el 50 por ciento en 2025 y el 100 por ciento en 2026, lo que implica que a partir de 2026 se suprimirá la asignación gratuita y la totalidad de derechos se adquirirán mediante el sistema de subasta³⁰.

En relación con las emisiones del transporte marítimo entre puertos bajo la jurisdicción de uno o dos Estados miembros de la UE, la propuesta de la Comisión Europea pasa por la ampliación de la definición de «emisiones» para incluir las de los buques que realizan una actividad de transporte marítimo, actividad que a su vez se incluye en el anexo I de actividades sometidas al RCDE UE. La obligación de entregar derechos de emisión se introduciría gradualmente a lo largo del período 2023-2025, de manera que el nuevo sistema cubriría el 20 por ciento de las emisiones en 2023, el 45 por ciento de las emisiones de 2024, el 70 por ciento de las emisiones de 2025 y el 100 por ciento de las emisiones de 2026 en adelante. Es decir, a partir de 2026 tanto el sector de la aviación como el del transporte marítimo estarían plenamente sometidos al RCDE UE.

30. El texto del acuerdo tripartito se encuentra disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2022/12/07/ets-aviation-council-and-parliament-strike-provisional-deal-to-reduce-flight-emissions/>.

En tercer lugar, los esfuerzos comunitarios se dirigen hacia la reducción de emisiones contaminantes en el sector del transporte por carretera y de los edificios a través de un RCDE separado, pero adyacente, que evite las posibles distorsiones entre sectores, sin perjuicio de que se valore su posible fusión con el paso de los años. El nuevo RCDE UE para estos sectores comenzaría su funcionamiento a partir de 2025, año en el que las entidades reguladas estarían obligadas a notificar sus emisiones y gozar de un permiso de emisión de GEI³¹. Posteriormente, ya en 2026, comenzarían a expedirse los derechos de emisión. Este nuevo RCDE UE también estaría sometido a un límite máximo de emisiones, cuya reducción progresiva permitiría alcanzar los objetivos de reducción de GEI. Además, no se prevé la asignación gratuita y la totalidad de derechos se deberán adquirir a través del método de la subasta.

La inclusión del sector de la edificación no es sorprendente si se tiene en cuenta que la sostenibilidad del parque edificado es uno de los objetivos prioritarios a nivel comunitario para alcanzar las metas en materia de reducción de las emisiones contaminantes de GEI. Entre los sectores críticos, tanto el Primer (2015) como

el Segundo plan de acción de economía circular (2020) como el Pacto Verde Europeo, coinciden en señalar la necesidad de avanzar hacia un uso eficiente de la energía y los recursos en la construcción y renovación de edificios, en tanto representan el 40 por ciento de la energía consumida, a la vez que 50 millones de ciudadanos tienen dificultades para calentar sus hogares³². Todo ello, sin olvidar que la extracción de materiales, la fabricación de productos y la construcción y renovación de edificios suponen entre el 5 y el 12 por ciento de las emisiones totales de gases de efecto invernadero. Por este motivo, se ha marcado con una urgencia insoslayable la necesidad de aumentar las tasas anuales de renovación del parque inmobiliario, avanzando hacia la consecución de un parque de edificios energéticamente eficiente, de manera que se reduzca su impacto ambiental, se aumente la durabilidad y eficiencia de los recursos empleados y se reduzca la pobreza energética de una parte importante de la población, sin perder de vista las nuevas oportunidades laborales que pueden generarse.

Esta situación no es muy diferente en nuestro país: la Estrategia Española de Economía Circular destaca

31. El nuevo RCDE UE será aplicable al suministro de combustibles empleados en los sectores del transporte por carretera y de la edificación, de acuerdo con el Anexo III de la Propuesta.

32. COM (2015) 614 final, de 2 de diciembre y COM (2020), 98 final, de 11 de marzo.

que el sector de la construcción es uno de los que más urge circularizar, en tanto que su productividad apenas ha aumentado en los últimos 25 años, mientras que continúan agravándose los retos derivados del modelo de desarrollo urbano y los problemas de eficiencia energética: se requiere, por tanto, una rehabilitación profunda e integral de nuestro parque edificado. De hecho, la inclusión de las viviendas en el RCDE UE no es la única propuesta de la UE, que también pretende reformar la 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010 relativa a la eficiencia energética de los edificios, con el objetivo de revisar los objetivos de reducción de energía.

El fin a la asignación gratuita de derechos al sector de la aviación y el sometimiento del sector del transporte marítimo, así como la introducción de un nuevo RCDE UE para el sector del transporte por carretera y para el sector de la edificación han de valorarse positivamente desde un punto de vista medioambiental, en tanto que son sectores con alto impacto contaminante sobre los que urge actuar a fin de reducir las emisiones de GEI. Sin embargo, estas propuestas pueden generar ciertos problemas de ejecución, así como efectos socioeconómicos negativos (Comité de Transporte y Turismo del Parlamento Europeo, 2021). En

concreto, se prevé un aumento de los costes de transporte marítimo, que serán asumido por los diferentes agentes de la cadena de valor en función de su capacidad para repercutirlos, a la vez que un aumento de las tarifas aéreas.

Por otro lado, la introducción de un precio de carbono en el transporte por carretera y en los edificios puede repercutir negativamente sobre los niveles ya existentes de pobreza energética. Precisamente con el objetivo de disminuir los efectos regresivos de estas medidas, se prevé destinar los ingresos que se obtengan a medidas de mitigación y compensación. Así, el artículo 10 de la Propuesta de reforma de la Directiva 2003/87/CE establece crea un Fondo de Modernización al que se destinará el 2 por ciento de la cantidad total de derechos de emisión entre 2021 y 2030 y cuyo destino será la mejora de la eficiencia energética y la modernización de los sistemas de energía de los Estados miembros más pobres (Croacia, República Checa, Estonia, Hungría, Lituania, Polonia, Rumanía y Eslovaquia). A su vez, parte de la recaudación de la subasta se destinará a nutrir el nuevo Fondo Social para el Clima, prestando especial atención a los hogares, microempresas y usuarios del transporte más vulnerables. Paralelamente, se han presenta-

do las propuestas de Reglamento ReFuelEu y FuelUE para avanzar hacia combustibles sostenibles en el sector de la aviación y del transporte marítimo respectivamente³³.

Centrándonos en el objeto de nuestro trabajo, la Propuesta de reforma de la Directiva 2003/87/CE también establece que: «Los Estados miembros determinarán la utilización de los ingresos procedentes de la subasta de derechos de emisión, excepto en el caso de los ingresos constatados como recursos propios de conformidad con el artículo 311, apartado 3, del TFUE y consignados en el presupuesto de la Unión». Es decir, se prevé que, tal y como ya se señaló, parte de los ingresos obtenidos por el RCDE UE se destinen a financiar el presupuesto comunitario, con la introducción de un nuevo recurso propio, cuestión a la que nos referiremos en el próximo apartado.

33. COM (2021) 561 final y 562 final de 14 de julio.

33

EL FUTURO DE LOS RECURSOS PROPIOS DE LA UE

Entre el impulso la transición ecológica y la reforma del proceso de toma de decisiones en materia fiscal (2023 en adelante)

La introducción del nuevo recurso propio basado en plástico, las propuestas de MAFC y de revisión del RCDE UE, así como la creación de dos nuevos recursos propios basados en ellos, suponen el cumplimiento de los hitos previstos en la primera fase de la hoja de ruta incluida en el Acuerdo interinstitucional de 2020 (figura 9). El impuesto digital, cuya propuesta también estaba prevista en la primera fase de dicho calendario, ha sido finalmente descartado por la UE, ante las dificultades de alcanzar un acuerdo entre los Estados miembros. Alternativamente, se ha planteado la creación nuevo recurso propio basado en el impuesto sobre sociedades de las empresas multinacionales.

Atendiendo a la segunda fase de la hoja de ruta (2023-2024), el objetivo de la UE es introducir dos nuevos recursos propios basados en las reformas propuestas, es decir, el basado en el MAFC el basado en el RCDE UE, así como un nuevo recurso basado en el impuesto sobre sociedades, cuyo funcionamiento será objeto de

análisis al objeto de determinar la incidencia que tendrían en el modelo de financiación y el procedimiento de toma de decisiones comunitario.

De la misma manera, y aunque aún es pronto para saber cómo se desarrollará la ejecución de la mencionada hoja de ruta, finalizaremos este apartado con unos breves apuntes sobre los potenciales candidatos a recursos propios a largo plazo.

