



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

Doctrina Científica

Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente

Por Marta Villar Ezcurra y Pedro Manuel Herrera Molina (*)

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO. II. PRINCIPIOS DEL ESTATUTO EUROPEO DEL CONTRIBUYENTE. 1. *Proporcionalidad*. a) Concepto y formulación jurisprudencial. b) Recepción normativa. 2. *No discriminación*. 3. *Claridad y transparencia en la determinación de derechos y deberes*. 4. *Confianza legítima*. 5. *Equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos*. III. APLICACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS A LA ESFERA JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE. 1. *Deberes y obligaciones formales*. a) Obligación de declarar. b) Deberes y obligaciones de información sobre la propia situación tributaria. c) Deberes y obligaciones de información sobre terceros. d) Deberes de facturación. e) Derecho a obtener información en el cumplimiento de obligaciones tributarias. 2. *Infracciones y sanciones*. a) Proporcionalidad en las sanciones. b) Sanciones por incumplimiento de los deberes y obligaciones de colaboración. 3. *Tutela judicial efectiva*. a) Planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. b) Suspensión de actos administrativos. c) Plazos y otros requisitos procedimentales para instar la devolución de ingresos tributarios indebidos derivados de una violación del ordenamiento comunitario. d) Derecho a no declarar contra sí mismo. IV. **CONCLUSIONES**. V. **BIBLIOGRAFÍA**

I. Planteamiento

El equilibrio de las relaciones jurídicas entre la Administración tributaria y los contribuyentes intenta garantizarse en nuestro sistema por normas de rango diverso, entre ellas la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Pues bien, desde el Derecho comunitario, y por la aplicación de principios generales, se está creando una disciplina para el comportamiento de los órganos administrativos y se está produciendo de facto un acercamiento en el actuar de las Administraciones tributarias de los Estados miembros¹.

El contenido que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)² da a principios tales como los de proporcionalidad, confianza legítima o efecto útil, parece estar potenciando un cambio importante en los procedimientos administrativos. Y no olvidemos que la jurisprudencia comunitaria juega un papel trascendental³, no sólo en el ámbito comunitario, sino también en el orden interno, pues, en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, el juez

(*) Profesora Adjunta de Derecho financiero y tributario, Universidad San Pablo-CEU, y Profesor Titular de Derecho financiero y tributario, Universidad Complutense de Madrid, respectivamente.

(1) No sólo en el plano aplicativo, sino que el acercamiento se plasma también en la jurisprudencia interna y se extiende al poder legislativo.



nacional debe aplicar íntegramente el Derecho comunitario inaplicando cualquier disposición nacional que resulte contraria, sin tener que esperar la derogación de ésta por vía legislativa.

Si en materia impositiva se ha creído conveniente elaborar un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas⁴, para combatir la competencia fiscal pernicioso, «de lege ferenda» podría plantearse la conveniencia de diseñar un «estatuto europeo del contribuyente»; es decir, unos principios del procedimiento tributario vinculantes o informadores para los Estados miembros y para las autoridades de la Unión, que garantizaran de modo uniforme los derechos de los ciudadanos en el procedimiento de aplicación de los tributos⁵. Estas «bases del procedimiento tributario europeo» supondrían además un instrumento valiosísimo al servicio de la armonización fiscal, y evitarían distorsiones en la libre circulación de capitales, derivadas de la «presión fiscal indirecta» ejercida por las diversas

Administraciones nacionales⁶. En palabras de W. SCHICK, sin la unificación del Derecho procedimental tributario en Europa, «una unificación del Derecho material no puede tener éxito»⁷.

Hasta ahora, los pasos dados en este sentido se limitan básicamente a las normas sobre cooperación entre diversas Administraciones en materia de asistencia mutua para el intercambio de información y recaudación tributaria⁸, la Directiva sobre prevención del uso del sistema financiero para el blanqueo de capitales⁹, y las directivas de armonización fiscal y reglamentos aduaneros en cuanto establecen deberes formales y normas de procedimiento¹⁰. Pero estas normas, además de ser parciales en su aplicación, responden a finalidades ajenas a un estatuto del contribuyente: no intentan diseñar un procedimiento tributario que garantice los derechos de los ciudadanos, sino resolver problemas concretos planteados por el fraude, la criminalidad organizada o la supresión de fronteras fiscales y los

- (2) Que, de momento, continúa con esta denominación según los arts. 46 y 35 del Tratado de la Unión Europea (TUE) (antiguos artículos L y K. 7 TUE). En este trabajo citaremos la nueva numeración de los artículos de los Tratados (n.n.) en la versión consolidada de los Tratados de la Unión Europea y de la Comunidad Europea (TCE), según la Reforma del Tratado de Amsterdam, que ha entrado en vigor el 1 de mayo de 1999.
- (3) Aunque es suficientemente conocida la polémica sobre la naturaleza de la jurisprudencia, en el sentido de si constituye o no fuente del Derecho, hay razones de sobra para explicar la singular fuerza de la emanada de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, que permiten a BOULOIS hablar de una verdadera «legislación jurisprudencial» (J. BOULOIS. *Droit Institutionnel des Communautés Européennes*, Montchrestien, París, 1981-82, pg. 156).
- (4) Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de diciembre de 1997, publicada como Anexo a las Conclusiones del Consejo ECOFIN, en DOCE de 6 de enero de 1998, pgs. 2-5.
- (5) En realidad, como señala A. WEBER, «cabe afirmar que las normas del procedimiento administrativo europeo son básicamente el sustrato «inducido del análisis comparado» de los Derechos administrativos nacionales que se aplican en la ejecución indirecta» («El procedimiento administrativo en el Derecho comunitario», en la obra colectiva coordinada por J. BARNÉS, *El procedimiento administrativo en el Derecho comparado*, Consejería de la Presidencia de la Junta de Andalucía-Civitas, Madrid, 1993, pg. 58). De todos modos, la construcción del «Derecho administrativo europeo» parece centrada en los procedimientos para aplicar las normas materiales del Derecho comunitario, por lo que tal expresión tiene un sentido más restringido que el que utilizamos en el texto (cfr. J. BARNÉS, «Hacia el Derecho público europeo», en la obra colectiva citada en esta nota, pg. 50).
- (6) Como ya señalaba la Comisión en 1987, «la última etapa de la liberalización de los movimientos de capitales conlleva el riesgo de que se produzca un aumento de la evasión fiscal. Esto se debe a que los inversores de cualquier Estado miembro podrán hacer que se les ingresen los beneficios procedentes de sus inversiones en cuentas bancarias fuera de sus países de residencia, aumentando así la posibilidad de que estos ingresos no sean declarados en dichos países» [COM (87) 550 final. Bruselas, 11 de diciembre de 1987. Creación de un área financiera europea. Comunicación de la Comisión, pg. 10].
- (7) W. SCHICK, «Aspectos de una unificación del Derecho procedimental tributario en Europa», en la obra colectiva, *Estudios de Derecho tributario en memoria de Carmen Bollo Arocena*, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pg. 163.
- (8) Vid. Reglamento CE 218/92, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, Directiva 76/308, de 15 de marzo de 1976, sobre el cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación de FEOGA, Directiva 77/794, de 4 de noviembre de 1977, sobre la misma materia, Directiva 77/799, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos que integra en su mismo título la modificación operada por la Directiva 79/1071, de 6 de diciembre de 1979 (afectando a impuestos directos), y la Directiva 92/12, desde el 6 de marzo de 1992, sobre impuestos especiales. Modificaciones importantes se introdujeron como efecto de la Directiva 86/489, sobre asistencia mutua en la recaudación de IVA, que se desarrollan en nuestro ordenamiento por el RD 1068/1988, de 16 de septiembre, redacción dada por el RD 448/1995, y la OM de 9 de octubre de 1989, así como por RD 448/1995, de 24 de marzo, que modifica determinados artículos del RGR. Un ejemplo de aplicación de las normas comunitarias puede encontrarse en la Res. TEAC de 25-1-1995. Cfr. también C. SACHETTO, «La colaboración internacional en materia tributaria», en *Boletín de fiscalidad internacional*, núm. 15, 1998, pgs. 1-8.
- (9) Directiva del Consejo de 10 de junio de 1991 (91/308/CEE), DOCE Nº L 166/77, 28.6.91.
- (10) Cfr. W. SCHICK, «Aspectos...», cit., pg. 168.

problemas de evasión tributaria que se originan. Estos, constituyen un medio para la consecución de otros fines entendidos como prioritarios.

Por otra parte, el mejor *estatuto del contribuyente* es el *estatuto del ciudadano*, es decir, la aplicación plena a la materia tributaria de las garantías consagradas por un procedimiento administrativo común respetuoso con los derechos fundamentales¹¹. En este sentido no sería tan deseable un «procedimiento tributario armonizado» —que consagrara las especialidades del ámbito tributario— como la elaboración de unos principios europeos del procedimiento administrativo relativos a las garantías y derechos del ciudadano¹². Esta línea parece haber sido asumida por el legislador español en la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En su misma Exposición de Motivos se dice que «en el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental europeo y también recogido en la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente». De ahí que el artículo 3 de la Ley modificada enuncie como principios generales que han de ser

respetados por las Administraciones públicas los de buena fe y confianza legítima.

A nuestro juicio, ésta es la dirección hacia la que apunta la jurisprudencia comunitaria, pues aquellas decisiones que más afectan al estatuto del contribuyente no inciden tanto en las peculiaridades de la normativa tributaria como en la aplicación de cuatro criterios inspiradores del Derecho europeo, que parecen asentarse como verdaderos principios de Derecho comunitario: los de proporcionalidad¹³, no discriminación¹⁴, claridad en la determinación de derechos y deberes, y confianza legítima¹⁵.

En las próximas páginas realizaremos una breve alusión a estos principios para analizar después algunas resoluciones del TJCE que proyectan sobre el estatuto del contribuyente diversas exigencias del estatuto europeo del ciudadano, que pueden agilizar con más efectividad el acercamiento de los ordenamientos que la vía normativa. Además, al contribuyente le son aplicables unos principios específicos, como son el de equivalencia y efectividad, cuya aplicación por el Tribunal de Justicia comunitario ha sido especialmente intensa para garantizar la obtención de ingresos practicados indebidamente, cuando lo «indebido» tiene por causa una infracción al Derecho comunitario.

Siendo el Derecho comunitario un Derecho autónomo, distinto del Derecho internacional y del Derecho interno de los Estados, conviene advertir que los principios generales a los que nos vamos a referir son de naturaleza diversa. El profesor PESCATORE resumió la jurisprudencia comunitaria sobre los principios gene-

- (11) Como señala L. SÁNCHEZ SERRANO, «si algún carácter "estatutario" cupiera atribuir a parte del Derecho financiero, y especialmente a parte del Derecho tributario, ello provendría de su íntima relación con el estatuto personal del ciudadano —el «status civitatis» del Derecho romano— en cuanto contribuyente y además presunto destinatario y beneficiario, en definitiva, de todo el gasto público en un Estado democrático y social» (L. SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pg. 87).
- (12) Cfr. E. GRABITZ, «Europäisches Verwaltungsrecht - Gemeinschaftliche Grundsätze des Verwaltungsverfahrens», *NJW*, 1989, pgs. 1776 ss., cit. por H.J. WOLFF - O. BACHOF - R. STÖBER, *Verwaltungsrecht*, I, 10ª ed., Beck, Munich, 1994, pg. 729. En esta última obra se mencionan las restricciones de la discrecionalidad administrativa derivadas del Derecho comunitario (*op. cit.*, pg. 378). Respecto de esta última cuestión, cfr. J.I. MORENO FERNÁNDEZ, quien aboga por el pleno control jurisdiccional de la actividad administrativa a través de el control de los elementos reglados del acto, la técnica de la desviación de poder, el control de los hechos determinantes, de los conceptos jurídicos indeterminados, el recurso a los principios generales del derecho y el control de la motivación (*La discrecionalidad en el Derecho tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pgs. 74-75). El autor se sitúa así, con matices propios, en la línea defendida por J. GARCÍA AÑOVEROS («Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», en *REDF*, núm. 76, 1992, pgs. 615 ss.) y A. CAYÓN GALLARDO (*La interdicción de la arbitrariedad en la gestión tributaria*, en *REDF*, núm. 36, 1982, pgs. 563 ss.).
- (13) Cfr. P. YEBRA MARTÍN-ORTEGA, «La protección jurídica del contribuyente y la CEE (II)», en la obra dirigida por este mismo autor, *Sistema fiscal español y Armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pgs. 287 y ss.
- (14) Cfr. F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, pgs. 94 ss.
- (15) A. WEBER considera como principios del procedimiento administrativo inherentes al Estado de Derecho la juridicidad de la acción administrativa, la seguridad jurídica y confianza legítima, la proporcionalidad, la igualdad, la obligación de motivar los actos jurídicos, el derecho a ser oído, el derecho al proceso debido, la confidencialidad del secreto profesional y empresarial, el «ne bis in idem», el principio de la correcta actuación administrativa y el principio inquisitivo («El procedimiento...», cit. en nota 5, pgs. 75-89). En el ámbito tributario, y desde la perspectiva del Derecho comparado, W. SCHICK se refiere al «principio de la declaración», que «sirve a la realización de los principios de legalidad y de igualdad en la imposición, que rigen en toda la Comunidad Europea» («Aspectos...», cit. en nota 7, pg. 166). Y más recientemente se pronuncian sobre el tema tres sentencias de 15 de septiembre de 1998, As. C-231/96, 260/96, y as. ac.279/96, 280 y 281/96 (Rec. 4951 y ss.) en las que se asientan verdaderos principios de Derecho comunitario sobre las cuestiones relativas a la devolución de ingresos indebidos, como confiesa el Tribunal.

rales, señalando que unos forman parte de la base del Estado de Derecho, como los de legalidad, seguridad jurídica o prohibición de denegación de justicia; otros proceden del Derecho administrativo, como los de respeto a los derechos adquiridos o igualdad ante las cargas; o bien se encuentran en todo sistema jurídico como interpretación de sus exigencias elementales, como ocurre con el principio de buena fe¹⁶ o el de no gravar dos veces el mismo hecho en el mismo concepto¹⁷. No hay duda de que la positivación de los principios generales, tanto en la normativa legal como en la reglamentaria o en las leyes constitucionales no hace sino reconocer el importante papel que los mismos desempeñan.

