

El principio de proporcionalidad en el derecho tributario europeo

Giuseppe Mercuri*

Presentado: 5 de noviembre de 2025 – Aceptado: 22 de diciembre de 2025 – Publicado: 15 de julio de 2026

The principle of proportionality in the European tax law

The principle of proportionality plays a pivotal role in European tax law. It is a standard for monitoring the exercise of competences of conferral by Member States and European Institutions. It contributes to the optimization of the principles, also achieving a fair balance between the financial interests of EU States and those of individual European taxpayers. However, a conceptual definition of the principle is necessary. The risks of a broad application of its third test, namely, proportionality in stricto sensu, should not be overlooked.

El principio de proporcionalidad desempeña un papel fundamental en el derecho tributario europeo. Constituye un parámetro para supervisar el ejercicio de las competencias conferidas por los Estados miembros y las instituciones europeas. Contribuye a la optimización de los principios, logrando un equilibrio justo entre los intereses financieros de los Estados miembros de la UE y los de los contribuyentes europeos. Sin embargo, es necesaria una definición conceptual del principio. No deben subestimarse los riesgos de una aplicación generalizada de su tercer criterio: la proporcionalidad en sentido estricto.

Keyword: Proportionality; Rights; Optimization; European integration; European Tax Law.

* Universidad de Florencia (Italy); ✉ giuseppe.mercuri@unifi.it;  <https://orcid.org/0009-0009-5682-925X>
Becario de investigación en la Universidad de Florencia

SUMARIO: 1. Introducción – 2. Contenido: Elementos Estructurales – 3. Funciones – 4. Efectos – 4.1. Relevancia para el IVA – 4.2. Relevancia para los Impuestos Directos – 5. Conclusiones

1. Introducción

El principio de proporcionalidad es un tema de gran interés para los estudiosos del derecho tributario. En este trabajo, se analizará en particular a la luz de sus implicaciones para el derecho europeo, a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.¹

Se trata de un «principio» en el sentido de que ayuda a identificar proposiciones fundamentales y unitarias que expresan valores constitutivos. Se inscribe plenamente en el núcleo esencial de los componentes del Estado de Derecho. Se basa en el contenido de un caso abierto. A diferencia de las reglas, no tiene presuposiciones que puedan derivarse de los hechos concretos. En cambio, consiste en un método basado en pasos argumentativos, cuyo número varía en la aplicación del derecho vigente.² Tiene un impacto directo en la interpretación mediante un método repetible, imparcial y objetivo.

Cabe preguntarse si se deriva de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros de la UE (artículo 6, apartado 3 del TUE) o si constituye un principio general en sí mismo. La primera opción se sustenta en su clara derivación germánica, como «derecho comunitario no escrito, constituido por los principios jurídicos generales» de los Estados miembros.³ La jurisprudencia ha adoptado esta reconstrucción con algunas variaciones metodológicas. De hecho, se ha descrito como un producto jurídico que ha experimentado una fase ascendente (del ordenamiento jurídico alemán al europeo) y una fase descendente (del ordenamiento jurídico europeo a los ordenamientos jurídicos nacionales), extendiéndose a través de diversas experiencias jurídicas gracias al fenómeno del isomorfismo judicial. Tribunales de varios países adoptan el método de proporcionalidad, considerándolo una nueva *koinè* diseñada para lograr un control judicial más eficaz, respetando al mismo tiempo la discrecionalidad de los responsables de la toma de decisiones públicas.⁴ Cabe añadir que

1. Finalmente, en aras de la brevedad, se puede hacer referencia a G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milán, 2024, donde las interferencias con el derecho europeo se han desarrollado en varias partes de la contribución con respecto a las caracterizaciones del principio en esa dimensión (pp. 52-63), con respecto a las presunciones (pp. 251-269) y las sanciones (pp. 408-414).
2. Para la dimensión global de la proporcionalidad, los perfiles de derecho comparado y las variaciones en las diversas experiencias jurídicas, véase S.R.S. GILANI – I. KHAN – S. ZAHOR, *The Historical Origins of the Proportionality Doctrine as a Tool of Judicial Review: A Critical Analysis*, en *Research Journal of Social Sciences & Economics Review*, 2021, 2,1, pp. 251-258; J. SAURER, *Die globalisierung des verhältnismäßigkeitsgrundsatzes*, en *Der Staat*, 2012, 51, 1, pp. 3-33; A. BARAK, *Proportionality. Constitutional Rights And Their Limitations*, Cambridge, 2012; M. COHEN-ELIYA – I. PORAT, *Proporcionalidad y la cultura de la justificación*, en *The American Journal of Comparative Law*, 2011, 59, 2, págs. 463-490; IDEM, *Proporcionalidad y la cultura constitucional*, Cambridge, 2012. Para aspectos críticos de la aplicación del principio, véase F. URBINA, *Una crítica de la proporcionalidad y el equilibrio*, Cambridge, 2017, donde se observan los temas de “maximización de la proporcionalidad” y “proporcionalidad como razonamiento moral sin restricciones”.
3. Así, véase la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 1969, asunto Stauder, C-29/69, apartados 1 y 3, donde se hace referencia expresa a la jurisprudencia alemana sobre el principio de proporcionalidad. Véase también, en relación con las tradiciones constitucionales comunes, la sentencia del TJUE de 17 de diciembre de 1970, asunto Internationale Handelsgesellschaft, C-11/70, apartado 4; y la sentencia del TJUE de 14 de mayo de 1974, asunto Nold, C-4/73, apartado 13. Sobre los métodos de aplicación del principio en el contexto europeo, véase T. TRIDIMAS, *The general principles of EC law*, Oxford, 2006, pp. 117-120. 136 y siguientes, donde se destaca un enfoque diferente por parte de los jueces europeos en función del objeto del control a la luz del principio de proporcionalidad, ya que las medidas europeas tienden a juzgarse con menos rigor y, en concreto, según el criterio de la desproporción manifiesta. Al evaluar las medidas de los Estados miembros de la UE, la jurisprudencia aplica la llamada “prueba de Procusto”: el principio se aplica de forma más rigurosa para adaptar la legislación nacional a la perspectiva esbozada a nivel europeo.
4. En cuanto a la difusión del principio (en relación con cuestiones de derecho tributario), véase J. KOKOTT – P. PISTONE, *Taxpayers in International Law: International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Oxford, Hart Publishing, 2022, pág. 114. Para conocer las diversas experiencias en los distintos Estados miembros de la UE, véase,

la universalidad de este principio radica en la esencia misma de los derechos fundamentales y se fundamenta en su protección frente a la injerencia del Estado y de los órganos decisores públicos, requisito esencial de todo sistema jurídico basado en el Estado de derecho.

