



- ◆ 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)

EXIGENCIAS DEL DERECHO COMUNITARIO A LA METODOLOGÍA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Marta Villar Ezcurra

Doctora en Derecho

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario

Universidad San Pablo-CEU

1. INTRODUCCION

Sean las primeras palabras de agradecimiento al Instituto de Estudios Fiscales y a los promotores de la iniciativa, que me permiten figurar en este número monográfico en homenaje al Profesor Albiñana García-Quintana, maestro en lo académico, lo profesional y en muchas otras circunstancias vitales. Sin duda somos muchos los que hemos tenido la enorme fortuna de cruzarnos en la vida con él, y hemos sido beneficiarios —y seguimos siéndolo— de su generosidad, su talante y su fuerte referencia de «buen hacer».

Mi colaboración trata sintéticamente y sin pretensiones de exhaustividad un tema del que me he ocupado en otras ocasiones: la incidencia del Derecho Comunitario en el Derecho Financiero y Tributario, pero en este caso, desde el plano metodológico, en el orden de las disciplinas científicas. Si reconocemos la existencia de una «Constitución Financiera Europea» (1), ésta debe insertarse en los

ordenamientos nacionales y servir de parámetro de constitucionalidad o si se quiere de supranacionalidad.

Por lo general, todo fenómeno de Derecho no solamente el financiero, se inserta en una cultura. En palabras de Guasp, «el Derecho supone formalmente la existencia de una sociedad. Los fenómenos jurídicos se revelan externamente, cualquiera que sea su última índole, como reacciones que se imponen a los individuos a quienes afectan, que no dependen de ellos. Antes al contrario, que los sujetan a su dependencia» (2). El Derecho, como «conjunto de relaciones entre hombres que una cierta sociedad establece como necesarias» (3) es concebible como *ratio*, pero su positivización se produce en una circunstancia concreta.

«unos valores comunes a todos los ordenamientos tributarios de los Estados miembros que tendrán también una incidencia especial sobre el Derecho financiero y tributario», cfr. «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea», *Civitas REDF* núms. 109-110, 2001, p. 112.

(2) J. GUASP, *Derecho*, Gráficas Hergón, S.L. Madrid, 1971, p. 29.

(3) *Ibidem*, p. 7.

(1) Para A. J. MARTÍN JIMÉNEZ, la Constitución Financiera Europea está constituida por

Y entre esas circunstancias concretas está la de nuestra incorporación a las Comunidades Europeas desde los inicios de 1986, y en consecuencia, la de la asunción de su acervo comunitario al que, de cara al Siglo XXI que ya hemos iniciado, debemos reconocer la importancia política, económica y jurídica que merece, también en el análisis metodológico que se haga del Derecho Financiero y Tributario. Los fenómenos jurídicos que surgen de ese original y autónomo Derecho que es el Comunitario se insertan en nuestro propio sistema jurídico, en nuestra cultura y en nuestra sociedad, y en no pocas ocasiones, se convierten en la clave explicativa de las reformas normativas internas, clave que es justo reivindicar.

El Derecho Financiero responde a unas necesidades y problemas que pueden manifestarse en similares términos en todos los países civilizados (4), pero que presentan las singularidades propias de la cultura, la sociedad y la estructura económica a las que sirve. Las apariencias de identidad estructural suelen encerrar realidades diversas que responden a determinadas maneras políticas, jurídicas y económicas. Estas circunstancias hacen que sean «no exportables» las soluciones encontradas aunque se hayan manifestado eficaces y operativas. Cada época trae su propia idea política y cada coyuntura sus soluciones económicas, ideas que se traducen en una técnica jurídico-financiera que a menudo las ingiere sin mayores precisiones.

(4) Se comparten incluso las *tendencias*, como ponen de relieve los profesores PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, al afirmar que «sí es común a todas las Haciendas públicas del mundo la tendencia de potenciar los aspectos procedimentales del tributo y unificarlos en la medida de lo posible» como ha destacado también el prof. W. SCHICK, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, p. 8. También es común la «transformación de las relaciones entre la Administración económica y el sector privado» que han de formalizarse en términos distintos a los que habían sido tradicionales, cfr. S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones sobre la nueva Administración económica», en la obra colectiva *Las estructuras del bienestar en Europa*, Civitas-Escuela Libre Editorial, Madrid, 2000, p. 454.