II. Principios del Estatuto Europeo del Contribuyente

1. Proporcionalidad

a) Concepto y formulación jurisprudencial

Las decisiones del TJCE —inspiradas probablemente por la jurisprudencia constitucional alemana— articulan el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto¹⁸.

La *idoneidad* supone —en la concepción original de la doctrina alemana— que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma

o el ejercicio de la potestad¹⁹. El Tribunal de Luxemburgo asume esta construcción, sosteniendo que la nulidad de una medida sólo podrá declararse cuando la imposibilidad de alcanzar el fin (por la propia naturaleza del medio empleado) sea absoluta y manifiesta. En este sentido se pronuncian diversas sentencias según las cuales las normativas nacionales sobre devolución de ingresos indebidos no pueden estar articuladas de tal manera que hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario²⁰.

Necesidad implica la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano —en particular sobre sus derechos fundamentales—²¹. «La restricción impuesta por la norma será necesaria —precisa BARNÉS— si no hay otra que resulte menos gravosa sobre los derechos afectados y que sea al mismo tiempo susceptible de alcanzar la finalidad perseguida con igual eficacia²². En este sentido se pronuncian diversas sentencias relativas a deberes de facturación²³, autorizaciones administrativas²⁴, uso de medios de prueba²⁵ o criterios de valoración de la base imponible²⁶. Este aspecto del principio de proporcionalidad se ha plasmado en el art. 5 «in fine» del TCE (antiguo art. 3 B), si bien tal precepto se refiere a la actuación comunitaria en ámbitos de concurrencia de acción con los Estados miembros como forma de modular el principio de subsidiariedad.

- (16) Cfr. P.M. HERRERA MOLINA - P. CHICO DE LA CÁMARA, «El principio de buena fe en Derecho tributario», *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributário, Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, AFP-ILADT, Lisboa, 1998, pgs. 305 ss.
- (17) P. PESCATORE, «Les droits de l'homme et l'intégration européenne», *Cahiers de droit européen*, 1968, pgs. 643-644. Cfr. M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1998, pgs. 185 ss.
- (18) J. BARNÉS, «Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario», *RAP*, 135, 1994, pg. 495.
- (19) Cfr. J. BARNÉS, «Introducción...», cit. en nota 18, pgs. 502 y 509.
- (20) STJCE de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/1993, Rec. 1883, FJ 41. En el mismo sentido se habían pronunciado ya las SSTJCE *Humblet*, de 16 de diciembre de 1960, C-6/60, Rec. 559; *Reue y Comet*, de 16 de diciembre de 1976, C-45/76, Rec. 2043; *Hans Just*, de 27 de febrero de 1980, C-68/79, Rec. 501; *Essevi*, de 27 de mayo de 1981, C-142 y 143/80, Rec. 1413; *San Giorgio*, de 9 de noviembre de 1983, C-199/83, Rec. 3595; *Legros*, de 16 de julio de 1992, C-163/90, Rec. I-4625. Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas-Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1988, pgs. 254-255 y M.A. CAAMAÑO ANIDO - J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 1992-1995*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, pgs. 354-355.
- (21) J. BARNÉS, «Introducción...», cit. en nota 18, pg. 505.
- (22) *Ibidem*.
- (23) STJCE de 14 de julio de 1988, *Jeunebomme*, C-123/87 y 330/87, Rec. 4517; 9 de junio de 1992, *Comisión / España*, C-96/91, Rec. 3805. Cfr. el comentario a esta última sentencia de M.A. CAAMAÑO ANIDO - J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia Tributaria*, cit. en nota 20, pgs. 464 y ss., con una amplia referencia al principio de «prohibición de las exigencias formales que impidan o hagan excesivamente difícil el ejercicio de los derechos de los ciudadanos».
- (24) STJCE de 23 de febrero de 1995, *Aldo Bordessa*, C-358/93 y 416/93, Rec. 361; STJCE *Sanz de Lera*, de 14 de diciembre de 1995, C-163/94, 165/94 y 250/94, Rec. 4821.
- (25) STJCE de 6 de diciembre de 1990, *Comisión / Irlanda*, C-367/88, Rec. 4465; STJCE de 11 de diciembre de 1990, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Dinamarca*, C-47/88, Rec. 4509. Estas últimas sentencias no aluden expresamente al principio de necesidad, sino a una restricción de los derechos del contribuyente no previstas expresamente por las normas comunitarias. Sin embargo, de la argumentación del Tribunal se desprende claramente que tales limitaciones con finalidad antifraudatoria resultaban innecesarias para alcanzar los objetivos de aquellas normas.
- (26) En palabras de la STJCE de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics Ltd. y Laughtons Photographs Ltd.*, C-138/86 y C-139/86, Rec. 3937, «las medidas destinadas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales no pueden constituir una excepción al cumplimiento de la base imponible del IVA establecida por el art. 11 de la Sexta Directiva más que en los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo».

Por último, «proporcionalidad» en sentido estricto supone ponderar los beneficios derivados de la medida, y el sacrificio que implica para los derechos de los ciudadanos²⁷. El TJCE ha elaborado una doctrina particular sobre este aspecto, señalando que la sanción por incumplimiento de una obligación accesoria no puede ser tan grave como la que castigue el incumplimiento de la obligación principal²⁸. Además, ha señalado reiteradamente que las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la entrada de bienes en un Estado miembro no pueden sancionarse de modo *desproporcionadamente riguroso* en relación con las infracciones meramente internas, aunque puedan establecerse diferencias atendiendo a la diversa dificultad que entraña el descubrimiento de las infracciones²⁹. El principio comunitario de proporcionalidad vincula tanto a los órganos de la Unión Europea como a los Estados miembros³⁰, aunque —a juicio de GARCÍA PRATS— no constituye un derecho fundamental, sino, en todo caso, una garantía para preservar otros derechos³¹.

b) Recepción normativa

Esta construcción jurisprudencial y doctrinal contrasta con la parquedad de los preceptos en que el principio de proporcionalidad se apoya. El Convenio Europeo de Derechos Humanos³² lo recoge como criterio para juzgar las limitaciones a diversos derechos fundamentales³³. En el ámbito estrictamente comunitario, el Tratado de Maastricht ha supuesto su inclusión en el art. 3.B «in fine» TCE (art. 5 n.n.) en términos muy escuetos: «ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado». Ahora bien, ya a partir de la Sentencia *Internationale Handelsgesellschaft*³⁴, el Tribunal de Justicia acogió expresamente la proporcionalidad como principio general del ordenamiento comunitario, superior al Derecho derivado³⁵.

La proporcionalidad en el ámbito del Tratado aparece como un principio que modula el de subsidiariedad, típico del modelo federal de organización política. Este último pretende acercar las decisiones a los ciudadanos, y ha sido considerado a la vez freno e impulso de la actividad de las instituciones comunitarias. Freno, en el sentido de que tales instituciones no deben intervenir cuando el objetivo pueda ser alcanzado de forma eficaz y suficientemente por instituciones u órganos estatales o infraestatales. Impulso, en cuanto que las instituciones comunitarias tienen obligación de intervenir —de ejercer su competencia, legislando— cuando el objetivo a alcanzar no pueda ser cumplido de manera eficaz en el ámbito estatal o infraestatal (local, autonómico, etc.), ya sea por la dimensión o por los efectos de la acción emprendida.

De acuerdo con la Comunicación de 27 de octubre de 1992 de la Comisión al Consejo, este principio incide sobre la preparación de la acción comunitaria, la gestión de políticas y el control financiero. Trata de contribuir a asegurar al ciudadano que las decisiones se tomen lo más próximas a él, garantizando que la competencia se ejerce al nivel adecuado y en la intensidad adecuada. Para ello se aplicarían dos «tests». El de eficacia comparativa entre la acción comunitaria y la de los Estados miembros impondría la actuación de la instancia que disponga de los medios suficientes para alcanzar el objetivo. Por su parte, el test de proporcionalidad, siguiendo los criterios de la Comunicación de la Comisión, servirá para ponderar la intensidad que debe alcanzar la acción comunitaria, si debe adoptar la forma de actos jurídicos o no, y en caso afirmativo se preferirán los actos-marco, mínimos, de reconocimiento mutuo, evitando legislar al detalle.

El Protocolo núm. 7 anejo al Tratado de Amsterdam, sobre los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, incluye una serie de disposiciones que se incorporarán como anexo al TCE, y explicita que cuan-

- (27) Cfr. J. BARNÉS, «Introducción...», cit., pg. 507, con cita de F. SCHNAPP, «Die Verhältnismäßigkeit der Grundrechtseingriff», *JuS*, 850-855; cfr. también M.T. MATA SIERRA, *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pg. 184.
- (28) STJCE de 24 de septiembre de 1985, C-181/84, *Man (Sugar)*, Rec. 2889, citada por J. BARNÉS, «Introducción...» cit., pg. 527.
- (29) SSTJCE *Drexel*, de 25 de febrero de 1988, C-299/86, Rec. 2889; *Metalsa*, de 1 de julio de 1993, C-312/91, Rec. 3751; *Comisión v. Francia*, de 2 de agosto de 1993, C-276/91, Rec. 4413; *Siesse*, de 26 de octubre de 1995, 36/94, Rec. 3573.
- (30) Cfr. A. WEBER, «El procedimiento...», cit. en nota 5, pg. 79.
- (31) Cfr. F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa...*, cit. en nota 14, pg. 165.
- (32) Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950. El Tratado de Amsterdam proclama por primera vez de forma expresa, modificando el art. F TUE, algo que era evidente en la jurisprudencia del Tribunal, el respeto por la Unión de los principios comunes a los Estados miembros de «libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales» (art. 6.1 n.n.), incorporando un mecanismo de control de las instituciones políticas de la Unión sobre los propios Estados miembros susceptible de desembocar, de constatar una violación grave y persistente de los mencionados principios, en la suspensión de los derechos derivados del Tratado incluido el derecho de voto en el Consejo (art. 7 n.n.).
- (33) Derecho a la intimidad e inviolabilidad del domicilio (art. 8.2), libertad de pensamiento, conciencia y religión (art. 9.2), libertad de expresión (art. 10.2), y libertad de reunión y asociación (art. 11.2). Debe tenerse en cuenta que la Unión Europea ha de respetar «los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (...), y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario» (antiguo art. F.2 TUE, art. 6.2 n.n.).
- (34) STJCE de 17 de diciembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, C-11/70, Rec. 1125.
- (35) Cfr. P. YEBRA MARTÍ-L-ORTEGA, «La protección...», cit. en nota 13, pg. 287.

do proceda la actuación comunitaria, la forma elegida deberá ser lo más sencilla posible. Asimismo, que en igualdad de condiciones, las directivas serán preferibles a los reglamentos, y las directivas marco a las medidas detalladas. Si del principio de subsidiariedad se deduce que la Comunidad no debe adoptar una acción, los Estados miembros deberán ajustarse a las normas generales que establece el art. 5 del Tratado (art. 10 TCE n.n.)³⁶, tomando las medidas apropiadas para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones de acuerdo con el Tratado, y absteniéndose de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los objetivos del Tratado.

2. No discriminación

En cuanto a este principio, el Tratado prohíbe «toda discriminación por razón de la nacionalidad» (art. 6 TCE, art.12 n.n.), incluidas las que se producen a través de deberes formales. Esta prohibición se concreta en otras disposiciones que tratan de garantizar la libertad de circulación de personas, servicios y capitales en los artículos 48.2 (libre circulación de trabajadores, art. 39 n.n.), 52 y 58 (derecho de establecimiento, art. 43 y 48 n.n.), 59 (libre circulación de servicios, art. 49 n.n.) y 67-73 B (libre circulación de capitales, art. 56 n.n.). El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido ocasión de reiterar la aplicabilidad directa de las cláusulas específicas que prohíben la discriminación por razón de nacionalidad —sólo ha admitido la invocación del artículo 6 TCE (art. 12 n.n.) en defecto de normas específicas para el caso³⁷— y de dotar al principio de una fuerza expansiva en un doble sentido:

a) Por una parte, no sólo se prohíben las discriminaciones directas en función de la nacionalidad, sino aquéllas basadas en otros criterios —por ejemplo, la no residencia en el Estado impositor— que habitualmente perjudicarán a los no nacionales. La no residencia puede constituir un motivo que justifique un trato tributario diferenciado, pero esto no sucede necesariamente. Así, si el no residente obtiene la práctica totalidad de sus ingresos en el Estado en el que no reside, no se justifica su discriminación frente a los residentes³⁸. Para

evitar la posible discriminación, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, ha incorporado la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea, de 21 de diciembre de 1993, estableciendo en su artículo 33 la opción de tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF para las personas físicas residentes en un Estado miembro de la Unión que acrediten que tienen fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la UE y que hayan obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta.

b) El mero principio de no discriminación no prohíbe la llamada «discriminación inversa», es decir, la discriminación de personas o productos nacionales³⁹. Sin embargo, en las resoluciones más recientes, el Tribunal ha reaccionado contra aquella discriminación inversa que supone un obstáculo a las libertades de circulación: «aunque las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas no pueden aplicarse a situaciones puramente internas a un Estado miembro, no es menos cierto que el alcance del artículo 52 del Tratado (art. 43 n.n.) no puede interpretarse de manera que excluya del ámbito de aplicación del Derecho comunitario a los propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran, respecto del Estado miembro del que son originarios, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y de las libertades que garantiza el Tratado⁴⁰. Es decir, sólo se admite la discriminación inversa cuando el trato desfavorable se produzca en un «contexto meramente nacional»⁴¹. No obstante, el Tribunal parece admitir también la discriminación inversa en algún caso en que el trato desfavorable resulta de la aplicación a un supuesto concreto de los convenios de doble imposición firmados por el Estado al que corresponde la residencia y nacionalidad del sujeto perjudicado⁴².