El alcance axiológico del principio subraya su importancia para la resolución de casos complejos mediante la argumentación. Su amplia adopción, debido al efecto de contagio, también pone de relieve el paso de la «estructura» a la «función» en la revisión de casos que limitan la esfera jurídica de los particulares. En efecto, se trata de una cultura de la justificación. Debe existir una conexión razonable entre la elección – realizada tanto en abstracto (es decir, en el derecho) como en concreto (es decir, en el ejercicio de la acción administrativa) – y los objetivos fijados por el órgano decisor público. En este marco general, resurge el papel del juez fiscal en el proceso de integración fiscal europea. El principio de proporcionalidad se invoca constantemente en ámbitos de armonización (por ejemplo, el IVA), pero también en cuestiones de la denominada integración negativa.⁵ En efecto, la jurisprudencia invoca sistemáticamente este principio con el fin de promover: (i) la eficacia del Derecho europeo y su primacía sobre el Derecho nacional, (ii) la uniformidad de aplicación entre los Estados miembros, y (iii) la conformidad del Derecho nacional con el Derecho europeo. Los Estados miembros gozan de un margen de discrecionalidad (más o menos amplio) en materia de transposición, pero siempre se exige una valoración suficientemente razonable de la relación entre los medios, los fines y los intereses implicados.

El ordenamiento jurídico europeo también ha visto la aplicación del principio de proporcionalidad en el ejercicio de las competencias conferidas a las instituciones de la UE.⁶ La actuación europea debe enmarcarse dentro de los límites de las competencias que le confieren los Estados miembros en los Tratados para alcanzar los objetivos establecidos en ellos. De acuerdo con el principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la actuación de la Unión se limitan a lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados (artículo 5 del TUE). En este sentido, los proyectos de actos legislativos deben justificarse aportando pruebas detalladas que permitan valorar la proporcionalidad de la intervención europea, así como su subsidiariedad (artículo 5 del Protocolo n.º 2 del TUE). Esto significa que el principio debe ser aplicado – en la fase inicial – por el legislador europeo al redactar iniciativas legislativas, así como – en la fase final – por el juez a efectos de revisar la validez de los actos y como criterio de interpretación.

El vínculo de proporcionalidad entre los derechos fundamentales y las formas de injerencia pública también se afirma en la disposición del Tratado que implementa la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, reconociendo su igual valor jurídico que los Tratados (artículo 6 del TUE). En concreto, se permiten limitaciones al ejercicio de los derechos y libertades consagrados en la Carta, pero se exige el cumplimiento del principio de legalidad y de su «contenido esencial». Desde esta perspectiva, el principio de proporcionalidad interviene en la evaluación de las medidas restrictivas, permitiendo únicamente aquellas que sean necesarias y solo si satisfacen eficazmente objetivos de interés general reconocidos por la Unión o la necesidad de proteger los derechos y libertades de los demás. En estas cuestiones, también se reconoce la uniformidad (tanto en significado como en alcance) de los derechos consagrados en el CEDH, pero no se excluye que el Derecho de la UE pueda otorgar una protección más amplia que la del Convenio citado (artículo 52 de la CFRUE).

sin pretender ser exhaustivos: para Portugal, J.F.P. NOGUEIRA, *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Coimbra, 2010; para Francia, véase M.C. LEFEBVRE, *La proportionnalité en droit fiscal: Une action régulatrice, par la structuration, dans la création de la norme fiscale*, Volumen I, París, 2023; IDEM, *La proportionnalité en droit fiscal: Une action modératrice, par l'adaptation, dans l'application de la norme fiscale*, Volumen II, París, 2023; para Polonia, A. MUDREKI, *The Contemporary Significance of the Principle of Proportionality in Tax Law*, en Białostockie Studia Prawnicze, 2021, 26, 4, págs. 37-51.

5. Sobre este importante papel del juez tributario, véase A. DI PIETRO, *Il giudice tributario come giudice europeo: dall'interpretazione all'applicazione delle norme europee*, en Rass. Trib., 1/2020, págs. 19-40; A. FORNIELES GIL, *El principio de proporcionalidad*, en A. DI PIETRO, *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, pág. 159. Véase también D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità tra diritto nazionale e diritto europeo (e con una prospettiva che va oltre i confini dell'Unione europea)*, en Riv. It. Dir. Pubb. Com., 2019, 6, pág. 914, según el cual su función principal sería contribuir a subsanar las deficiencias del ordenamiento jurídico.

6. Véase R. ADAM – A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2024, pp. 491 y ss.

A continuación, la contribución examinará los aspectos más relevantes de la aplicación del principio en el derecho tributario europeo, pero no abordará la proporcionalidad en el ámbito de las sanciones (artículo 49, apartado 3 de la CFRUE), ya que se trata de un tema que requeriría un tratamiento amplio e independiente debido a su particular «fuerza inaplicable» en los procedimientos de revisión.⁷

2. Contenido: Elementos Estructurales

Dados los datos normativos resumidos anteriormente, debemos ahora analizar el contenido, partiendo de la identificación de los componentes estructurales que nos permiten extraer los conceptos fundamentales en los que se basa la aplicación del principio.

En este sentido, el modelo tradicional nos permitiría evaluar: (i) la idoneidad de la medida restrictiva, puesto que los medios deben ser adecuados al fin perseguido; (ii) la necesidad, ya que la limitación del derecho no puede evitarse mediante la adopción de otras medidas menos invasivas que sean igualmente eficaces para lograr el mismo objetivo; (iii) la adecuación o proporcionalidad en sentido estricto, en el sentido de que los inconvenientes causados no deben ser desproporcionados con respecto a los fines preestablecidos y, por lo tanto, el beneficio para el interés general debe ser mayor que el sacrificio impuesto al individuo.

Según otras reconstrucciones teóricas, deberían añadirse dos etapas preliminares: las relativas al análisis de la legitimidad del propósito identificado y la de los medios adoptados. Sin embargo, estos aspectos se consideran totalmente superfluos para el tema que aquí se examina. La ilegitimidad de los objetivos o instrumentos no constituye una violación del principio de proporcionalidad, sino una violación autónoma de la norma específica (en cada caso) que no se respeta, es decir, la que prohíbe un fin determinado o la que excluye la adopción de dicho instrumento.

En lo que respecta a la aplicación de este principio en el ámbito tributario, la jurisprudencia europea parece recurrir a las dos primeras fases de idoneidad y necesidad (una estructura bifásica), llegando incluso a reducir el análisis a una sola fase (una estructura monofásica). Se reconoce la legitimidad de las iniciativas de los Estados miembros destinadas a preservar los derechos tributarios. No obstante, un requisito indispensable para la validez de la disposición es que el instrumento adoptado logre efectivamente el objetivo perseguido por el Derecho interno y cause el menor daño posible a los objetivos y principios establecidos por el Derecho europeo. Por consiguiente, las medidas para proteger los intereses financieros del Estado no deben exceder lo necesario para tal fin.⁸

Esto significa que incluso el ejercicio de las opciones fiscales está sujeto a límites. Cualquier facultad para restringir la esfera jurídica de un particular (incluso si se caracteriza por la discrecionalidad en la elección) está sujeta a criterios de validez, incluido el principio de proporcionalidad. Estos elevados principios de la civilización jurídica también se aplican a la relación entre el derecho europeo y el derecho tributario nacional.