3.1. A MEDIO PLAZO: LOS RECURSOS PROPIOS PREVISTOS EN PROPUESTA DE REFORMA DE LA OCTAVA DECISIÓN SOBRE RECURSOS PROPIOS

El recurso propio basado en el mecanismo de ajuste en frontera por carbono

La Propuesta de reglamento MAFC señala en su artículo 20 que corresponde a la autoridad competente de cada Estado miembro la venta de los certificados MAFC, lo que implica que

Fases	Hitos previstos	Estado actual
2021: Primera fase	Introducción de un nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclado	En vigor desde el 1 de enero de 2021
	Propuesta de MAFC	En trámite. Existe una Propuesta de Reglamento por la que se introduce un MAFC, de 14 de julio de 2021
	Propuesta de impuesto digital	Descartada. Se sustituye por el recurso basado en el Pilar I de la OCDE
	Propuesta de revisión del RCDE UE	En trámite. Propuesta de reforma de la Directiva 2003/87/CE, de 14 de julio de 2021
	Propuesta para introducir nuevos recursos propios, incluidos uno basado en MAFC y otro en el RCDE UE	En trámite. Acuerdo interinstitucional de diciembre de 2020, sobre la «La nueva generación de recursos propios para el presupuesto de la UE»
2022-2023: Segunda fase	Introducción de los recursos propios a más tardar el 1 de enero de 2023	A la espera de la introducción del MAFC, de la revisión del RCDE UE y de las negociaciones sobre el Pilar 1 OCDE
2024-2026: Tercera fase	Propuesta de nuevos recursos propios (ITF, contribución basada en el sector empresarial, o una nueva BICCIS) a más tardar el 1 de junio de 2024	Aún no se conocen los detalles de las nuevas propuestas.
	Introducción de nuevos recursos a más tardar el 1 de enero de 2026	

Figura 9: La hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios.

Fuente: *Elaboración propia a partir del Acuerdo interinstitucional de 2020.*

tanto la gestión como el cobro corresponderá a los Estados miembros. Sin embargo, la Propuesta subraya que la mayor parte de los ingresos generados se destinarán al presupuesto de la UE, lo que ha de ponerse en relación con el Acuerdo interinstitucional de 2020 en el que se anunciaba la creación de un recurso propio basado en el MAFC.

De esta forma, la Propuesta de reforma de la octava Decisión sobre recursos propios introduce un nuevo apartado f) en el artículo 2, de manera que se establecería un nuevo recurso propio basado en el MAFC, cuya cuantificación se realizaría mediante la aplicación de un tipo uniforme de referencia del 75 por ciento sobre los ingresos procedentes de la venta de certificados MAFC.

En la actualidad, las negociaciones sobre el MAFC parecen bastante avanzadas, de manera que se prevé que empiece a funcionar durante el año 2023. Por el contrario, la propuesta de Reforma de la octava Decisión de recursos propios está aún en una fase incipiente, por lo que desconocemos si el recurso basado en el mecanismo entrará en vigor en 2023.

En cualquier caso, y aunque la aprobación del mecanismo pueda realizarse por el cauce del procedimiento legislativo ordinario, la creación de

un nuevo recurso propio basado en el MAFC deberá superar la regla de la unanimidad. No obstante, tanto el precedente del recurso propio basado en el plástico como el consenso que existe en torno al MAFC nos llevan a pensar que no habrá ningún problema en relación con la futura introducción de un recurso propio basado en el mecanismo que esté vigente para el año 2026, momento en el que finalice la etapa transitoria y comience la fase de aplicación definitiva.

De acuerdo con las estimaciones de la Comisión, los ingresos para el presupuesto de la UE del nuevo recurso ascenderían a unos 500 millones de euros anuales durante el período 2023-2030, teniendo en cuenta que durante los tres primeros años no se generarían ingresos. Sin embargo, aún es pronto para conocer si se podrá alcanzar esta recaudación, por lo que tampoco es posible determinar con exactitud si el recurso basado en el MAFC sería una fuente de ingresos estable para el presupuesto de la UE (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022:48). En este sentido, habrá que estar al alcance y al funcionamiento definitivo del mecanismo, para determinar si prima la función recaudatoria o la extrafiscal. Así, por ejemplo, el Parlamento Europeo ha subrayado que³⁴:

34. Resolución del Parlamento europeo, de 10 de marzo de 2021, sobre «Hacia un mecanismo de la Unión de ajuste en frontera por emisiones de carbono compatible con la OMC» [2020/2043(INI)].

El papel presupuestario del mecanismo de ajuste debe ser solo un aspecto secundario del instrumento», a la vez que hace hincapié en que: «destinar los flujos financieros generados por el mecanismo de ajuste al presupuesto de la Unión ayudaría a mitigar problemas de equivalencia presupuestaria y a garantizar que la carga se distribuya equitativamente entre los Estados miembros, y proporcionaría una estructura sencilla con unos gastos generales de administración mínimos; concluye, por tanto, que el establecimiento de las ganancias como recurso propio de la Unión reduciría las contribuciones basadas en la RNB en la financiación del presupuesto de la Unión y ayudaría así a repartir de forma justa la carga del mecanismo de ajuste entre todos los Estados miembros; considera que cualquier ahorro a nivel nacional que se deba a una menor contribución basada en la RNB aumentará el margen presupuestario de los Estados miembros.

En nuestra opinión, el recurso basado en el MAFC presenta algunas ventajas frente al recurso basado en los residuos de plástico no reciclados.

Por un lado, su funcionamiento se basa en un sistema como el RCDE UE que lleva casi veinte años en funcionamiento, lo que facilitará su implementación. Además, el nuevo recurso se aproxima más a la figura de un ingreso propio de la UE: aunque en la práctica se articule a través de aportaciones de los Estados miembros, las mismas proceden directamente de la recaudación obtenida por las ventas de los certificados MAFC, lo que se aleja de la idea de contribución nacional. Además, en la medida en que el recurso se calcula mediante la aplicación de un coeficiente de 0,75 sobre los ingresos obtenidos por la venta de los certificados, los Estados miembros podrán disponer del 25 por ciento de los fondos restantes, lo que contribuirá, junto a la reducción de las aportaciones basadas en la RNB, a la mejora de su margen presupuestario. A favor de la creación de este recurso propio también se puede señalar que el carácter transfronterizo de las emisiones de carbono dificulta la asignación de los ingresos del MAFC a un Estado miembro en particular, por lo que tiene sentido que se asigne la recaudación al presupuesto comunitario³⁵.

Por el contrario, el recurso basado en el MAFC presenta el mismo inconveniente que el recurso basado en los residuos de plástico no reciclados, relacionado con su escaso

potencial recaudatorio a medida que se cumplan los objetivos medioambientales. En el mismo sentido, el Comité Europeo de las Regiones ha advertido que: «los ingresos procedentes del mercado del carbono y de una tasa en frontera por carbono pueden disminuir con el tiempo a medida que la economía europea se descarbonice y terceros países adopten progresivamente mecanismos similares de precios de carbono». No obstante, creemos que los objetivos en materia de reducción de las emisiones contaminantes están aún lejos de cumplirse, especialmente en terceros países, lo que garantizaría unos ingresos estables durante un período de tiempo más amplio que el recurso basado en los residuos de plástico no reciclados. Por ejemplo, MARTÍN RODRÍGUEZ (2022:405) señala la recaudación de los MAFC correspondientes a los exportadores de Estados Unidos, Turquía, Ucrania, Rusia, Corea del Sur y China ascendería a 4.500 millones de euros anuales. No obstante, advierte que el efecto neto sería mucho menor si se considera que parte de los costes se repercutirían a los consumidores.

En definitiva, todavía es pronto para aventurarse a vaticinar el éxito o fracaso de un recurso basado en un

mecanismo que ni siquiera está aún en vigor. Todo parece indicar que la Propuesta de reglamento MAFC se acabará aprobando (por el procedimiento legislativo ordinario). En nuestra opinión, tampoco debería haber problemas para la introducción de un nuevo recurso propio basado en este mecanismo (por unanimidad). Sin embargo, el impacto sobre el presupuesto comunitario y la validez como recurso propio estable dependen aún de muchos factores que no pueden predecirse con exactitud.

El recurso propio basado en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea

De forma paralela a la introducción del recurso MAFC y a la revisión del RCDE UE, la Comisión Europea está trabajando en la introducción de un nuevo recurso propio basado en este régimen. En concreto, en su Comunicación sobre la nueva cesta de recursos propios de diciembre de 2021, se proponía que el 25 por ciento de los recursos generados por el RCDE UE se destinarán a financiar el presupuesto comunitario, posibilidad que fue plasmada en la Propuesta de reforma

35. Dictamen del Comité Europeo de las Regiones- La nueva generación de recursos propios para el presupuesto de la UE (2023/C 79/12).

de la octava decisión de recursos propios, mediante la que se incluía una nueva letra e) en el artículo 2.