La jurisprudencia existente a propósito de este principio permite afirmar que se trata de una regla rigurosamente imperativa⁴³ con efecto directo, y por

(36) Esta disposición establece una cláusula de buena fe para los Estados miembros.

(37) Por ejemplo, en el asunto C-1/93, *Halliburton Services*, STJCE de 12 de abril de 1994 (apartado 12), Rec. 1137.

(38) SSTJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. 225 y 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, Rec. 2493. Cfr. F. A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa...*, cit. en nota 14, pgs. 136 y ss.

(39) SSTJCE de 13 de marzo de 1979, *Peureux*, C-86/78, Rec. 897; 27 de septiembre de 1988, C-81/87, *Daily-Mail*, 81/87, Rec. 5483; 26 de enero de 1993, *Werner/Finanzamt*, C-112/91, Rec. 429; 24 de octubre de 1996, *Eismann*, C-217/94, Rec. 5287.

(40) STJCE de 27 de junio de 1996, C-107/94, *Asscher*, Rec. 3089.

(41) SSTJCE de 19 de marzo de 1992, C-60/91, *Batista Morais*, Rec. 2085; y 20 de abril de 1988, 204/87, *Bekaert*, Rec. 2029.

(42) STJCE de 12 de mayo de 1998, C-336/96, *Gill*. A juicio de F.A. GARCÍA PRATS, el Tribunal «establece (...) un nuevo equilibrio de posiciones entre los efectos previstos por la aplicación de los convenios de doble imposición y los efectos buscados por el ordenamiento comunitario. Según este parámetro, con el que parece abrirse una nueva definición de las relaciones entre Derecho internacional tributario y Derecho comunitario, el Tribunal parece supeditar la preferencia de las exigencias comunitarias frente a la normativa tributaria internacional al desarrollo en el seno del ordenamiento comunitario de determinados criterios positivos que fijen la estructura común de la imposición sobre la renta en armonía con aquellas exigencias» (*Imposición directa...*, cit. en nota 14, pg. 158).

tanto invocable directamente por los particulares ante los tribunales internos. Como consecuencia de ello, si una norma interna es contraria a la regla de no discriminación comunitaria, deberá inaplicarse por el juez nacional y asimismo ser derogada por el legislador interno so pena de incumplimiento de Estado declarable por la vía de los artículos 226 y siguientes TCE (antiguo art. 169)⁴³.

Pese a que «a priori» estas disposiciones pretenden garantizar la igualdad de trato a los *nacionales* de otro Estado miembro, el TJCE viene admitiendo desde 1986⁴⁵ su invocación para proteger situaciones discriminatorias por motivos impositivos en función de la *residencia*, en la medida en que encubran discriminaciones por nacionalidad⁴⁶. En el asunto *Avoir fiscal*⁴⁷ (1986), el Tribunal marcó un hito en la tendencia de las sentencias anteriores sobre fiscalidad directa, reconociendo por primera vez que *el Derecho comunitario (en*

*particular, el artículo 52 TCE) puede limitar la competencia de los Estados miembros para distinguir el tratamiento fiscal de residentes y no residentes, si en un aspecto concreto del impuesto existe discriminación*⁴⁸. A pesar de ello, desde entonces, la jurisprudencia comunitaria, y más claramente desde el asunto *Schumacker*, ha tranquilizado a los Estados miembros, y ha declarado la admisibilidad, *por lo general*, en materia de impuestos directos, de un tratamiento diferenciado en función de la residencia⁴⁹, por tratarse de *situaciones no comparables*, lo que le ha llevado a analizar frente a casos concretos, primero, si residentes y no residentes se encuentran en las mismas circunstancias y si tal es el caso, a continuación, si existe alguna razón objetiva que justifique una diferencia de trato.

En el asunto *Bachmann*⁵⁰, que ha sido interpretado como un difuso paso atrás⁵¹, el TJCE aceptó como razón objetiva que ampara una diferencia de trato la

- (43) Se trata de una auténtica norma material imperativa en el sentido del Derecho internacional privado, categoría normativa que se reflejaría en disposiciones como el art. 7.2 del Convenio de Roma o el art. 8.1 CC. Vid. sobre este particular, cfr. L.M. HINOJOSA MARTÍNEZ, «Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. I, núm. 2, julio/diciembre 1997, pgs. 511 y ss.
- (44) En efecto, si una norma interna es contraria al Derecho comunitario, la Comisión o cualquier Estado miembro puede promover una declaración de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, previa la fase denominada «precontenciosa». En muchas ocasiones, el TJCE ha tenido ocasión de advertir que existe situación de incumplimiento por el mero hecho de que formalmente esté en vigor la norma interna contraria, aunque no se aplique.
- (45) Vid. como más significativos los siguientes pronunciamientos: Asuntos *Avoir Fiscal*, C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285; *Biehl*, C-175/88, STJCE de 8 de mayo de 1990, Rec. 1779; *Werner*, C-112/91, STJCE de 26 de enero de 1993, Rec. 429; *Commerzbank*, C-330/91, STJCE de 13 de junio de 1993, Rec. 4017; *Bachmann*, C-204/90, STJCE de 28 de enero de 1992, Rec. 249; *Wielockx*, C-80/94, STJCE de 11 de agosto de 1995, Rec. 2510; *Schumacker*, C-279/93, STJCE de 14 de febrero de 1995, Rec. 251; *Assher*, C-107/94, STJCE de 27 de junio de 1996, Rec. 3089, o la dictada en el asunto *Futura Participations et Singer*, de 15 de mayo de 1997, C-250/95, donde se ha dado un paso más para la igualdad de tratamiento de los establecimientos permanentes en relación con las compañías nacionales, al declarar el Tribunal, en resolución de cuestión prejudicial, que la exigencia de registros contables adecuados según la legislación luxemburguesa implica una restricción a la libertad de establecimiento, por cuanto que obligaría a las empresas que quisieran establecerse en otro Estado miembro a llevar dos contabilidades separadas: una en el país de origen y otra en el lugar del establecimiento permanente (Rec. 2471). Vid. el comentario a esta sentencia de M.A. CAAMAÑO y J.M. CALDERÓN, en *QF* núm. 18, 1998, pgs. 9 y ss.
- (46) La prohibición de discriminación afecta no sólo a la manifiesta, sino a la que opera de forma encubierta. Así se afirma desde el asunto *Sogiu*, C-152/73, STJCE de 12 de febrero de 1974, Rec. 153, apartado 11. Según reiterada jurisprudencia, «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer la respetando el Derecho comunitario, y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad» (Sentencia *Futura Participations et Singer*, de 15 de mayo de 1997, C-250/95, apartado 19). Vuelve a hacerse la misma declaración en la Sentencia *Jessica Safir*, de 28 de abril de 1998, asunto C-118/96 (apartado 21), Rec. 1919.
- (47) Asunto C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285.
- (48) Sin embargo, el alcance de la sentencia dictada en este asunto resultó limitado por la circunstancia de que, como señaló el propio Tribunal en un inciso no demasiado afortunado, «respecto a las sociedades (...) su domicilio (...) sirve para determinar, a semejanza de la *nacionalidad* de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento de un Estado» (apartado 18), pues «no se podría excluir absolutamente que una distinción, según el domicilio de una sociedad o según la *residencia* de una persona física, en ciertas condiciones pudiera estar justificada en un ámbito como el Derecho fiscal». Se trataba de un supuesto en el que la legislación nacional francesa otorgaba un mismo tratamiento a residentes y no residentes salvo para la aplicación del crédito al impuesto (el *avoir fiscal*) que se negaba a las sucursales, lo que fue declarado contrario al artículo 52 TCE.
- (49) Vid. apartado 31 de la STJCE de 14 de febrero de 1995, Rec. 251.
- (50) STJCE de 28 de enero de 1992, Rec. 249. Se trataba de enjuiciar la conformidad de disposición del Impuesto sobre la renta belga que sólo permitía la deducibilidad de las primas de seguros pagadas a entidades establecidas en Bélgica, con los artículos 48, 59, 67 y 106 TCEE. El asunto se decidió a favor de Bélgica y para ello se aceptó el argumento de la necesidad de dar coherencia al sistema tributario alegado por la tradicional vía de las exigencias imperativas de interés general. Igualmente en el asunto *Daily Mail* se hizo valer y se aceptó la justificación de la medida por un interés legítimo de un Estado miembro en orden a salvaguardar derechos de imposición existentes (STJCE de 27 de septiembre de 1988, asunto C-81/87, Rec. 5483).
- (51) Vid. por ejemplo, L.M. HINOJOSA MARTÍNEZ, «Reflexiones...», *cit.* en nota 43, pg. 518.

*exigencia imperativa de interés general*⁵² que supone el dar coherencia al sistema tributario. Fue la primera vez que se utilizó en el contexto del artículo 48 TCE (art. 39 n.n.) la noción de *exigencia imperativa*⁵³, lo que permitió al Tribunal proporcionar una solución justa al caso enjuiciado, aunque con una categoría jurídica que adolece de una considerable inseguridad jurídica en su aplicación⁵⁴. También ha tenido ocasión de aplicar el criterio de la proporcionalidad de la medida en relación con el interés protegido⁵⁵, y de rechazar argumentos basados en la falta de armonización fiscal⁵⁶, en la necesidad de dar coherencia al régimen tributario⁵⁷, en la eficacia de los controles fiscales⁵⁸, en el riesgo de evasión⁵⁹ o en la invocación de una pérdida recaudatoria para fundamentar una norma nacional que establece una diferencia de trato. Sin embargo, sería aventurado esperar del TJCE un desmantelamiento general de los Derechos tributarios nacionales o una prohibición general de distinguir entre residentes y no residentes⁶⁰, aunque la ausencia de armonización normativa pueda llegar a implicar un efecto invasor de la soberanía tributaria por la acción del Tribunal de Luxemburgo mucho más efectivo que cualquier cesión de soberanía a la Comunidad Europea para legislar sobre aspectos que interesan a todos.

Para juzgar si una situación interna resulta contraria al principio de no discriminación habrá que analizar:

a) Si existe una diferencia de trato que restringe las libertades protegidas por el Derecho comunitario⁶¹: en uno de sus pronunciamientos más recientes (*asunto Jessica Safir*), el TJCE ha sido especialmente sensible a la posibilidad de que el carácter más gravoso de una situación pueda disuadir de realizar operaciones con compañías no establecidas⁶², o incluso que éstas no ofrezcan sus servicios en otros mercados donde encuentren situaciones más inciertas o gravosas, con lo que parece que de nuevo se da un giro en favor de la protección al máximo de las libertades comunitarias y la consiguiente ampliación del concepto «restricción».

b) Si las situaciones son comparables: de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, las discriminaciones por residencia pueden encubrir discriminaciones por nacionalidad, directamente prohibidas por el TCE. Quizás ésta sea la cuestión más difícil de resolver, pues el Tribunal de Luxemburgo ha sido más explícito para los casos de «residencia virtual»⁶³, esto es, para aquéllos en que el no residente percibe un importe significativo de sus ingresos en el Estado de la fuente y más inseguro cuando ha tenido que optar entre los vínculos o crite-

(52) Vid. apartado 16.

(53) Terminología usada por el Tribunal en *Cassis de Dijon*, asunto C-120/78, STJCE de 20 de febrero de 1979, Rec. 649.

(54) D. BERLIN, en «Jurisprudence fiscale européenne», RTDE núm. 2/1992, pg. 339, afirma que la excepción de interés general aplicada a medidas discriminatorias por razón de residencia supone una desnaturalización de dicho concepto, mientras que HINOJOSA MARTÍNEZ entiende que basta con que la medida no sea *formalmente* discriminatoria para que la excepción pueda ser aplicada («Reflexiones...», cit. en nota 43, pg. 520). Conviene recordar que es jurisprudencia constante del TJCE la aceptación del interés general para justificar restricciones a las libertades del mercado interior cuando se trata de una medida no discriminatoria, esto es, indistintamente aplicable a nacionales y extranjeros, pero que en materia de derecho de establecimiento la Sentencia *Fearon* (de 6 de noviembre de 1984, asunto 182/83, Rec. 3685) admitió tal posibilidad para justificar una diferenciación de trato por razón de residencia, si la medida se aplica igualmente a los nacionales del Estado miembro concernido (apartado 10).

(55) *Asunto Bachmann*, STJCE de 28 de enero de 1992, C-204/90, Rec. 249, apartado 27, y más recientemente en el asunto *Jessica Safir* (STJCE de 28 de abril de 1998, asunto C-118/96, Rec.1919), donde se afirma que «pueden concebirse otros sistemas más transparentes y que pueden también llenar la laguna fiscal que invoca el Gobierno sueco, siendo menos restrictivos de la libre prestación de servicios».

(56) Por ejemplo, apartado 24 de la sentencia dictada en el asunto *Avoir Fiscal* (C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285), donde se afirmó que «la falta de armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en materia de impuesto sobre sociedades no puede justificar la diferencia de trato en cuestión», o el apartado 11 del asunto *Bachmann* (cit. en nota anterior), donde se afirma que «no puede hacerse de tal armonización un requisito previo para la aplicación del artículo 48 del Tratado».

(57) Salvo en el supuesto en que tal coherencia no pueda alcanzarse sin una medida específica que además sea la menos restrictiva a las libertades comunitarias (asunto *Bachmann*, cit. en nota 55, apartado 28).

(58) Apartado 18 de la sentencia *Bachmann*, cit. en nota 55.