El tercer paso, el de la adecuación o proporcionalidad en sentido estricto, queda fuera de este análisis. Se trata de un paso muy cuestionable en el proceso metodológico. En realidad, es un momento de gran valoración en el que se busca un equilibrio entre intereses y se somete a ponderación. En otras palabras, surge la pregunta de si el beneficio para el interés general justifica el sacrificio del individuo.⁹ La aplicación de este paso en el ámbito del derecho tributario implica, sencillamente,

7. Véase la sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2022, C-205/20, NE, sobre el efecto directo del principio europeo de proporcionalidad.

8. En estos términos, véase TJUE, sentencia de 18 de diciembre de 1997, C 286/94, Molenheide et al., punto 48; TJUE, sentencia de 11 de mayo de 2006, C 384/04, Federación de Industrias Tecnológicas et al., puntos 29-30.

9. R. ALEX, *Sobre el equilibrio y la subsunción. Una comparación estructural*, en Ratio Juris, 2003, 16, 4, p. 436, según la cual cuanto mayor sea el grado de perjuicio causado al principio/ley, mayor será la importancia que se le dé a la satisfacción del interés público en el que se basa el Estado.

obviar cualquier marco de protección (legalidad, capacidad de pago, seguridad jurídica, expectativas legítimas, etc.), puesto que la violación de los derechos individuales siempre sería aceptable dado el mayor beneficio para la comunidad derivado de la afluencia de mayores recursos, incluso si se obtienen por medios inadecuados o innecesarios (o, más precisamente, ilegítimos).

Estos aspectos suscitan reflexiones críticas sobre los riesgos que entraña este tercer paso.

En primer lugar, está el problema de la inconmensurabilidad de los intereses en juego. Resulta poco lógico comparar la esfera patrimonial (sujeta a limitaciones) con los derechos sociales (financiados mediante impuestos). Estos últimos – al ser plenamente dignos de aplicación – legitimarían cualquier medida restrictiva, incluso si estuviera completamente desligada de los nobles principios de la civilización jurídica. El beneficio para la comunidad siempre sería mayor que para el individuo desafortunado. Sería fácil revestir de nobleza cualquier medida fiscal (invocando la necesidad de financiar los derechos sociales o de garantizar un presupuesto estatal equilibrado), incluso si fuera esencialmente confiscatoria o, en cualquier caso, excesivamente restrictiva de los derechos y libertades fundamentales.

El segundo punto de crítica reside en el riesgo de extralimitación judicial. Los legisladores deben contar con un margen de apreciación. Los dos primeros pasos argumentativos (idoneidad y necesidad) se sitúan en una dimensión más «fáctica», que exige comprender las circunstancias e intereses en los que opera el decisor público. Esto implica identificar los medios, los fines y las posibles alternativas. Si bien este procedimiento influye en las opciones, resulta aceptable por su mayor «objetividad» y su carácter «libre de valoraciones». Se deben alcanzar conclusiones distintas respecto a la proporcionalidad en sentido estricto, mientras que, en cambio, las razones «de peso» adquieren un carácter claramente «superficial», anulando así la objetividad de las dos etapas preliminares del análisis de proporcionalidad. Además, se menoscabaría el significado mismo de las salvaguardias establecidas por el legislador y la jurisprudencia para la correcta gestión de la adquisición de recursos. Incluso el estudio del derecho tributario perdería su sentido. La proporcionalidad en sentido estricto se convierte fácilmente en presa del consecuencialismo jurídico, centrándose únicamente en los resultados y descuidando el daño causado. Esto agravaría la situación, precisamente porque la justificación del mayor «beneficio colectivo» dejaría al legislador (en esencia) en libertad para seguir violando principios superiores. La incompatibilidad de esta situación se ve respaldada por diversos indicadores sintomáticos que demuestran cómo el ordenamiento jurídico rechaza la evaluación de la proporcionalidad en sentido estricto.¹⁰ En primer lugar, no existen precedentes judiciales europeos que hayan aplicado este criterio en materia tributaria. Existen resoluciones en otros ámbitos que invocan el principio de proporcionalidad en sentido estricto, pero abordan la cuestión de la mera adecuación y consisten en una remisión al juez nacional.¹¹ Más recientemente, este principio ha cobrado relevancia en relación con las obligaciones de información de los interme-

10. Más recientemente, entre ellas se incluyen, por ejemplo, sentencias sobre protección del consumidor, como la del Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 13 de enero de 2000, C 220/98, Estée Lauder, punto 27; sentencia de 6 de noviembre de 2003, C 358/01, Comisión contra España, puntos 53 y 58; sentencia de 24 de octubre de 2002, C 99/01, Linhart y Biffl, punto 31; sentencia de 12 de octubre de 2000, C 3/99, Ruwet, puntos 50-53.

11. Véase la sentencia del TJUE de 10 de julio de 2025, DADA MUSIC y UPFR, C 37/24, en la que el Tribunal se pronunció sobre la cuestión de la equidad y la adecuación de la remuneración por derechos de autor, invocando el principio de estricta proporcionalidad de la legislación rumana. En ese caso, el Tribunal proporcionó al órgano jurisdiccional remitente elementos útiles para llevar a cabo dicho examen. Véase también la sentencia del TJUE de 5 de diciembre de 2023, Nordic, C 128/22, apartado 92, relativa al equilibrio entre la libertad de circulación y la restricción por motivos de salud. En este caso también, los jueces europeos remiten a los jueces nacionales la valoración conforme al principio de estricta proporcionalidad. Véase también G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017; IDEM, *Dai valori europei dello Stato di Diritto, l'emergere non solo di "diritti" del contribuente, ma anche di correlati "doveri" dello Stato, indicativi di un'evoluzione in senso più paritario*, en Dir. pr. trib., 2025, 1, p. 846, nota n.º 147, quien coincide en que la jurisprudencia europea descuida el tercer paso, recordando acertadamente que «no han faltado sentencias del Tribunal de Justicia, en materias distintas del derecho tributario, que han valorado este tercer elemento; véase D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1988, p. 111 y ss., recordando, entre otras, las sentencias en Hauer (13 de diciembre de 1979, asunto C-44/79), Atalanta (21 de junio de 1979, asunto C-240/78), Buitoni (20 de febrero de 1979, asunto C-122/78)».

diarios (en particular, con respecto a las sanciones esencialmente penales previstas en la Directiva DAC6) para demostrar su incumplimiento.¹²

3. Funciones

Más allá de la variabilidad de sus componentes estructurales, es posible comprender el papel particular del principio en el derecho tributario europeo. Cumple una función protectora en una dimensión ortogonal.¹³ En efecto, el principio opera tanto en relaciones horizontales como verticales. Desempeña un papel fundamental en la definición de las competencias conferidas en la relación entre las instituciones europeas y los Estados miembros (artículo 5 del TUE). Este análisis se relaciona con la protección de los derechos y libertades fundamentales, que se protegen a nivel europeo, reforzando así la integración de los ordenamientos jurídicos.