En la actualidad, los ingresos obtenidos por la venta de los derechos de emisión del RCDE UE nutren los presupuestos nacionales, lo que genera un incentivo perverso, en la medida en que los Estados miembros más contaminantes son los que más beneficios obtienen (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022: 45). Precisamente para corregir esta situación, tiene sentido que la recaudación obtenida por la venta de derechos se asigne al presupuesto comunitario y no a un país determinado. A esta circunstancia podemos añadir el hecho del que el RCDE UE sea un mecanismo comunitario que, como tal, debería financiar, aunque fuera parcialmente, las políticas comunitarias. En cualquier caso, tal y como señalan los textos comunitarios, la introducción de este nuevo recurso no ha de implicar la pérdida de recaudación de los Estados miembros, pues la disminución de los ingresos correspondiente a la asignación del 25 por ciento al presupuesto comunitario podrá verse compensada por la venta de derechos de emisión adicionales correspondientes al sector de la aviación, marítimo, de la edificación y del transporte por carretera.

A favor de este recurso puede señalarse que pivota en torno a un mecanismo como el RCDE UE, con años

de funcionamiento, que solo tendría que ser revisado (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022:402), y cuya experiencia son una garantía para el éxito del futuro nuevo recurso propio. En cualquier caso, conviene señalar que, si bien la reforma del RCDE UE pueda realizarse a través del procedimiento legislativo ordinario, la creación del nuevo recurso propio requeriría unanimidad. No obstante, el consenso existente en torno a los objetivos en materia de medioambiente, así como la dilatada trayectoria del régimen nos llevan a pensar, igual que con el recurso MAFC, que no habrá problemas para incluirlo en la nueva cesta de recursos.

Además, y en este caso sí, a diferencia del recurso MAFC, el recurso RCDE UE tiene mayores probabilidades de convertirse en una vía estable de obtención de ingresos, como muestra la evolución histórica del precio de los derechos de emisión (figura 10), lo que nos lleva a pensar que, previsiblemente, la recaudación por su venta no hará más que aumentar (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022:398), en la medida en que, pese a los esfuerzos, las empresas aún están lejos de los objetivos de reducción de las emisiones contaminantes. En cualquier caso, insistimos, este tipo de recursos propios cuya cuantificación toma en consideración los objetivos climáticos están llamados a que, tar-

de o temprano, acaben viendo reducida su importancia.

Como señalan PACE, SÁNCHEZ y SUÁREZ- VARELA (2021:11), se pueden distinguir tres etapas en la evolución temporal de los precios de los derechos de emisión: una primera, entre 2013 y 2018, en la que los precios se mantuvieron relativamente estables; una segunda, a partir de 2018, en la que comenzaron a entrar en vigor las medidas relacionadas con el Acuerdo de París de 2015 para la reducción de las emisiones y, sobre todo, la conversión de los derechos de emisión en instrumentos

financieros, que permitió especular con ellos, y una tercera etapa, a partir de finales de 2020, caracterizada por un encarecimiento considerable de los derechos a causa de distintos elementos. Este aumento del precio de los derechos fue el responsable, entre otros factores, de que el precio mayorista de la electricidad casi se duplicara entre diciembre de 2020 y junio de 2021.

A lo largo de este trabajo nos hemos referido en varias ocasiones al término «pobreza energética», pero sin llegar a definirlo. De acuerdo con la Estrategia nacional contra la

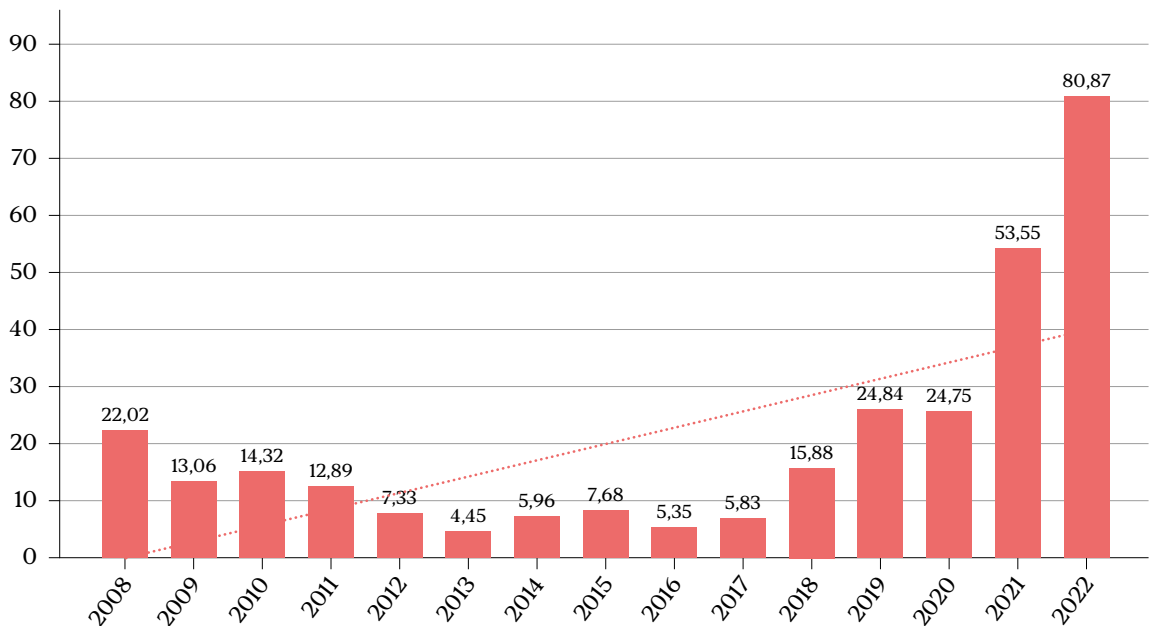


Figura 8: Evolución del precio de los derechos de emisión (2008-2022).

Fuente: *Elaboración propia a partir de los datos de SendeCO2.*

pobreza energética 2019-2024, la pobreza energética es definida como aquella «situación en la que se encuentra un hogar en el que no pueden ser satisfechas las necesidades básicas de suministros de energía, como consecuencia de un nivel de ingresos insuficiente y que, en su caso, puede verse agravada por disponer de una vivienda ineficiente en energía». La energía es un recurso esencial para la vida humana, ya que sin energía eléctrica suficiente es difícil acceder a una alimentación adecuada, a una educación de calidad y, en definitiva, a un desarrollo personal que permita la integración del individuo en la sociedad (GARCÍA CALVENTE, 2022:78). Por tanto, podemos afirmar que la pobreza energética es una subespecie de pobreza, que cada día afecta a un mayor número de personas y que puede provocar que se generen nuevas desigualdades o se profundice en otras ya existentes.

Y es aquí donde, en nuestra opinión, reside una de las principales barreras a la implantación de los nuevos recursos propios en el contexto de la transición ecológica y, en particular, de los recursos basados en el MAFC y en el RCDE UE. Desde nuestro punto de vista, es necesario realizar evaluaciones del impacto so-

cial y económico de las nuevas medidas, especialmente para los sectores más vulnerables y, sobre todo, que el Fondo Social para el Clima comience a funcionar efectivamente.

En la actualidad, existe una Propuesta de reglamento para su establecimiento³⁶ en la que se fija que su dotación se corresponderá al 25 por ciento de los ingresos obtenidos por la inclusión de los edificios y el transporte por carretera en el ámbito del RCDE UE. De acuerdo con dicha Propuesta, la dotación del fondo será de 23.700 millones de euros para el período 2025-2027 y de 48.500 millones de euros para el período 2028-2032 (artículo 9), los cuáles se distribuirán entre los Estados miembros de acuerdo con los criterios del artículo 13 y los anexos I y II, que incluyen, entre otros: la población en riesgo de pobreza en zonas rurales, las emisiones de dióxido de carbono procedentes de la combustión de combustibles por parte de los hogares o el porcentaje de hogares en riesgo de pobreza. Esta financiación deberá ser utilizada por los Estados miembros para apoyar políticas que aborden el impacto social del comercio de los derechos de emisión en hogares vulnerables, las microempresas vulnerables y los usuarios de transporte vulnera-

36. COM (2021) 568 final, de 14 de julio.

bles, de manera que se mitigue el impacto de la nueva tarificación del carbono. En este sentido, las medidas no se basarán exclusivamente en transferencias económicas, sino que a medio y largo plazo han de contribuir a mejorar la eficiencia energética de los edificios, la descarbonización de la calefacción y la refrigeración de los edificios. Todas las acciones serán recogidas en los denominados «Planes sociales para el clima» (artículo 3 y 4 de la Propuesta de reglamento), junto a una serie de hitos y objetivos que deberán cumplirse para ir accediendo al pago de las ayudas.