(59) Asunto *Avoir Fiscal*, cit. en nota 56, apartado 25.

(60) Sobre las consecuencias de la evolución jurisprudencial en el marco de un estudio sobre fiscalidad comunitaria más amplio vid. M. VILLAR EZCURRA, «Integración económica europea y fiscalidad», *Comunidad Europea*, Aranzadi, núm. 12/1997, pgs. 37-49.

(61) Según señala F.A. GARCÍA PRATS, en diversos casos el Tribunal no examina en primer término si las situaciones son comparables, sino que parte «del resultado presuntamente transgresor del ordenamiento comunitario», controlando a continuación si existe un fundamento objetivo para la diferencia de trato. «Dicha posición analítica resulta más conforme con la doctrina del *efecto útil* del ordenamiento comunitario promovida por el TJCE» (*Imposición directa*, cit. en nota 14, pg. 97).

(62) Se trataba de la concertación de seguros de vida de capital y del tratamiento tributario diverso de las compañías y asegurados en Suecia, según estén o no establecidas las compañías de seguros, que finalmente se declaró contrario al artículo 59 TCE (49 n.n.), pues obligaciones para los titulares de los seguros suscritos tales como las de registrarse y declarar el pago de la prima ante un órgano central competente, para que se conceda la exención o reducción del impuesto, que en sí mismo no son contrarias al Derecho comunitario, si se unen «a la necesidad de seguir un procedimiento centraliza-

rios que sirven para comparar los supuestos en tributación de personas jurídicas, en los que, por lo general, los sistemas impositivos de los Estados miembros no aplican tarifas progresivas ni permiten hacer valer circunstancias subjetivas⁶⁴. Habría que optar además por situar el punto de comparación en la aplicabilidad de la medida o en la situación impositiva y competitiva conjunta (estudiando los efectos generadores de desventajas impositivas u obstaculizadoras íntegramente⁶⁵). Pudiera ser la válvula de escape la solución del caso *Asscher*, que se ha interpretado como determinante de la inversión de la carga de la prueba, en el sentido de exigir del Estado una justificación para tratar de forma distinta a residentes y no residentes⁶⁶. En el asunto *Jessica Safir* ante la dificultad de la comparación⁶⁷, el Tribunal ha atendido a la posibilidad de que se conciban otros sistemas más transparentes y menos restrictivos para determinar la infracción a la libre prestación de servicios⁶⁸.

c) Si existe motivo de interés general que ampare la diferencia de trato: las medidas anti-evasión, o de defensa de los ingresos tributarios nacionales, han sido rechazadas como argumentos que amparan una situación discriminatoria en algunas ocasiones⁶⁹, pero si se admitieran las medidas no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos⁷⁰ ni producir efectos restrictivos de la libre prestación de servicios⁷¹, y además, como viene exigiendo el TJCE, deben ser *proporcionadas* al fin

perseguido, en el sentido de que si se puede conseguir el objetivo según distintas técnicas, debe elegirse la que menos obstaculice las libertades comunitarias.

d) Si la medida es proporcionada: ya hemos analizado antes en contenido del principio de proporcionalidad al que nos remitimos.

3. Claridad y transparencia en la determinación de derechos y deberes

Según la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, los principios de seguridad jurídica y de protección de los particulares exigen que en los ámbitos abarcados por el Derecho comunitario, las normas de Derecho de los Estados miembros sean formuladas de manera inequívoca para permitir que las personas interesadas conozcan sus derechos y obligaciones en forma clara y precisa, y que los órganos jurisdiccionales nacionales aseguren su respeto⁷².

Este principio de claridad en la determinación de derechos y deberes constituye —a nuestro juicio— una aplicación especial del principio de primacía del Derecho comunitario al ámbito de las directivas⁷³, pues de otra forma éstas quedarían vacías de contenido⁷⁴. Ahora bien, el principio de claridad trasciende este fundamento específico del ordenamiento comunitario y se asienta también en el principio de seguridad jurídica⁷⁵, lo que puede representar un importante papel con relación al estatuto del contribuyente⁷⁶.

do, pueden disuadir a los interesados de suscribir seguros de vida de capital con compañías no establecidas en Suecia (apartado 26).

- (63) Siguiendo la terminología de P. WATTEL: «The EC Courts attempts to reconcile the Treaty freedoms with International Tax Law», *C.M.L. Rev.*, vol. 33, April 1996, pg. 228.
- (64) *Vid. Inventaire des impôts perçus dans les États membres de l'Union Européenne*, Seizième édition, Commission Européenne, Luxembourg, 1996, *passim*.
- (65) Lo que resulta difícil en abstracto, pero mucho más fácil analizando una situación específica de aplicación de las normas internas en su conjunto. Así, en el asunto *Jessica Safir*, el TJCE consideró que «una legislación como la examinada en el litigio principal supone un conjunto de elementos que pueden disuadir al asegurado de suscribir seguros de vida de capital con compañías no establecidas en Suecia, así como disuadir a las compañías aseguradoras de ofrecer sus servicios en el mercado sueco» (STJCE de 28 de abril de 1998, asunto C-118/96, Rec.1919, apartado 30).
- (66) STJCE de 27 de junio de 1996, C-107/94, *Asscher*, Rec. 3089, apartado 42 de la Sentencia.
- (67) STJCE de 28 de abril de 1998, C-118/96, *Jessica Safir*, Rec.1919. El Tribunal tenía que comparar el impuesto sobre los rendimientos de capital, que grava los seguros suscritos con compañías establecidas en Suecia, con el impuesto sobre las primas de seguros pagadas a compañías no establecidas en dicho Estado.
- (68) Asunto *Jessica Safir*, cit. en nota 67, apartado 30.
- (69) Por ejemplo, en el asunto *Avoir fiscal*, C-270/83, STJCE de 28 de enero de 1986, Rec. 285, apartado 25.
- (70) Artículo 73 D 3. TCE.
- (71) Asunto *Jessica Safir*, cit. en nota 67, apartado 34.
- (72) SSTJCE de 30 de enero de 1985, *Comisión v. Dinamarca*, C-143/83, Rec. 427; 21 de junio de 1988, *Comisión v. República italiana*, C-257/86, Rec. 3249; 2 de agosto de 1993, *Comisión v. Grecia*, 9/92, Rec. 4467; 9 de febrero de 1994, *Comisión v. Italia*, C-119/92, Rec. 415. Cfr. L. DOCAVO ALBERTI, *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, La Ley, Madrid, 1991, pgs. 170 y ss.; M.A. CAAMAÑO ANIDO - J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia tributaria...*, cit. en nota 20, pgs. 664-665.
- (73) Aunque en sentido estricto la primacía sólo afecte a las normas comunitarias dotadas de eficacia directa (cfr. R. FALCÓN Y TELLA, *Introducción...*, cit. en nota 20, pg. 90).
- (74) Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO - J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia tributaria...*, cit. en nota 20, pg. 665.
- (75) Cfr. A. WEBER, «El procedimiento...», cit., pg. 7. Cfr. también J.J. FERREIRO LAPATZA, «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», en *CT*, núm. 68, 1993, pgs. 46 ss.
- (76) Como señala L. DOCAVO ALBERTI, «si la jurisprudencia citada la aplicamos a nuestro ordenamiento tributario, ¿cuántos ejemplos encontraríamos en los que la complejidad de las normas impiden a los obligados tributarios conocer con certeza sus

4. Confianza legítima

Se ha afirmado que este principio es uno de los elementos «estrella» del Derecho administrativo europeo, por lo que no puede dejar de tener consecuencias y trasladarse al Derecho español⁷⁷.

En la aplicación del principio de confianza legítima, la jurisprudencia comunitaria ha entendido que, mientras el principio de seguridad jurídica hace referencia a un ordenamiento jurídico merecedor de confianza y estable, y tiene por ello un contenido objetivo, el de confianza legítima se determina en las situaciones individuales. La base de la confianza parece que sólo puede encontrarse en caso de compromiso de la autoridad, de ahí que sea fácil invocar la confianza en abstracto pero bastante más difícil demostrar un atentado contra ella. El Tribunal ha evolucionado desde una inicial influencia francesa hacia la actual construcción, que responde más claramente a los esquemas del Derecho alemán, lo que ha facilitado la recepción de tal principio⁷⁸.

Conforme al mismo, la autoridad pública infunde a los particulares confianza en la estabilidad de sus

decisiones y no puede, súbitamente, adoptar una medida que contrarie tal confianza, excepto cuando un interés público superior así lo exija. Ahora bien, la diferencia entre el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima no es siempre fácil, y el recurso a uno u otro principio en la jurisprudencia comunitaria así lo evidencia⁷⁹. La doctrina alemana considera —con diversos matices— que se trata de una concreción del principio de seguridad jurídica (certeza jurídica derivada de la actuación de la otra parte), que aún se concreta más en el principio de buena fe cuando su ámbito se restringe a una determinada relación jurídica⁸⁰.

Este principio no puede invocarse por el operador económico, cuando una situación existente es susceptible de ser modificada en el ámbito de la facultad de apreciación de las instituciones⁸¹, o éste esté en condiciones de prever la nueva medida⁸².

Aunque ha sido frecuentemente aplicado en el ámbito de la política agrícola común⁸³ y en reclamaciones de funcionarios, también lo ha sido en el de las ayudas estatales, estimándose que una demora injusti-

derechos! ¡Qué lección nos da esta Sentencia en materia de seguridad jurídica, de la que está tan necesitado nuestro ordenamiento tributario! Cuando se falte a este principio, los particulares podrán acudir al juez nacional a fin de que declare, como en el caso de autos, la inaplicación de las normas confusas, y dejarlas sin efecto, no limitándose a declarar, como viene sucediendo, que en el supuesto de difícil interpretación no son aplicables las sanciones, cuando lo que no debe ser aplicable es la norma confusa y contradictoria. Si así se hiciera, se pondría más cuidado al redactar las normas haciéndolas asequibles a los ciudadanos, a quienes van dirigidas, haciendo realidad el principio de seguridad jurídica proclamado por nuestra Constitución. *Jurisprudencia tributaria...*, cit. en nota 72, pg. 172). La STC 195/1994 se hace eco de estas ideas al señalar que «... las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma fundamental como deber constitucional, debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la constitución autoriza, razonamiento que lleva a anular determinadas modificaciones de la LGT realizadas a través de leyes de presupuestos. La doctrina germana ha puesto también de relieve que el Derecho comunitario —especialmente la jurisprudencia del TJCE— ofrece puntos de apoyo para la simplificación del Derecho tributario (M. LANG, «Steuervereinfachung und Europarecht», en la obra coordinada por P. FISHER, *Steuervereinfachung*, (DStJG, 21), Otto Schmidt, Colonia, 1998, pg. 164.

- (77) L. PAREJO ALFONSO, en el prólogo a la monografía *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*, de F.A. CASTILLO BLANCO, Marcial Pons, Madrid, 1998, pg. 14.
- (78) J. SCHWARZE: «Tendencias towards a Common Administrative Law in Europe», *European Law Review* núm. 2/1991, pg. 940. Vid. recientemente, STPICE de 12 de mayo de 1998, *Rüdiger Wenk* T-159/96, Rec., pg. 1193
- (79) De acuerdo con la jurisprudencia que cita y extracta J.C. MORTINHO DE ALMEIDA, *La protección de los derechos fundamentales en la Jurisprudencia del TJCE*, Granada, 6 de marzo de 1992, Ciclo de conferencias.
- (80) Cfr., R. KREIBICH, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht (Rechtsdogmatische Untersuchung seiner äußeren Bezüge und inneren Struktur, exemplarisch vertieft an den Grundsätzen der Verwirkung und des venire contra factum proprium)*, Heidelberg, C.F. Müller, 1992, pgs. 57-59; K. TIPKE -J. LANG, *Steuerrecht*, 15ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 1996, § 22, mrg. 12; F. BENATTI, «Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)», *Bolletino Tributario*, 12, 1986, pg. 949.
- (81) Por ejemplo, en el asunto C-331/88, La Reine/Ministro de Agricultura, Pesca y Alimentación y el Ministro de Salud, Sentencia del TJCE de 13 de noviembre de 1990 (ya citado): «Hay que destacar que, aunque debe admitirse como los recurrentes en el asunto principal sostienen que el principio de la seguridad jurídica implica que toda medida adoptada por las instituciones de la Comunidad esté fundada en una base racional y objetiva, el control del juez a este respecto debe limitarse, habida cuenta del poder discrecional reconocido al Consejo, en la aplicación política agrícola común, a verificar si la medida en cuestión no está afectada por un error manifiesto o alguna desviación de poder, o si la autoridad en cuestión no ha excedido, manifiestamente, los límites de sus facultades de apreciación», Rec. 4023.
- (82) Sentencia 5 de octubre de 1993 del TJCE, asunto C-13 y 16/1992, *Von Drlessen en Zonen/Minister van Verkeer en Waterstaat*: «No se puede admitir que los recurrentes en el asunto principal hayan podido basar una confianza legítima en el mantenimiento del régimen previsto en la *propuesta de la Comisión*, en tanto que conforme al artículo 149 del Tratado esta institución puede modificar tal propuesta en cualquier momento y el Consejo puede adoptar un acto que modifique dicha propuesta» (Rec. 4781). Ello es criterio general del TJCE coherente con la inadmisibilidad de los recursos de anulación contra los actos preparatorios, por no tener éstos efectos jurídicamente vinculantes.

ficada de la Comisión en pronunciarse sobre la compatibilidad de determinada ayuda con el mercado común —ayuda que era renovación de otra previa autorizada— podía originar una confianza legítima por parte del beneficiario de tal ayuda, que impedía a la Comisión requerir a las autoridades nacionales a que procediesen a su restitución⁸¹. Y entendemos que la construcción del principio por el Tribunal comunitario es plenamente aplicable en los ordenamientos internos y, en particular, respecto a la actividad interpretativa, normativa y aplicativa de la Administración tributaria, a pesar de su problemática aceptación, al menos con un «perfil propio» en los Estados miembros, donde pueden encontrarse los más variados ejemplos de recepción⁸⁵.