Inicialmente, la proporcionalidad puede interpretarse junto con el principio de subsidiariedad. Sirve para identificar las políticas más adecuadas para alcanzar los objetivos consagrados en los Tratados, respetando al mismo tiempo las identidades nacionales. Son admisibles aquellas iniciativas que resulten idóneas para lograr los objetivos identificados sin exceder lo estrictamente necesario. De este modo, estos criterios contribuyen a la legitimidad democrática y a la flexibilidad. El problema puede analizarse desde la perspectiva de la teoría institucional: la proporcionalidad define un criterio de racionalidad práctica destinado a conciliar los intereses de las distintas entidades (Estados miembros y la UE) que se unen para lograr un objetivo común (el establecimiento y la consolidación del Mercado Único en beneficio de todos). Este parámetro opera en su conjunto, para el conjunto y en beneficio de la comunidad (es decir, la UE, los Estados miembros y sus ciudadanos).

En segundo lugar, en las relaciones verticales, la proporcionalidad actúa como un elemento de transparencia. Se centra en las iniciativas que persiguen intereses generales (aunque legítimos), pero que infringen los derechos y libertades fundamentales reconocidos por los Tratados. Desde esta perspectiva, la identificación de las «medidas nacionales» que limitan sustancialmente la esfera privada (con un exceso significativo) es una función que se remonta al artículo 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que exige el respeto necesario del «contenido esencial» de dichos derechos y libertades.

La jurisprudencia europea, sin embargo, presenta un modelo de revisión diferente. Se define una restricción fuerte cuando la sentencia del Tribunal de Justicia se centra en actos o prácticas de los Estados miembros que limitan los derechos de los contribuyentes a nivel nacional. En este contexto, suele emitirse un juicio exhaustivo sobre la dimensión fáctica del principio, es decir, las dos pruebas de la idoneidad de la medida nacional con respecto a los intereses generales perseguidos y la necesidad de dichas iniciativas en comparación con otras que no excedan lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo. Además, la carga de la prueba sobre la pertinencia específica de la medida para la satisfacción de necesidades imperativas de protección social recae sobre cada Estado miembro.

Sin embargo, se evidencia una restricción débil cuando se plantea una cuestión preliminar sobre actos de las instituciones europeas.¹⁴ En este caso, la atención se centra únicamente en la manifies-

12. Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 29 de julio de 2024, Asociación Belga de Abogados Tributarios, C 623/22, apartado 148, según la cual la injerencia en la vida privada (aunque de gran importancia) se justifica por su ponderación con el interés general de combatir fenómenos patológicos (evasión fiscal, elusión, fraude, incluyendo la denominada planificación fiscal agresiva). Este objetivo reviste mayor importancia desde la perspectiva de los Estados miembros (es decir, la protección de la base imponible y, por tanto, de la recaudación tributaria), de la Unión Europea (es decir, la creación de un entorno fiscal justo en el mercado interior), así como en las relaciones entre los Estados (es decir, para salvaguardar la distribución equilibrada de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la recaudación efectiva de impuestos).

13. Para esta expresión, véase S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011, pp. 64 y ss.

14. Véase la reciente reafirmación del principio según el cual el legislador de la Unión, en el ejercicio de las competencias

ta inadecuación de las iniciativas europeas, lo que facilita el cumplimiento de la carga de la prueba que recae sobre dichas instituciones. Así pues, en esta interpretación distinta, el análisis se limita a un examen inicial de la inadecuación (*ictu oculi*, es decir, con un escrutinio menos exhaustivo), dejando de lado los demás pasos argumentativos. En este caso, resurge el aspecto institucional del asunto, y el juez revisor se remite al margen de discreción reservado al legislador europeo y realiza un análisis más incisivo de la eficacia del derecho europeo en sus relaciones con los ordenamientos jurídicos nacionales.

4. Efectos

En cuanto a la relevancia en términos de “efectos”, es posible comprender la optimización de los derechos o principios involucrados en la medida específica que se examina. De hecho, el campo de investigación puede interpretarse según el enfoque propuesto por Alexy. Los diversos derechos pueden considerarse principios que, al interactuar entre sí, son susceptibles de ponderación.¹⁵ Sin embargo, este enfoque introduce riesgos debido a la relativización de los derechos. Si esto es cierto, es innegable que este método de análisis surge de la necesidad de gestionar la complejidad, sin establecer una “ley tiránica”. Por lo tanto, deben rechazarse aquellas reconstrucciones que promueven un papel supremacista del Estado que se corresponde con una mera sujeción (como una simple situación subjetiva en el sentido hohfeldiano). La restricción del ámbito jurídico de los contribuyentes debe responder a justificaciones válidas. La proporcionalidad es el método más complejo y generalizado para este tipo de evaluación, ya que establece “límites a las limitaciones” impuestas por los Estados miembros a los derechos y libertades fundamentales. Sin este instrumento, el control sobre las decisiones sería más directo. Esto generaría tensiones con la facultad discrecional reservada a los legisladores nacionales.

En este marco general, el principio ha tenido repercusiones en ciertas áreas del procedimiento tributario, en particular aquellas sujetas a armonización y regulación por la legislación europea. Sin embargo, también se han dictado sentencias importantes que aplican el principio a los impuestos directos. Esto ha fomentado la denominada «integración negativa» de los ordenamientos jurídicos.

que le han sido conferidas, debe gozar de un amplio margen de discrecionalidad en ámbitos en los que su actuación exige decisiones de índole política, económica o social y en los que debe realizar valoraciones y evaluaciones complejas. Sobre la base de esta premisa, se reitera que, por consiguiente, no se trata de determinar si una medida adoptada en dicho sector era la única o la mejor posible, puesto que solo la manifiesta inadecuación de la medida con respecto al objetivo que el legislador de la Unión pretende perseguir puede menoscabar su legitimidad (véase TJUE, sentencia de 8 de diciembre de 2020, Hungría contra Parlamento y Consejo, C-620/18, apartado 112). También es cierto, sin embargo, que el legislador europeo está obligado a basar su elección en “criterios objetivos” y a examinar si los objetivos perseguidos por la medida en cuestión son “capaces de justificar consecuencias económicas negativas, incluso significativas, para determinados operadores”. De hecho, el artículo 5 del Protocolo exige que las propuestas legislativas tengan en cuenta la necesidad de que las cargas sobre los operadores económicos sean “las menos gravosas posibles y proporcionales al objetivo que se pretende alcanzar” (TJUE, sentencia de 4 de octubre de 2024, C-541/20, Lituania contra Parlamento y Consejo, apartados 242-243).

15. Véase R. ALEXY, *Theorie der Grundrechte*, Frankfurt am Main, 1996, pp. 75 y ss., según la cual los principios son prescripciones para la optimización, que exigen la realización de algo en la mayor medida posible, considerando las posibilidades jurídico-fácticas. Su aplicación se basa en la ponderación. Alexy identifica una relación recíproca entre principios y proporcionalidad: los primeros se derivan del cumplimiento de las tres pruebas (idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto) y la segunda se deriva lógicamente de la naturaleza de los principios. Así pues, según el autor, si los derechos fundamentales tienen naturaleza de principios, opera la proporcionalidad, y viceversa: cuando opera la proporcionalidad, los derechos fundamentales tienen naturaleza de principios.