Por consiguiente, consideramos que la aprobación de la Propuesta de reglamento por el que se establece el Fondo Social para el Clima debería ir ligada a la correspondiente aprobación del MAFC, del RCDE UE y de los correspondientes nuevos recursos propios. En definitiva, que las instituciones europeas actúen de forma tratando de hacer compatibles los objetivos en materia climática a través de los nuevos instrumentos de mercado, la unión fiscal con los nuevos recursos propios y la justicia en la transición ecológica con el Fondo Social para el Clima.

*Del fallido impuesto digital
al recurso propio basado en el
Pilar 1 de la OCDE*

En marzo de 2018 la Comisión Europea hizo públicas la Comunicación titulada «Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital», junto a dos propuestas de directiva: una por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa y otra relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales³⁷. El objetivo de este paquete era, a grandes rasgos, desarrollar un marco fiscal justo y eficaz para el mercado único digital, de manera que se abordaran los problemas planteados por la economía digital en el ámbito de la fiscalidad (PEREZ BERNABEU, 2022: 394).

Una de las propuestas de la Comisión consistía en la creación de un impuesto provisional sobre los servicios digitales a escala de la UE que, curiosamente, se planteaba como una solución “temporal” hasta que se alcanzara una solución global a nivel internacional o, en su defecto, en el seno de la UE (JIMÉNEZ- VALLADOLID, 2022: 67). Este impuesto de

37. COM (2018) 146 final, 147 y 148 final, de 21 de marzo, respectivamente.

carácter indirecto gravaría a un tipo del 3 por ciento los ingresos anuales brutos procedentes de ciertas actividades (el artículo 3 de la Propuesta de directiva define los «ingresos imponibles») obtenidos en la UE por las empresas multinacionales, tanto comunitarias como de terceros países, que superarán un doble umbral: unos ingresos mundiales por encima de los 750 millones de euros y unos ingresos imponibles obtenidos a nivel comunitario que sean superiores a 50 millones de euros.

La base jurídica de la Propuesta de directiva por la que se introduciría el nuevo impuesto residía en el artículo 113 TFUE, que exige unanimidad para la adopción de las disposiciones referentes a los impuestos sobre el volumen de negocio y otros impuestos indirectos, por lo que finalmente fueron descartadas, precisamente, por esa falta de consenso. Nos encontramos, por tanto, a un nuevo ejemplo de como la regla de la unanimidad ha frenado la acción política de la UE y su capacidad de respuesta ante los retos del siglo XXI.

Sin embargo, tal y como observábamos en la figura 9, la hoja de ruta incluida en el Acuerdo interinstitucional de 2020 volvió a incluir la presentación de una nueva propuesta de impuesto digital y de un recurso propio sobre el mismo a más tardar el 1 de enero de 2023. Sin embargo,

tras la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, de 8 de octubre de 2021, en el que se recogen las conclusiones de los debates en el Marco inclusivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) Y el G20, la UE ha descartado la introducción de un impuesto digital (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022: 51 y MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022:405). De manera muy breve, ya que escapa los límites de este trabajo, el acuerdo alcanzado se construye en torno a dos pilares, el Pilar 1 y Pilar 2 de la OCDE, (CALDERÓN CARRERO, 2021b), de los cuáles nos interesa centrarnos en el primero, ya que es a partir del cual la UE ha propuesto construir el nuevo recurso propio. De acuerdo con CALDERÓN CARRERO (2021a:58): «el Pilar 1 se centra en la revisión de las reglas de nexo y de imputación de beneficios para garantizar que, en un contexto de alta globalización y digitalización de la economía, la atribución de poder tributario a las distintas jurisdicciones no pivota exclusivamente sobre un criterio de “presencia física”», de manera que concede nuevos derechos de imposición sobre una parte del beneficio residual calculado a nivel de grupo de ciertas empresas (CALDERÓN CARRERO, 2021b:12), entendiéndose

como «beneficio residual» aquél que supere el 10 por ciento de los ingresos sobre ventas (JIMÉNEZ VALLADOLID, 2022:71).

Volviendo al objeto de nuestro tema y como decíamos anteriormente, de manera alternativa al fallido impuesto digital y, por consiguiente, al recurso propio sobre éste, la Comisión planteó en su Propuesta de reforma de la octava decisión de recursos propios la inclusión de un recurso propio basado equivalente al 15 por ciento de una parte de los beneficios residuales de las empresas reasignada a los Estados miembros en función del Pilar 1 OCDE. El objetivo es construir un nuevo recurso propio sobre la base del histórico acuerdo alcanzando en el seno de la OCDE y G20, aunque precisamente por ello está condicionado a los avances que se produzcan sobre esta cuestión: esto quiere decir, que la creación del nuevo recurso propio requiere de la aprobación previa de una Directiva por la que se da efecto al Acuerdo sobre el Pilar I del Marco Inclusivo de la ODCDE/G-20. Aunque estaba previsto que la Propuesta de Directiva se publicara a lo largo de 2022, en la actualidad se ha pos-

puesto, al menos, hasta el segundo semestre de 2023³⁸.

Por todo lo dicho, parece muy difícil que a lo largo del 2023 se produzca la aprobación de la legislación que adopte el Pilar I y, por consiguiente, prácticamente imposible que se cree el nuevo recurso propio basado en el mismo, lo que supone el incumplimiento de la hoja de ruta prevista por la UE en relación con este recurso.

Aún es muy pronto para pronunciarse sobre este futuro recurso propio, que ni siquiera sabemos si llegara a adoptarse, aunque existen algunos aspectos que merece la pena destacar. Por un lado, su introducción está supeditada a los avances que se produzcan a nivel internacional, tanto en el seno OCDE/G20 como a nivel comunitario. No obstante, entendemos que, el histórico acuerdo abre la puerta a que exista consenso sobre la adopción de la legislación comunitaria.

A la espera de la conclusión de estos acuerdos, la Comisión ha estimado que los ingresos de este recurso podrían ascender a entre 2.500 y 4.000 millones de euros anuales, los cuales están lejos de los más de 5.000

38. El artículo 57 de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión insta a la Comisión a presentar un informe de la evaluación de la aplicación del Pilar I a más tardar el 30 de junio, con el objetivo de presentar la propuesta legislativa a la que nos referimos.

millones de euros que ha recaudado el recurso propio basado en el plástico durante 2021. Evidentemente estos cálculos son aproximaciones poco exactas, pero nos arrojan dudas sobre el potencial recaudatorio de este recurso. Como aspecto favorable cabe destacar que, a diferencia de los nuevos recursos propios analizados hasta ahora, el recurso basado en el Pilar I OCDE se presume como una vía de financiación estable en el tiempo.

Por el contrario, estamos de acuerdo con MARTÍN RODRÍGUEZ (2022:407) cuando subraya que la UE se ha adelantado a los acontecimientos. En efecto, creemos que ha sido muy inteligente a la hora de proponer un nuevo recurso propio sobre unos ingresos, los beneficios (re)asignados a los países, que previsiblemente obtendrán los Estados miembros en el futuro. De esta forma, la UE consigue participar de la futura financiación adicional que recibirán los estados, que continuarán recibiendo el 85 por ciento restante de los beneficios residuales, lo que sin duda facilitará su disposición a contribuir con el 15 por ciento restante los presupuestos comunitarios. Aunque en este caso no podamos hablar de un recurso «propio» de la UE como tal, pues no deja de ser una aportación de los Estados miembros, creemos que

tampoco puede asemejarse completamente a una contribución nacional basada en transferencias. Así, y dado que los ingresos se van a obtener de un mecanismo internacional de reparto de beneficios, podríamos hablar de una especie de participación de la UE en los ingresos de los Estados miembros.

3.2. A LARGO PLAZO: OTROS POTENCIALES CANDIDATOS A RECURSOS PROPIOS

El recurso propio basado en el impuesto sobre las transacciones financieras

La idea de introducir un ITF y un recurso propio basado en él es una propuesta que ha estado sobre la mesa en diferentes ocasiones, desde que en el año 2007 el Parlamento incluyera esta figura como posible candidato en su Resolución sobre el futuro de los recursos propios de la Unión Europea. De hecho, en el año 2011, la Comisión presentó una Propuesta de Directiva relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras, en la que se contemplaba tanto la creación del impuesto como del recurso propio, con el objetivo de «desplazar gradualmente a las con-

tribuciones nacionales, reduciendo la carta sobre los tesoros nacionales»³⁹. En concreto, la Propuesta establecía que el impuesto constituiría una nueva fuente de ingresos para los Estados miembros, sin perjuicio de que posteriormente se presentaran propuestas complementarias para destinar, total o parcialmente, parte de la recaudación a nutrir los presupuestos comunitarios. Sin embargo, precisamente las divergencias entre la Comisión y los Estados miembros sobre cómo proceder al reparto de los fondos fue una de las principales causas por la que la propuesta no llegó a buen puerto (MARTÍN JIMÉNEZ, 2022: 52).