Precisamente por ello, la construcción jurisprudencial comunitaria puede limar las connotaciones singulares de los ordenamientos nacionales, especialmente respecto a la afirmación de los supuestos que generan «base de confianza» por «compromiso de autoridad» que sólo puede darse en un contexto de «relación contractual o cuasicontractual» con el sujeto ordinario⁸⁶.

5. Equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos

El principio de equivalencia supone que la regulación interna no debe ser más desfavorable que la referente a los recursos de naturaleza interna, cuando

se trata de una infracción al Derecho comunitario. Así, «el respeto al principio de equivalencia exige que el procedimiento controvertido se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones. En cambio, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obligue a un Estado miembro a extender a todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones de Derecho comunitario un régimen de repetición interno más favorable»⁸⁷.

El principio de efectividad, por su parte, significa que el sistema interno no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Tal principio se ha enunciado con ocasión de la invocación por algunos Estados de plazos de prescripción o caducidad, ante reclamaciones de devolución de ingresos indebidos, más cortos que por referencia a los plazos aplicables ante infracciones de orden interno. El Tribunal ha reconocido «la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados»⁸⁸.

- (83) Sentencia del TJCE de 3 de diciembre de 1992, asunto C-264/90, *Heinrich Wehrs/Hauptzollamt Lüneburg* (Rec. 6285 y ss.). Recogemos por su interés los principales argumentos: «Conviene recordar a título preliminar que la reglamentación comunitaria relativa a la exacción suplementaria sobre la leche no comportaba, originariamente, ninguna disposición específica que previera la atribución de una cantidad de referencia a los productores que, en ejecución de un compromiso adoptado en virtud del Reglamento 1078/77, no hubieran entregado leche durante el año de referencia considerado por el Estado miembro concernido. En las Sentencias de 28 de abril de 1988, asunto Mulder 120/86, y asunto Von Deetzen 170/86, el Tribunal ha declarado, sin embargo, que esta reglamentación no era válida, por razón de que había sido adoptada con vulneración del principio de confianza legítima. Como consecuencia de estas sentencias, el Consejo adoptó el Reglamento 764/89, de 20 de marzo de 1989. Este Reglamento ha añadido un nuevo artículo 3º bis al Reglamento 857/84, exponiendo en sustancia de los productores que, en ejecución de un compromiso adoptado en virtud del Reglamento 1078/77, no han entregado el hecho durante el año de referencia obtienen, en ciertas condiciones, una cantidad de referencia específica calculada sobre la base de la cantidad de leche entregada o de la cantidad de equivalente lácteo vendido por el productor durante los doce meses que preceden al mes de presentación de la solicitud de la prima de no comercialización o de reconversión. La disposición litigiosa atenta, pues, a la confianza legítima de los operadores concernidos hayan podido tener en el carácter limitado de sus compromisos, contraídos anteriormente a la entrada en vigor del régimen de exacción suplementaria sobre la leche. La disposición debe, pues, declararse inválida por violación del principio de confianza legítima, sin que haya lugar a examinar las demás cuestiones discutidas en el curso del procedimiento frente a la validez de esta disposición».
- (84) Cfr. Sentencia del TJCE de 24 de noviembre de 1987, dictada en el asunto C-223/85, *RSV* (Rec. 4617). También, STPICE de 24 de octubre de 1997, *Wirtschaftsvereinigung Stadt*, asunto T-244/94, Rec. 1963.
- (85) Frente a la tradición alemana, para la que el principio de confianza legítima se erige en pieza clave en la limitación y el control del ejercicio de la potestad administrativa de volver contra los propios actos, en el Derecho español se ha intentado, desde siempre, una reglamentación de dicha potestad (a excepción de los actos declarativos de derechos o favorables, siempre que su revocación no contravenga el ordenamiento jurídico) sólo flexibilizada o corregida por los principios generales (L. PAREJO ALFONSO, prólogo a *La protección...*, cit. en nota 77, pg. 15). Cfr. el estudio de derecho comparado en la monografía de F.A. CASTILLO BLANCO, *La protección...*, cit. en nota 77, pgs. 131 a 161.
- (86) L. PAREJO ALFONSO, prólogo a *La protección...*, cit. en nota 77, pg. 16.
- (87) STJCE de 15 de septiembre de 1998, asunto C-231/96, *Editizia Industriale Siderurgica Srl (Edis)/Ministero delle Finanze*, Boletín Actividades TJCE núm. 20/1998. Cfr., desde una perspectiva más amplia, C. GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF, Madrid, 1993, pgs. 435 ss., y F. SERRANO ANTÓN, *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1997 pgs. 321 ss.
- (88) *Ibidem*.

III. Aplicación jurisprudencial de los principios comunitarios a la esfera jurídica del contribuyente

1. Derechos, deberes y obligaciones

a) Obligación de declarar

La obligación de declarar un impuesto aduanero no puede someterse a especiales requisitos de legitimación no previstos por la normativa comunitaria⁸⁹. El desarrollo normativo que lleve a cabo el Estado miembro no deberá establecer restricciones innecesarias ni producir una situación de inseguridad jurídica sobre los derechos y obligaciones de los obligados tributarios⁹⁰.

b) Deberes y obligaciones de información sobre la propia situación tributaria

De acuerdo con la jurisprudencia del TJCE, para evitar el fraude tributario es legítimo que la exportación de moneda o billetes de banco se someta a una declaración previa, pero no a una autorización administrativa, pues de otro modo se imposibilitaría la libertad de circulación de capitales⁹¹.

La necesidad de evitar el fraude justifica también que se exija a la persona procedente de otro Estado que justifique las primas de seguro pagadas en el Estado de origen, resultando en cambio desproporcionada la pérdida del derecho a la deducción de dichas primas⁹².

En esta misma línea argumental diversos autores denunciaron la subordinación de las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad a la «declaración previa» prevista en la Ley de 1985⁹³. En la actualidad los arts. 93 y 111 LIVA condicionan la

deducción a la presentación de una declaración previa y al inicio del ejercicio de la actividad empresarial («rectius», de la realización de actividades sujetas) dentro del plazo prorrogable de un año a contar desde la presentación de dicha declaración. Como señala el profesor FALCÓN Y TELLA, estos requisitos se oponen a la normativa de armonización fiscal tal y como es interpretada por la normativa comunitaria⁹⁴.

La sentencia INZO tiene especial relevancia en el ordenamiento interno, pues el Tribunal declara que la deducción practicada es válida aun cuando posteriormente la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas⁹⁵. Y ello porque «el principio de seguridad jurídica impide que los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos dependan de hechos, de circunstancias o de acontecimientos producidos con posterioridad a su reconocimiento por la actividad tributaria. De ello se deduce que, a partir del momento en que esta última le haya reconocido la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo aunque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos» (apartado 21).

c) Deberes y obligaciones de información sobre terceros

La existencia de los procedimientos de intercambio de información previstos en la normativa comunitaria impiden, a juicio del Tribunal, que la dificultad de obtener información tributaria procedente de otros Estados miembros justifique un tratamiento discriminatorio de sus nacionales o residentes nacionales de un Estado miembro⁹⁶.

(89) La STJCE de 9 de febrero de 1994, C-119/92, Comisión / Italia, Rec. 393, advierte que «... la República de Italia ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 2 y 3 del Reglamento CEE núm. 3632/85 del Consejo, de 12 de diciembre de 1985, por el que se definen las condiciones en que está facultada una persona para hacer una declaración aduanera, en la medida en que han mantenido en su legislación que corresponde al propietario hacer dicha declaración y ha reservado la representación a los agentes de aduanas, sin haber previsto claramente la posibilidad de hacer una declaración en nombre propio y por cuenta ajena. Además, la República italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 6 del mismo Reglamento, al exigir las mismas cualificaciones a los empleados encargados de hacer declaraciones aduaneras y a los profesionales independientes».

(90) *Ibidem*.

(91) SSTJ de 23 de febrero de 1995, *Aldo Bordessa*, C-358/93 y C-416/93, Rec. 361; y 14 de diciembre de 1995, *Sanz de Lera*, C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. 4821.

(92) Aunque en el caso concreto el Tribunal justifique la pérdida del derecho a la deducción en la necesaria «coherencia del régimen tributario» basado en la deducción de las primas y en la tributación de las cantidades pagadas por las compañías aseguradoras (STJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. 249).

(93) Cfr. en relación a la anterior normativa del impuesto A. CAYÓN GALLARDO, R. FALCÓN Y TELLA, F. DE LA HUCHA CELADOR, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990, pg. 306. Se hacen eco de esta idea en relación al Derecho vigente M.A. CAAMAÑO ANIDO - J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia tributaria...*, cit. en nota 20, pg. 465.

(94) Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Comentario al art. 111 LIVA» en la obra colectiva coordinada por el citado autor *Medidas fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pgs. 316-318, con referencias a las SSTJCE de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, C-97/90 y 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94; cfr. del mismo autor «La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de las operaciones», en *QF* núm. 19/1996, pgs. 5 y ss., donde se analiza la situación anterior a la Ley de Medidas Fiscales para 1997. En el mismo sentido, S. RAMÍREZ GÓMEZ: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pg. 187 y ss.

(95) STJCE de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, Rec. 857, apartado 20.

(96) SSTJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. 225; y 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. 2508. En cuanto al acceso a tales datos (y los suministrados a la Administración tributaria por los propios contribuyentes)

Puede mencionarse también que, con motivo del enjuiciamiento de procedimientos administrativos de infracción a las normas sobre libre competencia, el TJCE ha afirmado que tanto las instituciones comunitarias como los jueces y autoridades nacionales deben cooperar para evitar que puedan desvelarse documentos amparados por el secreto profesional⁹⁷.

d) Deberes de facturación

El Tribunal ha declarado que «la letra a) del apartado 1 del art. 18 y las letras a) y b) del apartado 3 del art. 22 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, permiten a los Estados miembros condicionar el ejercicio del derecho a la deducción a que se tenga una factura que contenga obligatoriamente determinadas menciones necesarias para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y un control por la Administración fiscal. Tales menciones no deberán, por su número o tecnicismo, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción»⁹⁸. El Tribunal insiste en que la conveniencia de evitar el fraude no puede sobrepasar el límite de lo que es necesario para controlar la percepción del impuesto con el riesgo de producir una doble imposición⁹⁹.

En cambio, el Tribunal acepta que los Estados miembros exijan «el original de la factura» como único medio de prueba para ejercitar el derecho a la deducción, sin perjuicio de que también *puedan admitir* «otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente» en el caso de que el sujeto pasivo ya no posea la factura¹⁰⁰.

La mera constancia del impuesto en la factura no basta para fundamentar el derecho a la deducción, pues es preciso que el impuesto se haya devengado realmente¹⁰¹.

e) Derecho a obtener información en el cumplimiento de obligaciones tributarias

Aunque en el ámbito comunitario europeo la respuesta vinculante para las consultas de los contribuyentes y otros operadores económicos sólo se impone y se regula en materia aduanera, los criterios de los reglamentos comunitarios a propósito de las «informaciones arancelarias» pueden servir de orientación para el diseño del régimen de consultas tributarias en los Estados miembros.

Es cierto que las condiciones en que los operadores económicos pueden obtener información de las autoridades aduaneras de la Comunidad varían en forma apreciable en los distintos Estados miembros, y también lo es que el alcance jurídico de tal información cambia considerablemente según la autoridad y el Estado que la proporcione. De ahí que sea justificable la necesidad de un Reglamento comunitario que garantice un cierto grado de seguridad jurídica a los operadores económicos afectados por el Arancel Aduanero Común, pues en definitiva se trata de un impuesto comunitario¹⁰².

2. Infracciones y sanciones

a) Proporcionalidad en las sanciones

Ya hemos visto que las sanciones derivadas de operaciones intracomunitarias no pueden ser desproporcionadas en relación con aquéllas que se aplican en un contexto exclusivamente nacional, aunque aquéllas

cfr. M. LUCAS DURÁN, *El acceso a los datos en poder de la Administración tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 1997, pgs. 167 y ss., con especial referencia al Convenio Europeo de 1981 de protección de las personas con respecto al tratamiento automatizado de datos de carácter personal.

(97) Por ejemplo, STPICE, de 18 de septiembre de 1996, asunto T-353/94, *Postbank NV contra Comisión*, Rep. II-921 y ss.

(98) STJCE de 14 de julio de 1988, *Jeunehomme*, C-123/87 y 330/87, Rec. 4517.

(99) STJCE de 9 de junio de 1992, *Comisión v. España*, C-96/91, Rec. 3805.

(100) STJCE de 5 de diciembre de 1996, *Reisdorf*, C-85/95, Rec. 6257. Cfr. P.M. HERRERA MOLINA, «La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA», en *Impuestos*, núm. 5, 1997, pg. 84. A juicio de I. MERINO JARA, la exigencia de «factura completa» para practicar la deducción en el IVA lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de capacidad económica (cfr. *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1999, pgs. 150-156); en contra, respecto de la imposición indirecta, cfr. C. PALAO TABOADA, «La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad», en *GF*, núm. 32, 1986, pg. 154. Curiosamente el TEAC admite el valor de facturas incompletas a efectos de la deducción en el IVA en el ámbito de la estimación indirecta [Res. TEAC de 24 de abril de 1996 (JT, 1996, 581) y Res. TEAC de 10 de febrero de 1994 (JT, 1994, 427)]. El Tribunal Financiero Federal alemán ha señalado la posibilidad de practicar la deducción en el IVA aun cuando la operación se haya descrito de modo jurídicamente inexacto en la factura, siempre que aquella resulte identificada de modo inequívoco y pueda comprobarse así que se trata de una prestación realizada para la empresa. El caso se ha planteado en supuestos ilegales de cesión de mano de obra, que aparecían con otra denominación en las correspondientes facturas (cfr. K. TIPKE - J. LANG, *Steuerrecht*, cit. en nota 80, § 13, mrg. 129).