4.1. Relevancia para el IVA

Los principios de neutralidad y proporcionalidad son la base del sistema europeo del IVA.¹⁶ Su combinación impone límites a las opciones legislativas de los Estados miembros, así como a las prácticas aplicadas por las autoridades fiscales nacionales. Desde esta perspectiva, la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión fiscal es una cuestión fundamental y, sin duda, de interés público. Sin embargo, no se toleran las presunciones generales sobre la existencia de tales fenómenos patológicos. Y esto es totalmente lógico en el sistema europeo. Si se reconocen ciertos mecanismos operativos (por ejemplo, el derecho de deducción, las exenciones, etc.), existen razones muy específicas para alcanzar los objetivos perseguidos mediante la armonización europea. Desde este punto de vista, limitar excesivamente estas situaciones subjetivas activas obstaculizaría las iniciativas necesarias para la consolidación del Mercado Único.

Este tema se refiere a los métodos procedimentales (elegidos por los Estados miembros) para realizar controles y liquidaciones, lo que exige una atención especial a los automatismos jurídicos. En efecto, surgen problemas: (i) en la distinción entre «forma» y «sustancia», (ii) en la unidad conceptual según la cual «la forma es sustancia», así como (iii) en la exclusión según la cual «no hay sustancia sin forma». Estas son, en particular, las condiciones esenciales para garantizar el funcionamiento del impuesto al consumo. Por lo tanto, cuando se cumplen los requisitos sustantivos, los Estados miembros no pueden complementar la legislación con requisitos formales que obstaculicen excesivamente el reconocimiento de situaciones subjetivas previstas estructuralmente a favor de los contribuyentes.

Considérese la exención para las ventas de exportación. La legislación europea se basa en la necesidad de garantizar que dichas transacciones estén sujetas a tributación en su destino, es decir, el lugar donde se consumirán los productos.¹⁷ En estos casos, es necesario evaluar la existencia de los elementos sustantivos del caso, como la transferencia jurídica y física de las mercancías. Las transacciones deben, de hecho, tributar en función de sus características objetivas. Si los Estados miembros introdujeran requisitos formales «absorbentes, por ser decisivos», cuyo incumplimiento simplemente permitiera desestimar la valoración concreta y sustantiva de la transacción controvertida, se infringiría el principio de proporcionalidad. Los requisitos formales pueden establecerse a nivel nacional, pero deben tener dos características particulares. La primera es su instrumentalidad, ya que deben estar diseñados para demostrar la existencia de los elementos sustantivos: la infracción de dicho requisito formal debe impedir la «prueba fehaciente» de los requisitos sustantivos. La segunda característica es su relevancia en situaciones problemáticas que perjudican el funcionamiento del sistema común del IVA. Esto se refiere a los casos en que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la transacción realizada implicaba fraude y no adoptó las medidas razonables para prevenirlo. Ante estas circunstancias, caracterizadas por un valor negativo específico, el incumplimiento de la obligación formal puede justificar la denegación de la situación jurídica. Sin embargo, más allá de estas condiciones, cuando se cumplen los requisitos sustantivos, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA, incluso si el sujeto pasivo ha omitido ciertos requisitos formales.¹⁸

16. Véase A. DI PIETRO, *La razionalizzazione dell'IVA tra diritto nazionale ed europeo*, en Rass. Trib., 2022, 1, págs. 120-138, donde se invoca la responsabilidad regulatoria del legislador nacional en cumplimiento de los principios de simplificación de la gestión y aplicación del IVA, la lucha contra la evasión fiscal y la implementación de soluciones de control y recaudación tributaria. Sobre la aplicación del principio de proporcionalidad en el IVA, véase también L. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012.

17. Más precisamente, la «transferencia legal» (o más bien «sustantiva jurídica») significa la facultad de disponer de la mercancía como propietario, facultad que debe haberse transmitido al comprador; la «transferencia física» se produce cuando el proveedor demuestra que la mercancía ha sido enviada o transportada fuera de la Unión y que, tras dicho envío o transporte, ha salido físicamente del territorio de la Unión. Así lo establece recientemente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto Unitel, C 653/18, apartado 21; y en su sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto Bakati Plus, C 656/19, apartado 56.

18. Véase la sentencia del TJUE de 1 de agosto de 2025, W., C-602/24, en la que los jueces europeos —en presencia de los requisitos sustantivos y en ausencia de fraude— excluyeron la posibilidad de impugnar la transferencia basándose en la «firma» del conductor que había supervisado el transporte de las mercancías. Esta sentencia reciente se ajusta

Consideraciones similares se aplican al derecho a deducir el IVA en las compras. Si se utilizan todos los instrumentos para verificar la existencia de los requisitos sustantivos, la falta de ciertos requisitos formales no justifica la denegación de la deducción.¹⁹ No obstante, el principio de proporcionalidad no excluye la posibilidad de que, en ausencia de requisitos formales, la administración tributaria solicite la presentación de pruebas adicionales a la factura para verificar la existencia de las condiciones sustantivas.²⁰ En cualquier caso, las medidas destinadas a garantizar la correcta recaudación del impuesto no pueden ser concebidas por el legislador, ni aplicadas en la práctica por la administración tributaria, de manera que comprometan sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por consiguiente, la neutralidad del IVA.²¹

En lo que respecta a la cuestión de la armonización entre sustancia y forma en casos de «fraude no fiscal», se ha invocado el principio de proporcionalidad para mitigar los efectos de una aplicación rígida de la legislación del IVA y, por consiguiente, lograr una mayor coherencia con el principio de neutralidad. Se ha observado que la realización de transacciones intragrupo inexistentes puede incluso no generar una pérdida de ingresos para la Hacienda Pública cuando el objetivo perseguido es aumentar el volumen de negocios para facilitar el acceso al crédito bancario (es decir, con fines distintos a los fiscales). En tales casos, el IVA sobre las compras sigue sin ser deducible para el receptor de la factura (artículo 168 de la Directiva del IVA) debido a la falta de una transacción económica genuina y, en todo caso, a la falta de buena fe. Sin embargo, el emisor de la factura debe poder rectificar (en el plazo establecido) el impuesto facturado indebidamente, eliminando por completo el riesgo de una pérdida para la Hacienda Pública. Este enfoque busca restablecer la neutralidad, reconociendo el derecho del emisor a la devolución del impuesto (efectivamente recibido y pagado) si este corresponde íntegramente al IVA no deducible. En este caso, la proporcionalidad se aplica como herramienta para restablecer la simetría en situaciones donde no existe fraude fiscal, pero la inexistencia de las transacciones persigue otros fines: reducir los efectos de un enfoque meramente formal cuando no existen riesgos adicionales para la hacienda pública.²²