Tal y como hemos comentado en el primer apartado, a partir del año 2013 un grupo de países (Alemania, Francia, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, Grecia, Italia, Portugal y España) intentaron avanzar hacia la introducción de este impuesto mediante el procedimiento de cooperación reforzada, si bien, y aunque estuvo sobre la mesa en las negociaciones del MFP 2021-2027, la propuesta nunca llegó a materializarse (PÉREZ BERNABEU, 2022: 398). No obstante, a diferencia de lo sucedido con el impuesto digital, la UE no ha descartado totalmente al ITF, como muestra el hecho de que la hoja de ruta incluida en el Acuerdo interinstitucional de 2020 bara-

je su inclusión en el próximo MFP, correspondiente a los años 2028-2034. De hecho, en el año 2019, Alemania volvió a presentar una propuesta de mínimos, con un tipo de gravamen muy bajo (0,2 por ciento) en relación con el de propuestas anteriores (3 por ciento), lo que permitiría obtener una recaudación de unos 3.500 millones de euros entre los diez países participantes en la acción (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2022: 409).

En cambio, a Propuesta de directiva de 2011 estimaba una recaudación por el ITF de unos 57.000 millones de euros anuales. Evidentemente, todos esos recursos no irían a parar al presupuesto comunitario, sino que el recurso propio se calcularía como un porcentaje aplicado sobre dicha recaudación. Aunque no se llegó a plantear un importe concreto, si tomamos como referencia el 15 por ciento que se ha propuesto para el recurso basado en el Pilar I, el recurso ITF podría alcanzar una recaudación de unos 8.000 millones de euros anuales. Insistimos: se trata de una conjetura muy vaga, calculada sobre la base de una estimación realizada hace más de diez años y suponiendo que se adoptara la propuesta más ambiciosa. No obstante, entendemos que, a menos que se destinara un porcentaje importante de la recaudación a nutrir el presupuesto comunitario,

el impacto del potencial recurso ITF sería similar al del resto de recursos propios que se han estudiado hasta el momento, por lo que, por sí solo, no tendría potencial suficiente para desplazar a las contribuciones nacionales de los Estados miembros.

La introducción de un ITF a nivel comunitario presenta algunas ventajas, pero también inconvenientes. Por un lado, tiene sentido que una medida de estas características se instaure a nivel comunitario, de manera que se garantice un trato homogéneo a las entidades afectadas en todos los Estados miembros y se eviten los riesgos derivados de fugas de capitales o deslocalizaciones (CALVO VERGÉZ, 2012: 51). Por el contrario, existen otras posiciones escépticas que consideran que el ITF no es la vía más adecuada para lograr la tributación justa de las financieras, en tanto que puede suponer una vulneración de la libertad de movimiento de capitales e incluso provocar la deslocalización de las transacciones más allá del ámbito comunitario (PATÓN GARCÍA, 2014:151).

En cualquier caso, no nos interesa ahora centrarnos en profundidad ni en el análisis jurídico del ITF ni en sus ventajas e inconvenientes, sino en su potencialidad como recurso propio de la UE. En este sentido, estamos de acuerdo con MARTÍN JIMÉNEZ (2022:53) cuando apunta a que hay

razones de peso para pensar que será difícil alcanzar la necesaria unanimidad para la adopción de un ITF y, por tanto, de un nuevo recurso basado en él. Incluso aunque se alcanzara el acuerdo y llegara a aprobarse un recurso propio ITF, su impacto en la cesta de recursos propios sería marginal. Por tanto, creemos que es fundamental realizar un análisis sosegado que permitiera determinar si los beneficios obtenidos en forma de mayor recaudación compensan la pérdida provocada por el impacto sobre los mercados financieros de la UE. Todo ello, como decimos, suponiendo que se pudiera alcanzar un consenso entre los Estados miembros que, al menos en relación con esta cuestión, parece complicado.

Es cierto que también existen algunos motivos para ser optimistas y pensar que la propuesta de un ITF podría ver la luz en el MFP 2028-2034. Nos referimos a los acuerdos alcanzados en relación con el recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclados y la previsible aprobación de los relativos al MAFC y al RCDE UE. Aunque estos instrumentos se enmarcan en las políticas comunitarias de transición ecológica, sobre las que parecen existir menos recelos por parte de los Estados miembros, el clima generado y el presumible éxito de las negociaciones pueden ser el caldo de cultivo ade-

cuado para que se fragüe una nueva y exitosa propuesta de ITF. Creemos que las negociaciones sobre el recurso propio basado en el Pilar I OCDE servirán para valorar las posiciones de los Estados miembros en torno a cuestiones no relacionadas con la transición verde y determinar si será posible dar un paso más en el proceso de integración en materia fiscal.

La contribución financiera vinculada al sector empresarial o la nueva base imponible común del impuesto sobre sociedades

La contribución financiera vinculada al sector empresarial o la nueva base imponible común del impuesto sobre sociedades son, junto al ITF, los otros dos candidatos a recursos propios incluidos en la hoja de ruta incluida en el Acuerdo interinstitucional de 2020. En concreto, el texto señalaba que, a más tardar en junio del 2024, la Comisión presentaría una propuesta sobre estos nuevos recursos propios. En la actualidad, aún no se conocen más detalles sobre ninguna de estas tres figuras. Es más, ni siquiera sabemos con claridad si se plantean dos recursos diferentes o uno solo, en la medida en que mientras que en algunos casos se utiliza la conjunción «o» entre la contribución financiera y la base

imponible común, en otros espacios se confunden ambos instrumentos: por ejemplo, en las fichas temáticas del Parlamento Europeo se establece, textualmente, que: «El calendario vinculante requería que la Comisión presentase (...) propuestas antes de junio de 2024 sobre nuevos recursos adicionales, que podían incluir un impuesto sobre las transacciones financieras y una contribución financiera vinculada al sector empresarial (posiblemente, una nueva base imponible común del impuesto sobre sociedades)». En relación con esta cuestión, MARTÍN RODRÍGUEZ (2022:414) subraya cómo el empleo de una expresión tan difusa como “contribución financiera vinculada al sector empresarial” en realidad responde a la voluntad de la Comisión de que las grandes empresas contribuyan a la financiación de los presupuestos comunitarios en caso de que la nueva base imponible común no llegue a aprobarse; es decir, la contribución sería alternativa y no complementaria a la nueva base imponible común. En cualquier caso, habrá que estar al tanto de cómo evolucionan los trabajos sobre los nuevos recursos propios para obtener mayores detalles sobre los posibles candidatos a ingresos comunitarios.

No obstante, sí que podemos aproximarnos a la futura propuesta de base imponible consolidada del

impuesto sobre sociedades a través de los documentos que ya se han publicado y teniendo presente los trabajos previos en relación con la BICCIS, a la que sustituirá, y que ha sido uno de los asuntos sobre los que más intensamente se ha debatido a nivel comunitario en los últimos años.

Para no entrar en profundidad en la evolución y fracaso de la propuesta BICCIS, nos limitaremos a los avances más recientes, para lo que debemos partir de la comunicación de la Comisión titulada «La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI». Marcada por los efectos de la pandemia y ante la necesidad de garantizar la financiación del plan de recuperación, la UE se centra en asegurar una recaudación efectiva que se distribuya de manera equitativa entre todos los contribuyentes. En este sentido, la Comisión subraya que: «Las empresas digitales tienden a pagar menos impuestos que otras empresas, y los que pagan no siempre benefician a los países donde se desarrollan sus actividades», por lo que la imposición sobre las empresas ha de garantizar un doble objetivo: que la presión fiscal se distribuya de manera equitativa entre las empresas y que los ingresos se distribuyan de manera justa entre las distintas jurisdicciones. Ambos objetivos han de situarse en el contexto

de las negociaciones internacionales en el marco de la OCDE/G20 sobre los Pilares 1 y 2 a las que ya nos hemos referido y que sin duda marcarán el devenir de la fiscalidad de las empresas en el ámbito comunitario.

Para que las Directivas a través de las que se canalicen los acuerdos relativos a los Pilares 1 y 2 sean efectivas, es necesario que la UE cuente con un sistema común sobre el impuesto sobre sociedades, para lo que la Comisión anunciaba un «nuevo» marco para la imposición sobre las rentas de las empresas en Europa. Nos referimos a la comunicación conocida como: «Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades» (en adelante BEFIT, del inglés *Business in Europe: Framework for Income Taxation*), cuya publicación está prevista para el año 2023⁴⁰. Aunque no se conoce mucho de esta propuesta, el objetivo comunitario parece que consistirá en nuevas normas para homogeneizar las reglas de determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades y garantizar así la correcta asignación de los beneficios entre los diferentes Estados miembros. Se trata, como se observa, de unos objetivos que ya perseguía la BICCIS, propuesta ya descartada por la UE, aunque entendemos que el nuevo marco contendrá algunas diferencias con la fallida

40. COM (2021) 251 final, de 14 de mayo.

propuesta, lo cual nos parece lógico teniendo en cuenta los avances que se han producido a nivel internacional⁴¹.