(101) STJCE de 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding*, C-342/87, Rec. 4227. Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La repercusión impropia en factura de cuotas de IVA no ingresadas», *Impuestos*, vol. I de 1990, pgs. 1066 y ss.; P. HERRERO DE LA ESCOSURA, *El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Marcial Pons-Servicio de publicaciones de la Universidad de Oviedo, Madrid, 1996, pg. 263.

(102) Sobre el tema, vid. M. VILLAR EZCURRA, «Las informaciones arancelarias vinculantes: a propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de enero de 1998», en *CT*, núm. 84, 1997, pgs. 95-103.

puedan ser más severas atendiendo a la mayor dificultad que entraña su descubrimiento¹⁰³.

b) Sanciones por incumplimiento de los deberes y obligaciones de colaboración

Separándose de anteriores pronunciamientos, la Sentencia de 25 de febrero de 1993, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en un caso relativo a las autoridades aduaneras, considera que del art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos se deduce el derecho a permanecer en silencio y no declarar contra sí mismo, *sin que pueda compelerse al acusado a entregar documentos cuya existencia no es segura mediante un sistema de multas coercitivas*¹⁰⁴. Esta sentencia resulta especialmente relevante al admitir que el derecho a guardar silencio no sólo afecta a los acusados, sino a los sospechosos, y que se extiende al enjuiciamiento de infracciones administrativas (*v.gr.* aduaneras) cuyo contenido y punibilidad sean particularmente relevantes, aun en el caso que formalmente no tengan carácter *delictivo*. En una resolución posterior, el TEDH ha confirmado que las garantías del art. 6 del Convenio se aplican también a las infracciones tributarias¹⁰⁵.

Estos pronunciamientos resultan de gran relevancia para el Derecho comunitario, dado que la Unión Europea ha de respetar «los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos* (...)» y tal y como resultan *de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros* como principios generales del Derecho comunitario (art. 6.2. TUE, antiguo art. F.2). Por otra parte, el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra estrechamente vinculado a la presunción de inocencia¹⁰⁶, reconocida por el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹⁰⁷.

El profesor FALCÓN Y TELLA señaló que tal pronunciamiento podía suponer la incompatibilidad con el art. 6 del Convenio —y, por tanto, del art. 24 CE— de las sanciones por incumplir deberes de colaboración en el seno del procedimiento inspector, salvo que éste se separase «totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones, asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero a efectos de liquidación no pudieran ser usados en el segundo, lo que entre otras cosas exigiría atribuir la competencia a órganos distintos»¹⁰⁸.

Otra posibilidad radicaría en conceder al obligado tributario la posibilidad de alegar en cualquier momento el derecho a no declarar contra sí mismo, con lo que cesaría su deber de atender los requerimientos de la Administración¹⁰⁹. Esta técnica no es trasladable a la obligación de presentar declaraciones establecida directamente por normas legales o reglamentarias. En tales casos debería excluirse la posibilidad de utilizar las declaraciones para sancionar infracciones y delitos cometidos por el obligado, siempre que dichas declaraciones no constituyan el instrumento utilizado para cometer el ilícito. Volveremos sobre esta materia en relación con el derecho a no autoinculparse.

3. Tutela judicial efectiva

a) Planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Pese a la opinión de una relevante doctrina¹¹⁰, nuestro Tribunal Constitucional no considera que el principio de tutela judicial efectiva resulte vulnerado por la negativa del juez a plantear cuestión prejudicial ante el TJCE, aun cuando tal planteamiento sea obligatorio con arreglo al Derecho comunitario¹¹¹. En realidad, la postura del TC es un tanto ambigua: para que el planteamiento de la cuestión prejudicial sea obligatorio «es preciso que el órgano judicial albergue una

- (103) SSTJCE de 25 de febrero de 1988, *Drexel*, C-299/86, Rec. 1213; *Metalsa*, de 1 de julio de 1993, asunto C-312/91, Rec. 3751; *Comisión v. Francia*, de 2 de agosto de 1993, C-276/91, Rec. 4413; *Siesse*, de 26 de octubre de 1995, C-36/94, Rec. 3573.
- (104) Asunto *Funke*, PECHR, Serie A, vol. 256, pgs. 2 y ss. cfr. S. N. FROMMEL, «The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?», en *DPT*, 6/1993, I, pg. 2152.
- (105) STEDH de 24 de febrero de 1994, *Bendenoun v. France*, PECHR, Serie A, vol. 284, pgs. 2 y ss.
- (106) STEDH de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*, 23 EHRR, 313.
- (107) STJCE de 18 de octubre de 1989, *Ortem v. Commission of the European Communities*, C-374/87, Rec. 3283.
- (108) R. FALCÓN Y TELLA, «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», en *QF*, 2ª quincena diciembre 1995, pgs. 9-10. El autor matiza esta opinión en un trabajo posterior, «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia *Saunders*, de 17 de diciembre de 1996», *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, Livro 2, A criminalização das infrações fiscais. Comunicações Técnicas*, AFP-ILADT, Lisboa, 1998, pg. 487. Cfr. un planteamiento contrario (si bien anterior a la citada sentencia) en J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pgs. 131 ss.
- (109) En este sentido se pronuncia C. PALAO TABOADA, «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en *RCT*, núm. 38, 1997, pg. 31.
- (110) Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La armonización fiscal en la jurisprudencia», en la obra coordinada por G.C. RODRÍGUEZ IGLESIAS - D.J. LINÁN NOGUERAS, *Derecho Comunitario y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993, pg. 1000; R. ALONSO GARCÍA y J.M. BAÑO LEÓN, «El recurso de amparo frente a la negativa a plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea», *REDC*, 1990, pgs. 209-222.
- (111) SSTC 28/1991, 111/1993, 180/1993, y ATC 296/1993.
- (112) STC 111/1993.

duda razonable acerca de la interpretación que ha de darse al Derecho comunitario y que la solución de dicha duda sea necesaria para poder emitir su fallo. De manera que no procederá que se suscite la cuestión prejudicial cuando el juez no tenga duda sobre cuál sea la interpretación que ha de darse a la disposición comunitaria o cuando la respuesta que el TJCE pueda dar a dicha cuestión no sea determinante de la solución que haya de darse al litigio». Pues bien, el TC se niega a controlar tales requisitos por entender que el art. 177 TCE (art. 234 n.n.) pertenece al ámbito comunitario y no constituye, por sí mismo, canon de constitucionalidad. El TC concluye que «la decisión sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial corresponde de forma exclusiva e *irrecusable* al órgano judicial, y no impide la defensa del derecho fundamental de las partes ante el TC, ya que éstas disponen a tal fin del recurso de amparo»¹¹² (!).

Para esclarecer esta aparente contradicción resulta muy ilustrativa la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán: el *BVerfG* únicamente admite el recurso de amparo cuando la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el TJCE resulte *arbitraria*. Según el *BVerfG* esto sólo sucede cuando el tribunal de instancia considera que existe una duda relevante para el caso sobre la interpretación del Derecho comunitario, pero no plantea la cuestión; cuando el tribunal se separa *conscientemente* de la jurisprudencia comunitaria decisiva para el caso; y cuando basa la resolución en sus propias interpretaciones sobre el Derecho comunitario pese a que el TJCE aún no se ha pronunciado al respecto. En definitiva, el tribunal de instancia es libre para valorar si existen dudas sobre la interpretación del Derecho comunitario aplicable al caso, pero si el propio tribunal manifiesta tales dudas y resuelve sin acudir a la cuestión prejudicial, lesiona con ello el derecho a la tutela judicial efectiva. Tal construcción resulta perfectamente compatible con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional; es más, algún autor ha llegado a conclusiones semejantes analizando las ambiguas SSTC 111/1993 y 180/1993¹¹⁵.

Esta situación se ha presentado en algunos casos en que el TS se ha declarado conocedor de la Sexta

Directiva de IVA y de su normativa en materia de exenciones, negándose a plantear cuestión prejudicial pero inaplicando el Derecho comunitario al caso concreto. Por ejemplo, las SSTS de 5 de junio y 8 de octubre de 1992 (RJ 1992, 5371 y 8462) entendieron que no existía incompatibilidad alguna con la Sexta Directiva, afirmando incluso la incompetencia del TS para controlar la adecuación de las normas internas a la Directiva, sobre la base del art. 1 LJCA. Tales pronunciamientos suponen, a nuestro juicio, una infracción grave de los principios comunitarios y en particular del art. 234 TCE (antiguo art. 177) sobre las cuestiones prejudiciales, pues obliga a los tribunales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial en Derecho interno, cuando se planteen cuestiones de interpretación o de validez de las normas comunitarias. La STS de 29 de octubre de 1998 considera «obiter dicta» que la legislación española contraviene el mandato de la Sexta Directiva al limitar la exención del arrendamiento de bienes inmuebles al arrendamiento de vivienda. No obstante, considera «indebidamente admitido» el recurso de casación, por defecto de cuantía, y no plantea cuestión prejudicial¹¹⁴.

b) Suspensión de actos administrativos

El TJCE ha señalado que «el Derecho comunitario debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional, que está conociendo de un litigio relativo al Derecho comunitario, debe excluir la aplicación de una norma de Derecho nacional que considere constituye el único obstáculo que le impide conceder medidas provisionales»¹¹⁵. Como han observado algunos autores, ese argumento cobra especial peso cuando el TJCE ya se ha pronunciado en el sentido postulado por el sujeto que insta la concesión de la suspensión en un supuesto análogo al enjuiciado¹¹⁶.

Compartimos este criterio, que resultaría avalado por la doctrina del «*fumus boni iuris*» al menos en vía contenciosa. Entendemos que la doctrina «*fumus boni iuris*», del «acto claro», así como los principios de proporcionalidad y tutela judicial efectiva, pueden actuar a favor del contribuyente, incluso amparando la suspensión sin garantía¹¹⁷.

- (113) En este sentido, cfr. A. FIGUEROLO BURRIEZA, «Cuestión prejudicial (art. 177 del TCEE) y recurso de amparo», *Rev. Facultad de Derecho UCM*, 18, 1994, pg. 312. También parecen apuntar en esta dirección M.A. CAAMAÑO ANIDO - J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia Tributaria...*, cit. en nota 20, pgs. 37-38.
- (114) El Tribunal Supremo analiza el espíritu del art. 13.B.h) de la Sexta Directiva, y las interpretaciones del TJCE al respecto, en particular la STJCE de 13 de julio de 1989, dictada en el asunto C-173/88 *Morten Henriksen* Rec. 2763. Según el criterio de esta última, «el concepto *arrendamiento de inmuebles* cuya exención prevé (...) la Sexta Directiva, comprende necesariamente, aparte del arrendamiento de bienes que constituyen el objeto principal del mismo, el de todos los bienes accesorios de éstos» (apartado 14).
- (115) STJCE de 10 de junio de 1990, *Factortame*, C-213/84, Rec. 2433.
- (116) Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO - J.M. CALDERÓN CARRERO, *Jurisprudencia Tributaria...*, cit. en nota 20, pg. 39. Según señalan dichos autores, en este sentido se ha pronunciado nuestro Tribunal Supremo en el Auto de 27 enero de 1990, aplicando la doctrina comunitaria del asunto *Factortame* (*ibidem*).
- (117) Sobre proporcionalidad y tutela judicial, vid. STSJ Cataluña de 16 de abril de 1998 y SAN de 6 de marzo de 1998. La nueva Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, parece avalar tal conclusión [*vid.* R. FALCÓN Y TELLA, «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Algunas novedades en materia de procedimiento y recursos (II)», en *QF*, núm. 4, febrero de 1999, pg. 7].

c) Plazos y otros requisitos procedimentales para instar la devolución de ingresos tributarios indebidos derivados de una violación del ordenamiento comunitario

En el contencioso de recuperación de lo indebido, el Tribunal comunitario ha conocido tres tipos de situaciones:

1ª.- Las acciones de reembolso de las sumas percibidas por autoridades nacionales en virtud de una medida nacional contraria al Derecho comunitario.

2ª.- Las acciones para recuperar cantidades percibidas por autoridades nacionales por cuenta de la Comunidad en aplicación de una disposición comunitaria previamente declarada inválida¹¹⁸.

3ª.- Demandas de reembolso de ayudas ilegales¹¹⁹.

De los tres supuestos el más frecuente y el de mayor interés es el primero. Pese a que en virtud del principio de autonomía institucional y procedimental, las acciones de reembolso se rigen por el ordenamiento interno de cada Estado, se han de respetar algunos principios esenciales que el Tribunal comunitario ha tenido ocasión de ir precisando, para evitar que la protección de un derecho conferido por el ordenamiento comunitario sea variable de un Estado miembro a otro como consecuencia de la disparidad de reglamentaciones nacionales sobre la materia.

Diversas sentencias comunitarias señalan que «el legislador nacional no puede adoptar, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que determinada normativa es incompatible con el Tratado, ninguna norma de procedimiento que reduzca específicamente las posibilidades de formular reclamaciones contra los impuestos indebidamente percibidos en virtud de dicha normativa» (*principio de equivalencia*)¹²⁰. Es más, el Tribunal no admite que la devolución sólo se produzca en favor de quienes

hayan recurrido antes de dictarse la sentencia comunitaria, pues de lo contrario se «priva pura y simplemente a quienes no cumplan ese requisito del derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, haciendo imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el artículo 7 del Tratado CEE (art. 12 n.n.)»¹²¹. Sin embargo, si posibilita oponer un plazo nacional de prescripción o caducidad que empiece a correr a partir del pago de los tributos de referencia, aunque en esa fecha el Derecho nacional todavía no hubiera sido adaptado correctamente a la Directiva¹²².