Otro ámbito problemático de aplicación se refiere a la extensión de la responsabilidad tributaria a terceros. La cuestión radica en determinar el equilibrio adecuado para establecer la responsabilidad solidaria. Los términos de esta cuestión implican, por un lado, el interés general en la correcta recaudación del impuesto (artículo 273 de la Directiva del IVA) y, por otro, los derechos fundamentales de las personas físicas. El interés en preservar eficazmente los derechos tributarios es un objetivo legítimo, pero no debe exceder lo estrictamente necesario para tal fin. En este sentido, la jurisprudencia europea invoca el principio de necesidad, lo que significa que los Estados miembros deben recurrir a instrumentos que causen el menor daño posible a los derechos y principios europeos, siempre que sean igualmente eficaces para alcanzar los objetivos perseguidos a nivel na-

plenamente a los principios jurídicos establecidos en las sentencias del TJUE de 17 de octubre de 2019, Unitel, C-653/18, y de 17 de diciembre de 2020, Bakati Plus, C-656/19

19. Arg. tratto da CGUE, sent. 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, punto 43.

20. Véase la sentencia del TJUE de 4 de septiembre de 2025, *Arcomet Towercranes*, C 726/23, apartado 54.

21. Sobre este punto, véase la jurisprudencia europea relativa a la regulación italiana de las sociedades pantalla, TJUE, 7 de marzo de 2024, *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA*, C-341/22, donde la falta de proporcionalidad surge del hecho de que la denegación de la deducción está vinculada a un factor meramente cuantitativo (es decir, un umbral de ingresos) sin una valoración de la realidad. En el mismo sentido, sobre la prohibición de menoscabar sistemáticamente la deducción, véase también TJUE, sentencia de 9 de diciembre de 2021, *Kemwater ProChemie*, C 154/20, apartado 28; TJUE, sentencia de 25 de mayo de 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warsaw (IVA – Compra simulada)*, C 114/22, apartado 47; TJUE, sentencia de 25 de mayo de 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warsaw (IVA – Compra simulada)*, C 114/22, apartado 47; 11 de noviembre de 2021, *Ferimet*, C 281/20, punto 32; TJUE, auto de 3 de septiembre de 2020, *Vikingo Fövállalkozó*, C 610/19, apartado 44; TJUE, sentencia de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C 101/16, puntos 49-50; TJUE, sentencia de 21 de junio de 2012, *Mahagében y Dávid*, C 80/11 y C 142/11, apartado 57; TJUE, sentencia. 21 de marzo de 2000, *Gabalfrija y otros*, de los asuntos C-110/98 a C-147/98, punto 52; TJUE, sentencia. 18 de diciembre de 1997, *Moleneheide y otros*, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, punto 47, donde también se añadió la referencia a la aplicación del principio de proporcionalidad en relación con las medidas nacionales.

22. Para esta solución de compromiso, véase TJUE, 8 de mayo de 2019, *EN.SA.*, C 712/17, con nota de M. GREGGI, *Neutralidad y proporcionalidad en el IVA: dando sentido a un conflicto (aparente)*, en *Intertax*, 48, 1, 2020, pp. 122-131.

cional.²³ En primer lugar, se trata de identificar los elementos fácticos que permiten establecer la responsabilidad solidaria. En este sentido, la legislación europea (artículo 205 de la Directiva del IVA) no detalla las condiciones y obligaciones que los Estados miembros pueden imponer. Esto no altera el hecho de que deben respetar los principios generales. En este sentido, el principio de proporcionalidad prohíbe la responsabilidad solidaria estricta que, si bien teóricamente adecuada para preservar los créditos tributarios, excede lo estrictamente necesario para tal fin. Esto ocurre cuando el tercero no puede eludir la responsabilidad demostrando su falta de implicación en la conducta del deudor. Resulta desproporcionado atribuir la imposibilidad de obtener ingresos tributarios a alguien que no tiene influencia alguna sobre el comportamiento del deudor. En este contexto, la legislación equilibrada exige que la base de la responsabilidad solidaria se encuentre en la existencia de una relación jurídico-fáctica entre las partes interesadas.²⁴ Por ejemplo, la extensión de la responsabilidad a los miembros del consejo de administración de una empresa se justifica por su función. Según el principio *id quod plerumque accidit*, de hecho, tienen (o al menos deberían tener) conocimiento directo de las actividades de la empresa e influencia sobre sus iniciativas. En este contexto, la responsabilidad por negligencia en el control de los asuntos corporativos (la llamada culpa *in vigilando*) se agrava, dado que la deuda tributaria de la entidad surge (aunque indirectamente por negligencia) de sus acciones u omisiones. Con base en estos parámetros, el principio de proporcionalidad exige que la presunción (prevista por la legislación nacional) sea refutable por la parte interesada sin impedimentos que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil probar lo contrario.²⁵ En otras palabras, la presunción debe ser refutable (es decir, debe permitirse probar lo contrario), e incluso en este caso, se aplica la prohibición de agravar la refutación de la presunción.

En cualquier caso, la extensión de la responsabilidad solidaria por el IVA adeudado por una persona jurídica debe permitir a un tercero (por ejemplo, el presidente del consejo de administración) impugnar las conclusiones y calificaciones legales de la administración tributaria en el marco del procedimiento tributario de la otra parte responsable. Esto implica también el derecho de acceso al expediente. De esta forma, se crea una solución equilibrada entre la protección de los intereses financieros y los derechos de defensa y a un juicio justo.²⁶ En efecto, requiere la posibilidad de una valoración distinta de la cuestión de fondo en otro marco procesal, concretamente, aquel en el que participe el tercero.

También se produce una violación de la proporcionalidad cuando la medida nacional afecta al estatus jurídico del contribuyente sin un análisis exhaustivo de sus infracciones y conducta. A este respecto, cabe mencionar la cancelación automática de un sujeto pasivo del IVA. Esta disposición tiene consecuencias negativas para la actividad empresarial, dado que otros agentes económicos no estarían dispuestos a negociar con una entidad cancelada. Se trata de un efecto práctico muy grave, que inhibe de facto la continuidad de la iniciativa empresarial. Por lo tanto, la baja del registro sin una evaluación concreta y exhaustiva de los hechos sustanciales excede lo necesario para garantizar la recaudación íntegra del IVA y combatir la evasión fiscal.²⁷

La proporcionalidad es un principio que exige a las autoridades fiscales examinar la situación eco-

23. Véase sentencia TJUE. 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direktsia*, C 1/21, punto 73.

24. Véase TJUE, sentencia de 30 de abril de 2025, *Genzyński*, C 278/24, apartado 61; TJUE, sentencia de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C 613/23, apartado 26; TJUE, sentencia de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde*, C 331/23, apartado 24; TJUE, sentencia de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direktsia*, C 1/21, apartado 75; TJUE, sentencia de 20 de mayo de 2021, *ALTI*, C 4/20, apartado 34.