Volviendo al objeto de nuestro estudio, el establecimiento de un recurso propio basado en una contribución vinculada al sector empresarial resulta una posibilidad bastante remota, en la medida en que ni siquiera contamos aún con una base imponible común del impuesto sobre sociedades, que es un paso previo e indispensable para la introducción de este recurso (PÉREZ BERNABEU, 2022:398). No obstante, si tenemos en cuenta que el principal elemento que ha propiciado el fracaso del proyecto BICCIS es la fórmula de reparto de los ingresos entre los Estados miembros (ROBLES ÁLVAREZ, 2022:195) y que el clima social, político y económico que vivimos actualmente es muy diferente al de la época pre- COVID, el nuevo proyecto BEFIT puede correr una suerte diferente. En cualquier caso, aún es muy pronto para saber si asistiremos a la introducción de un nuevo recurso propio, en la medida en que ni siquiera se ha presentado el texto de la Comunicación que regulará BEFIT.

En nuestra opinión, el proyecto BEFIT debería servir para situar en el centro de la agenda política un debate más amplio sobre la necesidad ini-

ciar un proceso de armonización de la fiscalidad directa. Como apunta la UE en la comunicación: «La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI», el envejecimiento de la población y el incremento del trabajo no convencional (por ejemplo, el teletrabajo) van a condicionar la estructura fiscal de los Estados miembros. En este sentido, desde el punto de vista de la imposición sobre la renta de las personas físicas se puede producir una disminución del número de contribuyentes, a la vez que aumenta el gasto en sistemas de protección social: en este sentido, cada vez son más las facilidades para disociar el lugar de residencia del de trabajo (GIL GARCÍA, 2022) e incluso algunos Estados miembros han comenzado a desarrollar importantes incentivos para la atracción de pensionistas (GARCÍA MARTÍNEZ, 2022). Paralelamente, desde el punto de vista empresarial, se profundizarán en los problemas asociados a la economía digital y a la competencia fiscal entre jurisdicciones, en la línea apuntada anteriormente.

La armonización de la imposición directa no se encuentra expresamente recogida en el Tratado de la Unión. En efecto, el ya mencionado artículo 113 TFUE se refiere a la armonización relativa a los impuestos sobre el

41. Para un análisis más detallado sobre las diferencias y similitudes entre el proyecto BICCIS y el nuevo BEFIT, nos remitimos a ROBLES ÁLVAREZ (2022).

volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, pero guarda silencio en relación con la imposición sobre el patrimonio y sobre la renta. Sin embargo, la armonización de la imposición sobre la renta, y en particular de la renta empresarial, como elemento clave para el correcto desarrollo del mercado interior ha estado presente en el debate comunitario (RUIZ- HUERTA CARBONELL y GARCIMARTÍN ALFÁREZ, 2015: 82). En la actualidad, creemos que es necesario recuperar estos trabajos, no solo por la necesidad de apuntalar los sistemas fiscales de los Estados miembros, si no con el propósito de aprovechar el impulso alcanzado con la introducción del recurso propio basado en el plástico y la previsible creación de los basados en el MAFC y en el RCDE UE, para introducir uno ajeno a la protección del medioambiente. Recordemos que estos recursos presentan el principal problema de que no garantizan los ingresos estables en el futuro, objetivo que sí podría cumplir un recurso vinculado al sector empresarial.

Por todo lo dicho, y a pesar del fracaso del proyecto BICCIS, creemos que la propuesta BEFIT será una excelente ocasión para avanzar hacia cierto grado de armonización en la imposición directa, de manera que la Unión Europea ha de aprovechar el contexto económico, social y político

actual para tratar de progresar en el proceso de integración fiscal de forma que en un futuro no muy lejano podamos hablar de la introducción del primer nuevo recurso propio no basado en la transición ecológica.

El recargo comunitario sobre el IVA

En la actualidad, las instituciones comunitarias no parecen plantearse la posibilidad de introducir un recurso genuinamente fiscal basado en el IVA, que sustituya al actual recurso IVA, el cual, a pesar de su denominación, se basa en transferencias de los Estados miembros cuya determinación se realiza tomando en consideración este impuesto indirecto.

No se trata ni mucho menos de una propuesta novedosa. Tal y como señalábamos anteriormente, a la posibilidad de introducir un nuevo recurso basado en el IVA ya fue planteada en el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios del año 2006. Este «nuevo» recurso IVA, a diferencia del actual recurso IVA tendría un carácter genuinamente fiscal, en la medida en que se articularía como un tipo UE o un recargo sobre el tipo de gravamen nacional del IVA. En concreto, la Comisión proponía un tipo UE del 1 por ciento, con el que,

según afirmaba, cubriría la mitad de las necesidades de financiación comunitaria. El IVA de la UE y el IVA nacional deberían aparecer de forma separada en la factura, por razones de visibilidad. En favor de esta propuesta, se puede señalar que el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, lo que sin duda facilitaría la gestión de este nuevo recurso propio. Además, el potencial recaudador de este nuevo recurso fiscal sería muy alto, lo que permitiría dotar a la UE de unos ingresos estables en el tiempo, a la vez que le permitiría reducir el peso de las contribuciones de los Estados miembros. Esto, unido a la visibilidad del IVA de la UE permitiría mejorar el vínculo entre la ciudadanía y las instituciones comunitarias.

La introducción de este tipo de la UE del 1 por ciento se podría realizar de dos maneras: o bien manteniendo el tipo de gravamen nacional, de manera que los Estados miembros mantuvieran su recaudación, a costa de un aumento del 1 por ciento del IVA pagado por la ciudadanía, o bien a costa de una reducción del tipo de gravamen nacional, con los efectos contrarios. A modo de ejemplo, suponiendo un tipo de gravamen nacional del 21 por ciento, el nuevo recurso IVA podría o aumentar el tipo soportado hasta el 22 por ciento, o mantenerlo en el 21 por ciento y que el Estado miembro asumiera una dismi-

nución del tipo del 1 por ciento en favor del presupuesto comunitario. En cualquier caso, dado que los tipos de gravamen nacionales son diferentes, cada Estado miembro transferiría un volumen de ingresos diferentes, aunque correspondería al mismo porcentaje de la base nacional del IVA.

Como observamos, este recurso fiscal IVA no difiere en exceso de la propuesta de contribución vinculada al sector empresarial a la que nos acabamos de referir. Sin embargo, como subraya MARTÍN JIMÉNEZ (2022:57), la principal diferencia radica en el hecho de que la base imponible del IVA sí se encuentra armonizada, a diferencia de lo que sucede con la del impuesto sobre sociedades. En nuestra opinión, la introducción de este nuevo recurso serviría para comprobar el funcionamiento de un recargo comunitario sobre un impuesto nacional, a efectos de valorar la creación de uno sobre los impuestos nacionales sobre la renta de las sociedades.

Por estos motivos, y sin perjuicio de que continúen los trabajos para un recurso propio basado en la base imponible armonizada del impuesto sobre sociedades, creemos que existen suficientes argumentos para que la UE recupere la posibilidad de reformar el recurso IVA y transformarlo en un verdadero ingreso propio comunitario.

4

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

1. El sistema de financiación comunitaria se nutre, principalmente, de los recursos propios que, en la práctica, son aportaciones económicas de los Estados miembros calculadas en función de diferentes parámetros (el IVA, la RNB y, recientemente, los residuos de envases de plástico no reciclados). Este sistema de financiación, propio de otras organizaciones supranacionales, genera una doble desconexión: entre los gastos y los ingresos de la UE y entre la ciudadanía y las instituciones comunitarias. A pesar de los distintos intentos de revisión del modelo, la regla de la unanimidad ha frustrado cualquier propuesta de modificar o introducir nuevos recursos propios, lo que ha permitido la perpetuación de un modelo vigente sin prácticamente cambios desde los orígenes de la UE.

Para superar esta situación, se ha propuesto diferentes soluciones para superar la regla de la unanimidad, como la cooperación reforzada, el empleo del mecanismo del artículo 116 TFUE o de las cláusulas pasarelas. Sin embargo,

estas propuestas no parecen viables, por lo que en la actualidad no existe una alternativa a la regla de la unanimidad que no sea la reforma de los tratados comunitarios.

Propuesta 1: Se debe continuar profundizando en el debate sobre la necesaria reforma del proceso de toma de decisiones en materia fiscal. Para ello, aprovechando el contexto político actual, se deben retomar los trabajos iniciados en el año 2019 con la publicación de la Comunicación: «Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE».