El Tribunal parece admitir plazos de caducidad relativamente cortos (30 días en los casos *Reue* y *Comet*) sin analizar en concreto el posible conflicto con el principio de efectividad¹²³. Con relación a nuestro ordenamiento, el profesor PALAO TABOADA considera insuficiente el plazo de caducidad de quince días para que pueda entenderse respetado el principio de efectividad¹²⁴. A juicio de MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, «lo realmente importante es que dentro del plazo se permita la alegación de la vulneración del Derecho comunitario y que ese plazo no sea discriminatorio», si bien no escapa a dichos autores que «el establecimiento de plazos cortos de caducidad para la interposición de los recursos puede suponer un límite indirecto a la efectividad del derecho a la devolución (...) e incluso puede significar la imposibilidad de su ejercicio, pero ello tanto para reclamaciones de ingresos indebidos por vulneración del ordenamiento comunitario como del nacional»¹²⁵. En definitiva, esto supone reconocer que nuestras normas procedimentales merman desproporcionadamente la posibilidad de ejercicio del derecho material a la devolución de ingresos indebidos. Se trata de un conflicto entre justicia y seguridad jurídica que ha de resolverse con arreglo a las exigencias del principio de proporcionalidad. Esto exige *al menos* que se establezca una válvula de seguridad para evitar los supuestos flagrantes de injusticia. Tal meca-

(118) Vid. M. VILLAR EZCURRA: «Comentario a la sentencia del TJCE declarando la invalidez de la Decisión del Consejo "octroi de mer"», *CT* núm. 74, 1995, pgs. 113 y ss.

(119) Procede en estos casos la anulación del acto por el que se concedió la ayuda declarada ilegal y la recuperación de lo indebido. Vid. a propósito de la STS de 7 de febrero de 1998, A.M. CIBERO TRUYO y A.J. SÁNCHEZ PINO, «Los incentivos fiscales del País Vasco frente a la libre competencia», *Noticias de la UE* núm.169, febrero, 1999, pg. 97 y ss.

(120) STJCE de 24 de marzo de 1988, *Comisión contra Italia*, C-104/86, Rec. 1799; y STJCE de 29 de junio de 1988, *Deville*, C-240/87, Rec. 3513; Sentencias de 16 de diciembre de 1976, *Comet* y *Reue*, C-45/76, Rec. 2043; 9 de noviembre de 1983, *S. Giorgio*, C-45/76, Rec. 2043.

(121) STJCE de 2 de febrero de 1988, *Bruno Barra*, C-309/85, Rec. 355.

(122) SSTJCE de 15 de septiembre de 1998, as. C-231/96, 260/96, 279, 280 y 281/96. Sobre los efectos de la jurisprudencia comunitaria en nuestro ordenamiento, vid. M.A. CAAMAÑO ANIDO «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos», *Civitas, REDF* núm. 92, 1996, pgs. 759 y ss.. Para un estudio más completo de la cuestión, vid. A.J. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO: «Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho comunitario», *Noticias de la UE*, núm. 167, diciembre 1998, pgs. 41 y ss.

(123) Esta postura ha merecido las críticas de la doctrina, cfr. A.J. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución...», cit. en nota 122, pg. 54.

(124) Cfr. C. PALAO TABOADA, «Comentario a la Sentencia *Sotrex* del TJCE», en *RCT*, 183, 1998, pg. 154.

(125) A.J. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución...», cit. en nota 122, pg. 58. Las palabras en cursiva corresponden a una cita que dichos autores realizan del Dictamen del Consejo de Estado núm. 54.200/CH/MN.

nismo podría encontrarse en el *derecho* a instar la anulabilidad de actos firmes en los supuestos de infracción manifiesta de ley. En efecto, el Tribunal Supremo mantiene la tesis de que el procedimiento de revisión por infracción manifiesta de ley se puede iniciar a instancia de parte (STS 18.9.1998, RJ 1998, 7882), y algunos autores sostienen que «la revisión de oficio se está transformando en un auténtico recurso contra actos firmes»¹²⁶. Ésta podría ser una solución para salvar en los casos más graves la merma de tutela jurídica que suponen los fugaces plazos de caducidad¹²⁷. Debe mencionarse también la vía que —según una prestigiosa doctrina¹²⁸— puede ofrecer el art. 110 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para revisar actos firmes, sin necesidad de solicitar previamente su nulidad o anulación a través de los procedimientos especiales de los arts. 153 y 154 LGT («en materia tributaria y de personal al servicio de la Administración pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia...»).

Al margen de esta problemática, el Tribunal ha señalado, como consecuencia del principio de autonomía procedimental, que «incumbe a los Estados miembros garantizar el reembolso de los tributos exaccionados contraviniendo el artículo 95 TCEE conforme a las disposiciones de su Derecho interno, de tal forma que no resulten menos favorables respecto de aquéllas que conciernan a asuntos similares de naturaleza interna y que, en todo caso, no deben de ninguna forma obstaculizar o hacer prácticamente imposible los derechos

otorgados por el Derecho comunitario»¹²⁹ (*principio de efectividad*).

Además, «el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede establecer disposiciones que condicionen el reembolso de los tributos nacionales recaudados en infracción del Derecho comunitario, a la *prueba* de que los citados tributos no han sido repercutidos sobre los compradores de los productos que los han soportado, haciendo que la carga de esta prueba negativa recaiga únicamente sobre las personas físicas o jurídicas que soliciten el reembolso»¹³⁰.

Por último —aunque esta cuestión desborda el ámbito del estatuto del contribuyente— debemos referirnos a la eficacia temporal de las sentencias comunitarias sobre la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la infracción del ordenamiento europeo por las normas nacionales. La regla general, al tener las sentencias comunitarias carácter declarativo, son los efectos «ex tunc», estableciéndose una única excepción en aras de la seguridad jurídica cuando exista «un *riesgo de repercusiones económicas graves* debidas al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y [sea] patente que las autoridades nacionales *habían sido incitadas a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante* en cuanto al balance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que [hayan] contribuido eventualmente los comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión»¹³¹.

(126) EQUIPO DE DIRECCIÓN, *JT*, 1999, § 65.

(127) En este sentido se pronuncian A.J. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución...», cit. en nota 122, pg. 58, señalando que la jurisprudencia admite en algunos casos la infracción del ordenamiento comunitario como causa de anulabilidad o incluso nulidad. Puede anotarse que tales autores señalan esta posibilidad como argumento para fundamentar «la validez, conforme al Derecho comunitario, del plazo de quince días». Esto supone, en definitiva, admitir la argumentación del profesor PALAO TABOADA —que nosotros también asumimos— y reconocer que el plazo de quince días no garantiza por sí mismo el principio comunitario de efectividad.

(128) *Vid.* en este sentido, R. FALCÓN Y TELLÁ, «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Algunas novedades en materia de procedimiento y recursos (I)», en *QF*, núm. 3, febrero de 1999, pgs. 7 y 8. No obstante, a juicio de A. MARTÍNEZ LAFUENTE, «a lo que faculta el precepto es a abreviar una impugnación ya iniciada, o sea que ínterin se sustancia la impugnación en vía administrativa, aparezca la sentencia firme que es el referente de la petición directa de ejecución; en este supuesto, y acreditada la falta de firmeza de la liquidación y la identidad de doctrina, podrá ser operativo el precepto: obviamente los problemas se soslayan si antes de transcurrir el plazo de impugnación de un acto administrativo de liquidación, se inicia la vía que contempla el art. 110, apdo. 2, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, pues entonces las cuestiones relacionadas con la eventual firmeza del acto quedan resueltas» (A. MARTÍNEZ LAFUENTE, «NOTAS SOBRE LA LEY 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación con la Hacienda Pública», en *Impuestos*, núm. 20, 1998, p. 31).

(129) STJCE de 27 de febrero de 1980, *H. Just.*, 68/79, Rec. 501; STJCE de 11 de agosto de 1995, *Rodens BV & RSK Internationale / Inspecteur der Invoerrechten*, 367/93, Rec. 222 y ss. Cfr. F. CASANA MERINO, *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pg. 40.

(130) STJCE de 25 de febrero de 1988, *Jules Bianco*, C-331/85, 376/85 y 278/85, Rec. 1099. En esta y otras sentencias posteriores el Tribunal de Justicia ha matizado su postura anterior con un verdadero giro jurisprudencial que altera la estricta carga de la prueba impuesta en los ordenamientos internos, que antes se toleraba (por ej. STJCE de 26 de junio de 1979, asunto *Mc. Carren* C-177/78, Rec. 2192), evita la prueba negativa de que el gravamen no se ha repercutido a las personas que soliciten el reembolso de tributos nacionales repercutibles sobre los compradores de productos, si se han percibido en violación al Derecho comunitario.

Según el Tribunal, las *repercusiones económicas graves* pueden referirse tanto a las relaciones entre particulares (repercusión del tributo) como al sistema de financiación de las entidades públicas¹³². El Tribunal ha afirmado en varias ocasiones que «las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, *por sí mismas*, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia (...) Por lo demás, si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose *única-mente* en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria»¹³³.

El matiz es trascendente: las consecuencias económicas para la Hacienda Pública sólo justifican la restricción del derecho a percibir los ingresos indebidos cuando *además* se hubiese producido una situación de fundada confianza en la validez de la normativa, habida cuenta de la actuación de las instituciones comunitarias. Este tipo de consideraciones debería tenerse también en cuenta por los tribunales constitucionales nacionales a la hora de realizar la necesaria ponderación de bienes jurídicos sobre los efectos de sus sentencias, pues de otro modo se produce la paradójica situación de que las lesiones más graves reciben un trato más favorable, lo que induce a quebrantar de nuevo el ordenamiento constitucional.

De todos modos, hay un factor que explica la mayor laxitud de los tribunales constitucionales europeos frente al Tribunal de Justicia: aquéllos deben garantizar los valores superiores del ordenamiento in-

terno, que se verían directamente afectados por un colapso del sistema de financiación; en cambio, el Tribunal europeo se sitúa en un plano superior que le permite actuar con un mayor distanciamiento frente a las consecuencias económicas de sus resoluciones. Así se explica también el contraste entre la doctrina del Tribunal sobre los efectos de sus sentencias para los Estados miembros y el carácter sumamente restrictivo de su jurisprudencia en materia de responsabilidad comunitaria¹³⁴.

Aun en los casos en que el Tribunal limita los efectos de sus sentencias, reconoce el derecho a la devolución de ingresos indebidos de quienes hubieran interpuesto un recurso judicial o una reclamación equivalente antes de la fecha en que se haya dictado la sentencia comunitaria¹³⁵. No se admite, en cambio, la ultraactividad transitoria de las normas declaradas contrarias al ordenamiento europeo, lo que contrasta con la práctica más reciente del Tribunal Constitucional alemán¹³⁶.

d) Derecho a no declarar contra sí mismo

Dada la remisión que efectúa el art. 6.2 TUE (antiguo art. F.2.) al *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos* –aunque con unos efectos limitados¹³⁷– nos referiremos a la Sentencia *Saunders* del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que declarara la imposibilidad de utilizar a efectos penales las pruebas obtenidas bajo amenaza de sanción en el seno de un procedimiento inspector¹³⁸. Esta doctrina resulta también aplicable al ámbito de las sanciones tributarias¹³⁹.

El Tribunal considera que «no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judi-

- (131) STJCE de 11 de agosto de 1995, *Rodens BV & RSK Internationale / Inspecteur der Invoerrechten*, C-367/93, Rec. 222, apartados 43 y 48 (el subrayado es nuestro). En parecidos términos, cfr. SSTJCE de 16 de julio de 1992, *Legros*, C-163/90, Rec. 4625; 27 de marzo de 1980, *Denkavit* italiana, C-61/79, Rec. 1205, FJ 16; 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit*, C-200/90, Rec. 2217.
- (132) En este sentido se pronuncia expresamente la STJCE de 16 de julio de 1992, *Legros*, C-163/90, Rec. 4625, FJ 35.
- (133) STJCE de 11 de agosto de 1995, *Rodens BV & RSK Internationale / Inspecteur der Invoerrechten*, 367/93, Rec. 222, subrayado nuestro. En el mismo sentido se pronuncia la STJCE de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit*, C-200/90, Rec. 2217. L.A. MALVÁREZ PASCUAL considera que «el Tribunal de Justicia ha sufrido una evolución contraria a la de los tribunales constitucionales europeos», en el sentido de restringir cada vez más las sentencias con meros efectos *ex nunc*. [Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias, (Premio AEAFF 1997), AEAFF, Madrid, 1998, pg. 49]. Paradójicamente, el art. 174 TCE establece la posibilidad de limitar los efectos retroactivos de las sentencias cuando se enjuicie un reglamento, y el Tribunal ha aplicado este precepto a otro tipo de actos como el presupuesto y las directivas de armonización fiscal (L.A. MALVÁREZ PASCUAL, *Los efectos...*, cit. en esta nota, pg. 48).
- (134) Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, *Introducción...*, cit. en nota 20, pgs. 252-253.
- (135) STJCE de 16 de julio de 1992, *Legros*, C-163/90, Rec. 4625, FJ 35.
- (136) Cfr. P.M. HERRERA MOLINA, «Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)», en *QF*, núm. 13, 1996, pgs. 43 y ss.
- (137) Dado que el art. F está situado en el Título I, expresamente excluido del control del TJCE por el artículo L del TUE, por lo que «en palabras de D.J. LINÁN NOGUERAS» «la proclamación no genera ninguna competencia directa del TJCE en la garantía de los derechos humanos» («Derechos fundamentales y de ciudadanía en la Constitución Europea», en la obra dirigida por M. OREJA AGUIRRE, *La Constitución Europea*, Ed. Íñigo Méndez de Vigo y Montojo, Madrid, 1994, pg. 77, nota 8).
- (138) STEDH de 17 de diciembre de 1997, 23 *FHRR*, 313. Cfr. A. LÓPEZ DÍAZ, «El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», en *XIX Jornadas...*, cit., pg. 142 y ss. Con rela-

cial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Los votos particulares de los jueces Martens y Valticos discrepan de esta opinión, basándose respectivamente en la especial complejidad de los delitos económicos y en la necesidad de realizar una ponderación de bienes jurídicos para evitar la impunidad del culpable.