25. Véase TJUE, sentencia de 13 de octubre de 2022, *Director del Consejo de Administración*, C 1/21, apartado 73. La responsabilidad solidaria se considera proporcional en virtud de la posibilidad de que el miembro o exmiembro del Consejo de Administración solicite la quiebra o la ausencia de culpa por no presentar dicha solicitud en TJUE, sentencia de 30 de abril de 2025, *C 278/24, Genzyńsk*.

26. Véase también TJUE, sentencia de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C 613/23, apartados 33 y 41; TJUE, sentencia de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde*, C 331/23, apartado 31; TJUE, sentencia de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C 277/24, apartado 65.

27. Véase la sentencia del TJUE de 3 de abril de 2025, asunto *Cityland*, C-164/24, punto 46.

nómica real. Se permite el uso de estimaciones de facturación, pero, a efectos de proporcionalidad, los datos utilizados como base para el cálculo deben ser exactos, fiables y actualizados. En cualquier caso, una decisión legislativa debe permitir al contribuyente demostrar la validez de la estimación o las circunstancias que la justifiquen (incluso en una audiencia preliminar), evitando así la carga de la prueba adicional.²⁸

4.2. Relevancia para los impuestos directos

El principio de proporcionalidad también se aplica a los impuestos directos cuando la medida nacional pueda restringir derechos o libertades reconocidos por los Tratados. En este ámbito de investigación, se pondera el derecho de los particulares frente a otros intereses generales, como la distribución de la potestad tributaria entre los Estados o las respuestas regulatorias (legítimas) ante problemas fiscales (evasión, elusión y fraude). El ámbito de los impuestos directos es competencia de los Estados miembros, pero estos deben adoptar sus decisiones de conformidad con el Derecho europeo y, en particular, con el principio de proporcionalidad.²⁹

A este respecto, la prueba de idoneidad resulta especialmente relevante. Esta prueba se refiere al posible aumento de la carga tributaria para los contribuyentes no residentes establecidos en otro Estado miembro. Este tipo de medidas pueden perseguir el objetivo de garantizar el principio de territorialidad según el régimen fiscal del Estado de origen y, por tanto, contribuirían a delimitar la distribución equitativa de la soberanía tributaria. Se impugnan aquellas condiciones adicionales o complementarias que restringen el derecho a la devolución o deducción de impuestos ya pagados en otros lugares, lo que perjudica a los no residentes, quienes reciben un trato fiscal desfavorable en comparación con el reservado para los residentes. En este sentido, los Estados pueden celebrar un convenio para evitar la doble imposición que garantice la igualdad de trato de las rentas entre residentes y no residentes, siempre que no contravenga las obligaciones contraídas en virtud del Tratado y que su aplicación permita compensar íntegramente los efectos del trato desigual derivado de la legislación nacional. Esto ocurre, por ejemplo, cuando la retención en origen puede deducirse en el otro Estado miembro por un importe igual a la diferencia entre los dividendos distribuidos a los residentes y los pagados a los no residentes. Solo así desaparece el trato desigual. En este sentido, el mecanismo de compensación debe ser coherente y eficaz: en particular, el importe del impuesto en el Estado de residencia calculado sobre los dividendos distribuidos debe ser al menos igual a la retención aplicada en el Estado de origen, ya que no es posible proporcionar herramientas de cálculo que se basen en elementos de la situación fiscal (por ejemplo, la base imponible) relevantes únicamente para el Estado de origen.³⁰ El instrumento debe diseñarse y funcionar para garantizar eficazmente la armonización de la tributación. Se excluyen alternativas como considerar la retención del impuesto adeudado en el Estado de establecimiento como un gasto operativo o de gestión de la empresa que recibe los dividendos, o el arrastre de la imputación (cuyo ejercicio se considera incierto). En estos casos, persistirían las diferencias con los residentes que pueden obtener la imputación inmediata y, posiblemente, el reembolso del exceso de retención pagada. Estas son herramientas válidas para neutralizar por completo el trato desigual. Es probable que estas

28. Véase TJUE, sentencia de 1 de agosto de 2025, Finanzamt Österreich, Asunto C 794/23, apartados 43-44; TJUE, sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana, Asunto C 648/16, apartados 43-44.

29. En materia doctrinal, véase D. FREYER, *El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario de la UE: problemas generales y prácticos derivados de su amplia aplicación* – Parte 1, en *European Taxation*, 2017, 57, 9, págs. 384-392; IDEM, última edición, op. cit. – Parte 2, en *European Taxation*, 2017, 57, 10, págs. 428-436.

30. El Tribunal de Justicia de la UE (sentencia de 16 de junio de 2022, ACC Silicones Ltd, C 572/20, apartados 46-47; sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión contra Alemania, C 284/09, apartados 67-68, así como sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C 10/14, C 14/14 y C 17/14, apartado 86) consideró inadecuado el mecanismo previsto en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Alemania y el Reino Unido: el tipo de retención en origen aplicado por Alemania a los dividendos procedentes de participaciones ampliamente distribuidas y pagados a una empresa establecida en el Reino Unido estaba limitado al 15 %, y esta retención podía compensarse con el impuesto del Reino Unido. Sin embargo, dicha imputación operaba sobre el impuesto británico calculado sobre la base de los beneficios o ingresos tomados en cuenta para el cálculo del impuesto alemán (Artículo XVIII, párrafo 1, letra a, de la citada Convención).

limitaciones a los derechos de los contribuyentes desalienten la inversión en el Estado miembro que introduce medidas desproporcionadas respecto a los objetivos de interés general, creando obstáculos a la captación de capital por parte de residentes frente a empresas establecidas en otros Estados miembros. El interés general (es decir, la distribución del poder tributario entre los Estados miembros) podría justificar teóricamente la restricción a la libre circulación de capitales (prohibida por el artículo 63 del TUE), ya que podría existir el riesgo de doble utilización del mecanismo de compensación de la retención en origen. Sin embargo, este objetivo no se alcanza de forma coherente y sistemática si no se imponen obligaciones similares a los residentes, quienes pueden verse igualmente afectados por casos de doble utilización del instrumento. En este sentido, la evaluación de proporcionalidad se encarga de analizar el funcionamiento del mecanismo nacional y evaluar su coherencia, también a la luz del principio de no discriminación.