2. Paralelamente, y como consecuencia de la necesidad de allegar nuevos recursos propios con los que financiar el programa de ayudas y subvenciones con los que reconstruir Europa tras la pandemia, la UE parece decidida a reformar el modelo de financiación e introducir nuevos recursos propios con los que contribuir a los objetivos políticos comunitarios y obtener ingresos con los que financiar

la devolución de los empréstitos contraídos. Aunque se trata de un debate recurrente, la diferencia en este caso radica en la existencia de cierto consenso entre los Estados miembros en torno a asuntos como la transición ecológica, lo que ha permitido la introducción del recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclado y la propuesta de otros, como el basado en el MAFC o en el RCDE UE.

El recurso basado en los residuos de plástico no reciclados merece, en general, una valoración positiva, en tanto se encuentra en línea con los objetivos comunitarios en materia de economía circular y ha puesto fin a más de treinta años de inmovilismo en relación con el sistema de financiación del presupuesto comunitario. Sin embargo, presenta dos problemas importantes: por un lado, que no se trata de un verdadero ingreso propio, sino de una contribución nacional calculada a partir de los residuos de envases de plásticos no reciclados, y por otro, que el volumen de ingresos que generará es residual, con una previsible caída de la recaudación en los próximos años, a medida que se cumplan con los objetivos de reducción y reciclaje de envases de plástico.

Propuesta 2: La UE ha de introducir nuevos recursos propios que supongan verdaderos ingresos propios, de manera que disminuya su dependencia de las contribuciones de los Estados miembros y aumente la autonomía del presupuesto comunitario. Estos ingresos han de ser estables en el tiempo, con el objetivo de asegurar el cumplimiento de los objetivos políticos de la UE y la devolución de la deuda contraída para financiar el NGEU.

3. Tanto la negociación de la Propuesta de reglamento MAFC como la de la Propuesta de reforma de la Directiva 2003/87/CE están bien encaminadas, por lo que todo parece indicar que en un horizonte cercano la UE contará con un mecanismo para evitar la fuga de carbono y un RCDE UE modernizado, que acabará con la asignación de derechos de emisión gratuita al sector de la aviación, que incluirá al sector del transporte marítimo y que se ampliará al sector de la edificación y del transporte por carretera, mediante un sistema autónomo, pero conexo al régimen tradicional. Paralelamente a la introducción de estos nuevos instrumentos, las instituciones europeas han iniciado los trámites necesarios para la

creación de dos nuevos recursos propios basados, precisamente, en el MAFC y en el RCDE UE, que consistirían en una asignación del 75 y del 25 por ciento respectivamente de los ingresos obtenidos por la venta de certificados y derechos de emisión.

Al igual que el recurso basado en los residuos de plástico no reciclados, el recurso MAFC y el recurso RCDE UE se encuentran alineados con los objetivos comunitarios en materia de transición ecológica. Sin embargo, a diferencia del recurso sobre el plástico, las dos propuestas de nuevos recursos se aproximan a la idea de ingreso propio comunitario. De este modo, aunque los Estados miembros sean los encargados de gestionar la venta de derechos y certificados para posteriormente transferir los ingresos al presupuesto comunitario, las aportaciones no pueden considerarse contribuciones nacionales en el sentido del recurso RNB, del recurso IVA o, incluso, del recurso basado en los residuos de plástico no reciclados. La aprobación de los dos nuevos recursos propios, de llegar a producirse, constituirá un importante hito en la historia de la financiación comunitaria y un paso más hacia la integración fiscal.

Sin embargo, el recurso MAFC y el recurso RCDE UE siguen planteando, al menos, dos importantes inconvenientes: por un lado, no garantizan unos ingresos estables a largo plazo, pues previsiblemente la recaudación disminuirá a medida que se alcancen los objetivos en materia de reducción de emisiones, y por otro, que el aumento de los costes de producción provocado por el progresivo aumento del precio de los derechos y certificados de emisión seguramente acaben repercutiéndose al consumidor final.

Propuesta 3: De forma paralela a la introducción del MAFC, a la reforma del RCDE UE y a la introducción de los dos nuevos recursos propios, la UE ha de redoblar los esfuerzos para garantizar que la transición ecológica se produzca de una manera justa, para lo que se requiere que se apruebe la Propuesta de reglamento por la que se crea el Fondo Social para el Clima y se continúe trabajando en el desarrollo de mecanismos de mitigación y compensación, prestando especial atención a las empresas y hogares más vulnerables.

4. Al margen de los recursos propios relacionados con la transición ecológica, la UE ha explorado otras

vías con las que allegar ingresos al presupuesto comunitario. Tras los fallidos intentos por introducir un impuesto digital y un recurso propio basado en él, la UE ha optado por considerar un recurso propio basado en el Pilar 1 de la OCDE. Aprovechando el histórico acuerdo multilateral alcanzado en el seno de la OCDE/G20, la Propuesta de reforma de la octava decisión de recursos propios incluye una nueva categoría consistente en el 15 por ciento de los denominados beneficios residuales asignados a los Estados miembros.

No obstante, la aprobación de este recurso propio está condicionada a la evolución de la aplicación del Pilar 1 en el ámbito OCDE/G20 y a la aprobación de la Directiva comunitaria que adopte dicho acuerdo. En nuestra opinión, la existencia de consenso en el marco internacional supone una garantía de la aprobación de la futura Directiva y, presumiblemente, de la introducción de este nuevo recurso propio. En este sentido, la UE ha sido ágil y se ha adelantado al acuerdo definitivo, asegurándose una participación en los beneficios que se reasignan a los Estados miembros. En cualquier caso, y aunque aún es pronto para conocer cuál será el impacto económico real del nue-

vo recurso propio, las estimaciones prevén que su peso en la cesta de recursos propios sea mínimo, aunque presumiblemente será una alternativa más estable que los recursos propios basados en el RCDE UE, MAFC y, sobre todo, en los residuos de envases de plástico no reciclados.

Propuesta 4: La UE ha de evaluar los avances en el marco de la OCDE/G20 y presentar, en consonancia, la anunciada Propuesta de directiva por la que se adapte el acuerdo sobre el Pilar I o, en su defecto, se aborde una solución alternativa, ya que su aprobación es requisito indispensable para la introducción de un futuro nuevo recurso propio.

5. Junto al basado en el Pilar I, la UE ha propuesto la introducción en un horizonte temporal más amplio de otros recursos basados en el ITF o en una contribución vinculada al sector empresarial. Aunque se trata aún de propuestas que se encuentran en una fase muy incipiente, en ningún caso se puede decir que se trate de instrumentos nuevos. En efecto, desde hace más de una década, la UE ha venido trabajando en la introducción tanto de un ITF como de una BICCIS, sin que hasta el momento haya conse-

guido el acuerdo entre los Estados miembros. Sin embargo, lejos de rendirse, la UE parece decidida a impulsar nuevos proyectos.

Especial atención merece la propuesta de BEFIT, que previsiblemente se dará a conocer a lo largo del año 2023 y que sustituirá a la fallida BICIS. Las novedades del nuevo proyecto, unido a los cambios en el contexto económico, político y social nos hacen pensar que la propuesta puede llegar a buen puerto, aunque no será una negociación sencilla. Por otro lado, y siguiendo la lógica de introducir recursos sobre impuestos armonizados, cabría plantear la recuperación de la propuesta del recurso fiscal IVA, basado en un tipo IVA de la UE que se aplicaría de manera conjunta, pero separada, al tipo de gravamen nacional.

El éxito de estas negociaciones es fundamental para la introducción de nuevos recursos propios no vinculados a la transición ecológica, que permitan allegar ingresos estables al presupuesto comunitario. Las negociaciones en torno a estas cuestiones, mucho más sensibles que las relacionadas con la transición ecológica, servirán para comprobar verdaderamente hasta qué punto están los Estados miembros dispuestos a avanzar en el proceso de integración fiscal.

Propuesta 5: La UE ha de tratar de avanzar, de forma paralela a la introducción de nuevos recursos propios, hacia la armonización de la imposición directa, especialmente en el ámbito del sector empresarial, con el objetivo de mejorar el funcionamiento interno y garantizar un marco fiscal más justo y equitativo, que permita hacer frente a los grandes desafíos del siglo XXI.

6. Respondiendo a la pregunta que titula este trabajo, estamos aún lejos de una verdadera unión en materia fiscal, en tanto que los nuevos recursos propios ni van a tener un peso significativo en el conjunto de los ingresos comunitarios, ni van a ser capaces asegurar una vía de financiación estable a largo plazo. Sin embargo, debemos valorar positivamente su introducción, en la medida en que ponen fin a muchos años de inmovilismo en esta materia y abren la puerta a una reforma más profunda de la Hacienda comunitaria en los próximos años.