A nuestro juicio, la dicotomía que establece Martens entre dos categorías de delitos –ordinarios y económicos– resulta demasiado esquemática. En su opinión, los delitos económicos tienen un carácter oculto, de modo que el derecho a no declarar contra sí mismo impediría su descubrimiento. Aunque se admitiera este planteamiento, la distinción relevante no radicaría en la naturaleza del delito, sino en la existencia de una sospecha sobre su comisión. Al menos desde que ésta exista no cabe justificación alguna para negar eficacia al derecho a no declarar contra sí mismo, *de modo que carecerían de valor las declaraciones obtenidas coactivamente del sospechoso sin haberle advertido de su derecho a no autoinculparse*. El Derecho alemán utiliza una técnica paralela excluyendo la posibilidad de imponer multas coercitivas una vez que existe la sospecha de que se ha cometido una infracción o delito. Este modo de proceder exige la separación entre el procedimiento de comprobación tributaria y el de imposición de sanciones, en la línea apuntada por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Sin embargo, el sistema alemán resulta extremadamente complejo y –a juicio de algún autor– no basta para cumplir las exigencias del derecho a no declarar contra sí mismo¹⁴⁰. Por eso consideramos preferible la solución formulada por A. AGUALLO AVILÉS en el sentido de considerar privadas de validez –a efectos sancionadores y penales– las pruebas autoinculpativas aportadas por el interesado¹⁴¹. Las consecuencias concretas de este planteamiento requerirían un análisis detallado que no puede abordarse en estas líneas; cabe mencionar la autorizada opinión de R. FALCÓN Y TELLA, quien concluye que «el deber de colaborar con la inspección contamina prácticamente la totalidad de las actuaciones inspectoras en orden a su utilización directa o indirecta a efectos penales, dada la dificultad de separar en el expediente lo que proviene de la colabo-

ración del interesado o de un modo u otro trae causa de dicha colaboración, de lo que en todo caso hubiera obtenido la inspección si hubiera advertido del derecho a no declarar; por lo que, aunque en el expediente de la inspección pudieran existir *pruebas diferentes* a las obtenidas en virtud del deber de colaboración del contribuyente, difícilmente se trataría de *pruebas independientes*»¹⁴².

IV. Conclusiones

La armonización de las obligaciones y deberes formales, así como de los procedimientos en materia tributaria, podría suponer un valioso instrumento al servicio de las libertades de circulación en el ámbito comunitario. Hasta la fecha tal armonización se ha realizado de manera limitada y fragmentaria. Por ello podría plantearse la conveniencia de elaborar un «estatuto europeo del contribuyente». Pensamos, no obstante, que el mejor estatuto del contribuyente es el estatuto del ciudadano, por lo que sería más conveniente la elaboración de unos principios europeos del procedimiento administrativo relativos a las garantías y derechos del ciudadano.

En realidad existen ya al menos cuatro principios que configuran dicho estatuto europeo del ciudadano: proporcionalidad, no discriminación, claridad y transparencia en la determinación de derechos y deberes, y confianza legítima.

El principio de proporcionalidad, plasmado en el art. 5 «in fine» TCE (antiguo art. 3 B), tiene una triple dimensión: la intervención administrativa sobre la esfera jurídica de los particulares ha de ser idónea para alcanzar su fin, debe actuar del modo más moderado posible, y debe responder a una ponderación de bienes jurídicos entre los objetivos que se persigan y el sacrificio que la medida implique para los derechos de los ciudadanos.

El principio de no discriminación –reflejado en diversos preceptos del TCE– excluye la discriminación directa e indirecta entre personas –o productos– de diversos Estados miembros (incluida la discriminación provocada por deberes formales), así como la discriminación de los propios nacionales –discriminación inver-

ción a otra jurisprudencia anterior que ya apuntaba en esta dirección, cfr. M.T. SOLER ROCH, «Deberes tributarios y derechos humanos», en *RTT*, núm. 30, 1995, p. 113; J.M. LAGO MONTERO, «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», en *XIX Jornadas*, cit., pg. 339.

(139) STEDH de 24 de febrero de 1994, *Bendenoun*, PECHR, Serie A, vol. 284, pg. 2.

(140) Cfr. G. KOHLMANN, «Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden», en el libro homenaje a K. Tipke coordinado por J. LANG, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Otto Schmidt Verlag, Colonia, 1995, pgs. 505-506. El autor propone una interpretación correctiva de la ley alemana para adecuarla a las exigencias constitucionales, excluyendo la posibilidad de utilizar a efectos penales cualquier declaración obtenida coactivamente –aunque se trate de una coacción meramente fáctica o indirecta– en los procedimientos tributarios.

(141) A. AGUALLO AVILÉS, *Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente*, Marcial Pons, Madrid, 1999 (en prensa).

(142) R. FALCÓN Y TELLA, *La imposibilidad...*, cit. en nota 108, pg. 492.

sa— cuando ésta implique una lesión de las libertades de circulación. En otras palabras, la discriminación inversa sólo se admite cuando el trato desfavorable se produzca en un contexto meramente nacional no «comunitarizado».

El principio de claridad y transparencia en la determinación de los derechos y deberes exige que en los ámbitos abarcados por el Derecho comunitario, las normas de Derecho de los Estados miembros sean formuladas de manera inequívoca para permitir que las personas interesadas conozcan sus derechos y obligaciones en forma clara y precisa, y que los órganos jurisdiccionales nacionales aseguren su respeto.

Conforme al principio de confianza legítima, la autoridad pública infunde a los particulares confianza en la estabilidad de sus decisiones y no puede, súbitamente, adoptar una medida que contrarie tal confianza, excepto cuando un interés público superior así lo exija.

La jurisprudencia comunitaria ha proyectado estos principios —especialmente el de proporcionalidad— sobre diversas facetas del estatuto del contribuyente: las obligaciones de declarar y suministrar información sobre la propia situación tributaria o la de terceros, los deberes de facturación, la suspensión de actos administrativos y la devolución de ingresos indebidos.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por su parte, ha declarado aplicable al ámbito de las infracciones y sanciones administrativas —incluidas las tributarias— el derecho a no declarar contra sí mismo, lo que impide utilizar los datos obtenidos bajo coacción para sancionar a quien los ha suministrado.

V. Bibliografía

- AGUALLO AVILÉS, A.: *Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente*, Marcial Pons, Madrid, 1999 (en prensa).
- ALONSO GARCÍA, R. y BAÑO LEÓN, J.M.: «El recurso de amparo frente a la negativa a plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea», *REDC*, 1990.
- BARNÉS, J.: «Hacia el Derecho público europeo», en la obra colectiva *El procedimiento administrativo en el Derecho comparado*, Consejería de la Presidencia de la Junta de Andalucía-Civitas, Madrid, 1993.
- BARNÉS, J.: «Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario», *RAP*, 135, 1994.
- BENATTI, F.: «Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)», *Bollettino Tributario*, 12, 1986, p. 949.
- BOULOIS, J.: *Droit Institutionnel des Communautés Européennes*, Montchrestien, París, 1981-82.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. - CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 1992-1995*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997.
- CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.
- CASTILLO BLANCO, F.A.: *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- CAYÓN GALIARDO, A.: *La interdicción de la arbitrariedad en la gestión tributaria*, en *REDF*, núm. 36, 1982.
- CAYÓN GALIARDO, A. - FALCÓN Y TELLA, R. - DE LA HUCHA CELADOR F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990.
- DOCAVO ALBERTI, L.: *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, La Ley, Madrid, 1991.
- FALCÓN Y TELLA R.: *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas-Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1988.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La repercusión impropia en factura de cuotas de IVA no ingresadas», *Impuestos*, vol. I de 1990.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La armonización fiscal en la jurisprudencia», en la obra coordinada por G.C. RODRÍGUEZ IGLESIAS - D.J. LINÁN NOGUERAS, *Derecho Comunitario y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», en *QF*, 2ª quincena diciembre 1995.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Comentario al art. 111 LIVA», en la obra colectiva coordinada por el citado autor *Medidas fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996», *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, AFP-ILADT, Lisboa, 1998.
- FALCÓN Y TELLA R.: «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Algunas novedades en materia de procedimiento y recursos (I)», en *QF*, núm. 3, febrero de 1999.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Algunas novedades en materia de procedimiento y recursos (II)», en *QF*, núm. 4, febrero de 1999.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», en *CT*, núm. 68, 1993.

- FIGUERUELO BURRIEZA, A.: «Cuestión prejudicial (art. 177 del TCEE) y recurso de amparo», *Rev. Facultad de Derecho UCM*, 18, 1994.
- FROMMEL, S.N.: «The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?», en *DPT*, 6/1993, I.
- GARCÍA ANOVEROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», en *REDF*, núm. 76, 1992.
- GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF, Madrid, 1993.
- GARCÍA PRATS, F.A.: *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.
- HERRERA MOLINA, P.M.: «La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA», *Impuestos*, núm. 5, 1997.
- HERRERA MOLINA, P.M.: «Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)», en *QF*, núm. 13, 1996.
- HERRERA MOLINA, P.M. - CHICO DE LA CÁMARA, P.: «El principio de buena fe en Derecho tributario», *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, Livro 2. A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, AFP-ILADT, Lisboa, 1998.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: *El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Marcial Pons-Servicio de publicaciones de la Universidad de Oviedo, Madrid, 1996.
- HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M.: «Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. 1, núm. 2, julio/diciembre, 1997.
- KOHLMANN, G.: «Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden», en el libro homenaje a K. Tipke coordinado por J. LANG, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Otto Schmidt Verlag, Colonia, 1995.
- KREIBICH, R.: *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht (Rechtsdogmatische Untersuchung seiner äußeren Bezüge und inneren Struktur, exemplarisch vertieft an den Grundsätzen der Verwirkung und des venire contra factum proprium)*, Heidelberg, C.F. Müller, 1992.
- LAGO MONTERO, J.M.: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», en *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, Livro 2. A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, AFP-ILADT, Lisboa, 1998.
- LANG, M.: «Steuervereinfachung und Europarecht», en la obra coordinada por P. FISHER, *Steuervereinfachung*, (*DSJG*, 21), Otto Schmidt, Colonia, 1998, pg. 145.
- LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: «Derechos fundamentales y de ciudadanía en la Constitución Europea», en la obra dirigida por M. OREJA AGUIRRE, *La Constitución Europea*, Ed. Íñigo Méndez de Vigo y Montotojo, Madrid, 1994.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: «El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», en *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, Livro 2. A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, AFP-ILADT, Lisboa, 1998.
- LUCAS DURÁN, M.: *El acceso a los Datos en poder de la Administración tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, (Premio AEAFF 1997), AEAFF, Madrid, 1998.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Notas sobre la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación con la Hacienda Pública», en *Impuestos*, núm. 20, 1998.
- MATA SIERRA, M.T.: *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1999.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La discrecionalidad en el Derecho tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- PALAO TABOADA, C.: «La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad», en *GF*, núm. 32, 1986.
- PALAO TABOADA, C.: «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en *RCT*, núm. 38, 1997.
- PALAO TABOADA, C.: «Comentario a la Sentencia Solrex del TJCE», en *RCT*, núm. 183, 1998.
- PAREJO ALFONSO, L.: Prólogo a la obra de F.A. CASTILLO BLANCO, *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1998.
- PESCATORE, P.: «Les droits de l'homme et l'intégration européenne», *Cahiers de droit européen*, 1968.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA*, Aranzadi, 1997.
- SACHETTO, C.: «La colaboración internacional en materia tributaria», en *Boletín de fiscalidad internacional*, núm. 15, 1998, pgs. 1-8.

- SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SCHWARZE, J.: «Tendencias towards a Common Administrative Law in Europe», *European Law Review* núm. 2/1991, pg. 940.
- SCHICK, W.: «Aspectos de una unificación del Derecho procedimental tributario en Europa», en la obra colectiva *Estudios de Derecho tributario en memoria de Carmen Bollo Arocena*, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.
- SERRANO ANTÓN, F.: *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- SOLFER ROCH, M.T.: «Deberes tributarios y derechos humanos», en *RTT*, núm. 30, 1995.
- TIPKE, K. - LANG, J.: *Steuerrecht*, 15 ed., Otto Schmidt, Colonia, 1996.
- VILLAR EZCURRA, M.: «Comentario a la sentencia del TJCE declarando la invalidez de la Decisión del Consejo "octroi de mer"», *CT* núm. 74, 1995.
- VILLAR EZCURRA, M.: «Las informaciones arancelarias vinculantes: a propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de enero de 1998», en *CT*, núm. 84, 1997.
- VILLAR EZCURRA, M.: «Integración económica europea y fiscalidad», *Comunidad Europea*, Aranzadi, núm. 12, diciembre, 1997, pgs. 37-39.
- WATTEL, P.: «The EC Courts attempts to reconcile the Treaty freedoms with International Tax Law», *C.M.L. Rev.*, vol. 33, April 1996.
- WEBER, A.: «El procedimiento administrativo en el Derecho comunitario», en la obra colectiva coordinada por J. BARNÉS, *El procedimiento administrativo en el Derecho comparado*, Consejería de la Presidencia de la Junta de Andalucía-Civitas, Madrid, 1993.
- WOLFF, H.J. - BACHOF, O. - STOBER, R.: *Verwaltungsrecht*, I, 10ª ed., Beck, Munich, 1994.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: «La protección jurídica del contribuyente y la CEE (II)», en la obra dirigida por este mismo autor, *Sistema fiscal español y Armonización europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.