La cuestión también atañe a la libertad de establecimiento en lo que respecta a las medidas nacionales sobre el uso de pérdidas entre empresas del mismo grupo establecidas en distintos países de la UE o en caso de fusiones transfronterizas entre ellas.³¹ En estos casos, también entra en juego el interés por la distribución equitativa de la potestad tributaria, basada en el principio de territorialidad y simetría fiscal. Esta perspectiva se refleja en la norma según la cual la tributación debe efectuarse en la misma jurisdicción donde se utilizan las pérdidas. La prohibición del uso de las pérdidas acumuladas por la filial incorporada en caso de fusión se considera adecuada para alcanzar los objetivos legítimos mencionados. En estos casos, entra en juego el criterio de necesidad, que exige evaluar si la medida nacional excede lo necesario para lograr dichos objetivos. Los jueces europeos exigen que se tenga en cuenta este punto para determinar si existe un exceso de rigor en la legislación nacional. Dicha desproporción existe cuando la empresa matriz no puede demostrar que su filial no residente (i) ha agotado las posibilidades de contabilizar dichas pérdidas y (ii) no existe ninguna posibilidad de que estas se contabilicen en su Estado de residencia en años futuros, ni por la propia empresa ni por un tercero. En otras palabras, existen medidas alternativas e igualmente eficaces que evitan el riesgo de doble disfrute del mismo componente negativo de la renta. En ausencia de tales elementos estructurales, la prohibición nacional (sin excepciones) hace intolerable la restricción de la libertad de establecimiento.³²

No menos importante es la exigencia de proporcionalidad en la lucha contra el abuso de derechos.³³ En este sentido, la jurisprudencia ha descartado la posibilidad de plantear objeciones basadas en elementos abstractos desconectados de la realidad económica concreta en la que se realiza una transacción o se crea una entidad. La proporcionalidad exige, ante todo, un examen caso por caso basado en un análisis exhaustivo de las circunstancias fácticas pertinentes.³⁴ En este sentido, ni las presunciones generales de evasión, fraude o abuso fiscal, ni las exclusiones automáticas de los regímenes preferenciales, son incompatibles con el principio.³⁵ Para contrarrestar la patología de

31. Sobre este punto, véase la sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2013, A, C 123/11, apartados 40-46; y la sentencia de 25 de febrero de 2010, X Holding, C 337/08, apartado 31. Sobre el riesgo de doble deducción de pérdidas, véase la sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C 446/03, apartado 47, y la sentencia del TJUE de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C 414/06, apartado 35.

32. Considérense los procedimientos de remisión al tribunal nacional en la sentencia del TJUE de 4 de julio de 2018, NN A/S, C 28/17, que confirma que las disposiciones destinadas a privar a un grupo de toda posibilidad efectiva de deducir la pérdida del establecimiento permanente residente de su filial no residente vulneran el principio de proporcionalidad. En este sentido, la legislación debe ser flexible para adaptarse a la complejidad. La prohibición puede establecerse válidamente, pero para ser proporcional, debe tener en cuenta las circunstancias que justifican su anulación. En el caso de pérdidas, se considera que el principio de proporcionalidad se cumple si, como excepción a la prohibición, es posible demostrar que atribuir la pérdida sufrida a los resultados del grupo en una jurisdicción es efectivamente imposible en el otro Estado miembro.

33. In dottrina, v. A. ZALASINSKI, *Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 2007, 35, 5, pp. 310-321; J.F.P. NOGUEIRA, *Abuse, Proportionality and the Burden of Proof in CJEU's Case Law on Direct Taxation*, in *Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too): Liber Amicorum Prof. Dr R.G. (Rainer) Prokisch*, Maastricht, 2022, pp. 225-248.

34. En este sentido, véase TJUE, 20 de diciembre de 2017, Deister Holding y Juhler Holding, C 504/16 y C 613/16, punto 62.

35. Véase la sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017, Deister Holding y Juhler Holding, C 504/16 y C 613/16,

la relación fiscal (sin exceder lo necesario para proteger el interés general), se requiere un equilibrio con la naturaleza específica del caso y el derecho a probar lo contrario. En primer lugar, la constatación del abuso (o, mejor dicho, la denegación de una ventaja fiscal) presupone la existencia de datos concretos que sustenten la controversia y que estos deben ser probados por las autoridades fiscales. En efecto, la legislación nacional debe exigir elementos objetivos y verificables para afirmar (o no) una construcción puramente artificial con fines exclusivamente fiscales. Si estas circunstancias (probadas) no descartan la artificialidad de la transacción o entidad, el contribuyente debe poder aportar y probar los elementos relativos a las razones comerciales que la justifican.³⁶ La legislación nacional así concebida (es decir, con una base fáctica objetiva y la carga de la prueba recae sobre la administración tributaria y con la contraprueba de las razones comerciales válidas del contribuyente) se encuentra dentro de los límites establecidos por el principio de proporcionalidad a efectos de prevenir prácticas abusivas.

5. Conclusiones

Tras revisar los datos de la legislación vigente, podemos extraer las conclusiones de nuestra investigación.

En primer lugar, el principio de proporcionalidad define un método para la toma de decisiones fiscales que pueden afectar a las libertades y derechos fundamentales de los contribuyentes. Por lo tanto, se trata de un parámetro al que están sujetos no solo los legisladores nacionales, sino también el propio legislador europeo (según el Protocolo). Se refiere al ejercicio de las competencias conferidas, incluso si se aplica de manera (más o menos) exhaustiva según el tipo de actos que se examinen.

Es una herramienta para la integración europea, ya que permite identificar un método objetivo, imparcial y reproducible para promover una aplicación uniforme entre los Estados miembros. Esto se produce en una dimensión puramente fáctica y bifásica, como la caracterizada por la evaluación de la idoneidad y la necesidad de la medida. Las razones de esta postura a nivel europeo ponen de manifiesto el rechazo de la tercera prueba de la denominada proporcionalidad en sentido estricto o adecuación, ya que esta última suele dar lugar a conclusiones superficiales en los tribunales. Este riesgo desalienta su uso, especialmente en derecho tributario, donde el interés financiero del Estado miembro (que proporciona un beneficio global mayor que el del contribuyente individual) siempre prevalecería frente a otros derechos y libertades fundamentales de las personas.

La función optimizadora del principio se evidencia al reconciliar forma y fondo en el contexto del IVA, especialmente al reforzar otro pilar del sistema europeo: el principio de neutralidad. Pero no es menos relevante en ámbitos de integración negativa (como los impuestos directos), donde se descartan las presunciones generales de «patologías fiscales» porque conducirían a restricciones excesivas de otros derechos y libertades fundamentales al no existir la posibilidad de invocar pruebas en contrario. Las presunciones son posibles, pero requieren que el contribuyente pueda aportar los datos sustantivos. Así, la proporcionalidad descarta los ajustes fiscales automáticos, que crean una relación desequilibrada e ineficiente dentro del sistema integrado, poniendo en peligro la consolidación del mercado interior.

apartados 61-62; sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 2017, *Egiom y Enka*, C 6/16, apartado 31; sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, *SIAT*, C-318/10, apartado 38; sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2000, *Comisión contra Bélgica*, C-478/98, apartado 45; sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *C-28/95, Leur-Bloem*, apartado 44.

36. Así pues, sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C 524/04, apartado 82; y auto del TJUE de 23 de abril de 2008, asunto *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C 201/05, apartado 84. En este sentido, la concesión de financiación por parte de una empresa no residente en condiciones distintas de las que se habrían aplicado a dichas empresas en un régimen de plena competencia se considera un elemento objetivo y verificable. A este respecto, la intervención fiscal también adquiere un papel correctivo (o regulador) para garantizar que la financiación intragrupo se rija por un régimen de libre competencia. El impulso en este sentido surge del riesgo de ajustar el tipo aplicable a uno conforme al tipo de mercado para calcular los intereses impagados.