Creemos que el sistema de recursos propios al que debe aspirar la UE ha de guiarse por las orientaciones que ya planteaba el Parlamento Europeo en su Informe sobre el futuro de los recursos propios (2007), de forma que los

candidatos a recursos propios que se evalúen han de cumplir estos criterios y ser capaces de responder afirmativamente a las respuestas plantadas:

- **Suficiencia.** ¿Serían suficientes los ingresos para cubrir a largo plazo los gastos de la UE?
- **Estabilidad.** ¿Proporcionaría dicho sistema ingresos estables para el presupuesto de la UE?
- **Visibilidad y simplicidad:** ¿Sería el sistema visible y comprensible para los ciudadanos de la UE?
- **Costes de funcionamiento bajos.** ¿Sería el sistema simple de administrar e implicaría unos costes de aplicación bajos?
- **Asignación eficiente de los recursos.** ¿Llevaría el sistema a una asignación eficiente de los recursos en la UE?
- **Equidad vertical.** ¿Implicaría el sistema una redistribución de la renta?
- **Equidad horizontal.** ¿Tendría el sistema el mismo impacto en contribuyentes equivalentes en toda la UE?

- **Contribuciones justas.** ¿Recaudaría este recurso ingresos de los Estados miembros con arreglo a su potencia económica?

Dicha reforma no será posible si no se produce una revisión del procedimiento de toma de decisiones de la UE, en tanto que la regla de la unanimidad en materia fiscal ha frustrado los intentos de dotar al presupuesto comunitario de una mayor autonomía. Hasta el momento parece que es posible alcanzar consenso en torno a cuestiones menos controvertidas, como las relativas a la transición ecológica, pero aún está por ver cuál será su respuesta hacia otras que, tradicionalmente, han suscitado mayores desacuerdos, como las relacionadas con la fiscalidad de la economía digital o con el sector empresarial. No hay alternativa efectiva a la regla de la unanimidad en materia fiscal, por lo que alcanzar una mayor unión fiscal está en manos de los Estados miembros, que deberán plantearse el grado de integración que están dispuestos a asumir.

BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2021a): «La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el “Blueprint” del Pilar 1», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, N.º 456, pp. 53-100.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2021b): «Acuerdo multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, N.º 461-462, pp. 5-40.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2012). «¿Es factible la implantación de un impuesto sobre las transacciones financieras en la zona euro?», *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (Ejemplar dedicado a: Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª Ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española” Justicia en el Diseño del Sistema Tributario Español), N.º 10, pp. 41-51.
- COBOS GÓMEZ, J.M. (2021): «El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos», *Crónica tributaria*, núm. 178, pp. 11-60.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. Disponible en: https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml
- CORDERO GONZÁLEZ, E. (2021): «La reforma del sistema de recursos propios de la UE: el recurso sobre los residuos de envases de plástico no reciclados y el proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono», *Studi Tributari Europei*, vol. 11, pp. 127-145.
- COMISIÓN DE TRANSPORTE Y TURISMO DEL PARLAMENTO EUROPEO (2021): *The aviation and maritime sector and the EU ETS: challenges and impact*.
- DE LA FERIA, R. (2023): «Pillar 2, Fiat, and the EU Unanimity rule on tax matters», *EC Tax Review*, vol.1, pp. 2-8.
- FERNÁNDEZ PONS, X. (2020): «La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio», *Revista de educación y derecho: Education and law review*, N.º 21 [Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)].
- GARCÍA CALVENTE, Y. (2022): «Gasto público y vulnerabilidad energética: análisis y perspectivas de futuro a la luz de la jurisprudencia». En: ESTEVE PARDO, M.L. (Dir.) y NAVARRO GARCÍA, A. (coord.): *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas*, Editorial Aranzadi, pp. 77-99.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022): «La creación de un clima fiscal favorable en algunos países europeos como incentivo para la atracción de pensionistas extranjeros a sus territorios», *Nueva fiscalidad*, N.º 2, pp. 97-122.
- GIL GARCÍA, E. (2021): «Una reflexión sobre diferentes opciones de política fiscal en materia ambiental en una Unión Europea post-pandemia», *Unión Europea Aranzadi*, N.º 1.
- GIL GARCÍA, E. (2022): «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N.º 193, pp. 123-158.
- GIL SORIANO, A. (2021): «Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, N.º 454, pp. 33-72.
- GUINEA LLORENTE, (2022): «España al timón de la UE en tiempos convulsos: por una agenda ambiciosa para la Presidencia del Consejo de 2023». En: LÓPEZ GARRIDO, D. (dir.) y PALLARES, M. (coord.): *El estado de la Unión Europea. Reformar Europa en tiempos de guerra*, Fundación alternativas y Friedrich- Ebert- Stiftung, pp. 79-88. Disponible en: <https://www.fundacionalternativas.org/las-publicaciones/informes/informe-sobre-el-estado-de-la-union-europea-reformar-europa-en-tiempos-de-guerra>
- HERRERA MOLINA, P.M. (2003): «La irrelevancia jurídica del “Concepto constitucional de tributo”», *Impuestos*, N.º 2, pp. 38-45.

- JIMÉNEZ- VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. (2022): «Los nuevos criterios de nexo y atribución de beneficios en el pilar 1 de la OCDE», *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* (Ejemplar dedicado a: Retos actuales del derecho Financiero y Tributario VII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, Santiago de Compostela, 12 a 14 de noviembre de 2021), N.º8, pp. 57-92.
- MACHO PÉREZ, A.B. (2022): «La transformación de la hacienda pública europea en la era post-Covid», *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, pp. 446-470.
- MARCO PEÑAS, E. (2021): «Derecho “en” y “tras” la pandemia. Los mecanismos de apoyo de la UE para hacer frente a la crisis de la COVID-19: el alcance de la solidaridad entre los Estados miembros de la UE», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, N.º Extra-1, pp. 353-371.
- 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*, núm. 2, pp. 21-62.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. (2022): «Los “nuevos” recursos propios de la Unión Europea. Un paso adelante con muchas incógnitas», *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, pp. 380-420.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2023): «Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energéticos y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financiero de Crédito», *Quincena fiscal*, N.º 3.
- NOUWEN, M. (2021): «The Market Distortion Provisions of Articles 116-117 TFEU: An Alternative Route to Qualified Majority Voting in Tax Matters? », *Intertax*, Vol. 49 (1), pp. 14-28.
- OLESTI RAYO, A. (2015): «La financiación del presupuesto de la Unión Europea y la necesidad de revisar el sistema de recursos propios», *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 37, pp. 1-45.
- PACE, M., SÁNCHEZ, I. y SUÁREZ- VARELA, M. (2021): «El papel del coste de los derechos de emisión de CO2 y del encarecimiento del gas en la evolución reciente de los precios minoristas de la electricidad en España», *Banco de España. Documentos Ocasionales*, N.º 2120, pp. 1-31.
- PATÓN GARCÍA, G. (2014): «La viabilidad del Impuesto sobre Transacciones Financieras. Propuestas a nivel global y comunitario», *Crónica tributaria*, N.º 150, pp. 131-164.
- PATÓN GARCÍA, G. y LUCHENA MOZO, G.M. (2005): «Las líneas actuales de gravamen de la tributación ambiental», *Quincena fiscal*, N.º 18, pp. 9-32.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2020): «El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica», *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, núm.6, pp.134-144.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2022): «Los nuevos recursos propios de la UE en la era post- Covid». En: RAMOS PRIETO, J. (Dir.), MACARRO OSUNA, J.M. (coord.) y MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. (coord.): *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoraciones y retos pendientes a nivel interno e internacional*, Tirant lo Blanch, pp. 387-406.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (2021): *Fundamentos de Derecho tributario*, Dykinson, Madrid.
- ROBLES ÁLVAREZ, P. (2022): «Qué podemos aprender del fracaso del proyecto BICIS y cómo aplicarlo a la tributación de la nueva economía digital», *Nueva fiscalidad*, N.º 2, pp. 191-233.
- RUIZ- HUERTAS CARBONELL, J. (2012): «La Unión fiscal como base para refundar la Europa Social. Propuestas para una política fiscal común en la UE», *Gaceta sindical: reflexión y debate*, N.º 18, pp. 191-206.

BIOGRAFÍA

José Francisco Sedeño López

Investigador posdoctoral de Derecho
Financiero y Tributario Universidad
de Málaga

Ninguna parte ni la totalidad de este documento puede ser reproducida, grabada o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea electrónico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa y por escrito de la Fundación Alternativas.

Edición de textos

© los autores

Documentación

© los autores

Diseño Gráfico

Álvaro López Moreno de Cala

© de los textos: sus autores

© de esta edición: Fundación Alternativas, 2023

© de las imágenes: sus autores

© José Francisco Sedeño López

ISBN: 978-84-18677-96-0