Sirvan estas consideraciones introductorias para destacar lo cambiante que es la realidad del Derecho Financiero, quizás por su mayor apego a los hechos y a la política (5). Por su apego a los hechos, el Derecho Financiero del Siglo XXI debe poder dar explicación y adaptarse a realidades nuevas que cambian lo público y lo privado, como son la informatización del Derecho, las operaciones telemáticas (6), *internet* (7), la liberalización e internacionalización

(5) Pensemos que cualquier «pequeña modificación puede tener amplias repercusiones políticas, económicas y sociales» (P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, «Notas sobre la Reforma fiscal portuguesa», *HPE* núm. 21, 1973, p. 161) y a su vez, decisiones de orden político y en consideración a realidades económicas, explican las «pequeñas reformas fiscales». También las técnicas elegidas para la consecución de objetivos se empapan de lo político. En este sentido se ha considerado que «las decisiones en torno a los medios o instrumentos a aplicar tienen un fuerte contenido político (...) las decisiones políticas se han transferido de modo total desde el campo de las metas u objetivos, al de los medios o instrumentos. Los planes técnicos han sustituido a las ideologías por la homogeneidad o identidad que en estas últimas se da. Los problemas políticos se han refugiado en el ámbito de la Administración pública (...) Corresponde a la Hacienda Pública desempeñar un papel principal. La justicia en nuestros días tiene su mejor aliada en la Hacienda pública», cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Política fiscal e inversión privada», *Primeras Jornadas alicantinas de Estudios jurídicos y financieros*, Instituto de Estudios Alicantinos, Alicante, 1973, pp.141, 157 y 158.

(6) La contratación por medios informáticos huérfana de una regulación específica, la desaparición de intermediarios tradicionales y la tendencia a la reducción de los actos y negocios jurídicos que necesitan de un «documento», requieren una respuesta por parte del ordenamiento jurídico financiero.

(7) Con la red *internet* se han acabado de ver las fronteras y las aduanas, pero el comercio electrónico puede provocar un agujero en los ingresos tributarios pues los ingresos por IVA pueden reducirse si no se consigue cobrar los impuestos de los productos y servicios que se vendan por *internet*. La revolución tecnológica requiere de la Hacienda Pública nuevos métodos que eviten el aumento del fraude. Sobre el tema *vid.* R. OLIVER CUELLO, *Tributación del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch núm. 11, Valencia, 1999 y A. DE

de la economía (8) y las variaciones que se están produciendo en los ciclos económicos que hacen variar la presión tributaria, las privatizaciones (9), y en general, todas aquellas nuevas variantes de la función polinomial de la política.

El Derecho Financiero de hoy está, además, predeterminado por el contexto de la Unión Europea, por la libertad de circulación de personas, servicios, mercancías y capitales, por las decisiones jurídicas y políticas de sus instituciones, que estrechan el margen de autonomía de los Estados a la hora de configurar su propio sistema de ingresos y gastos, y suponen un fuerte correctivo a la idea de justicia y de autoimposición al no poder ensamblarse siempre correctamente los intereses comunitarios con los estatales (10). La libertad de circulación

JUAN y LEDESMA, «Fiscalidad del comercio electrónico: mito y realidad», *RCT* núm. 204, 2000, pp. 123 y ss.

(8) Ante la mundialización —o globalización— de la realidad económica, se plantea cuál el papel que debe corresponder al Estado en el ámbito económico y cómo debe articularse jurídicamente. En la práctica se ha establecido de hecho la casi eliminación del sector público industrial y se hace necesario abordar los aspectos procedimentales de las intervenciones públicas a llevar a cabo. Los cauces han de ser distintos para no burocratizar la gestión económica, cfr. S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones sobre la nueva Administración económica», cit., pp. 451-456.

(9) En palabras de S. MARTÍN-RETORTILLO «el mercado ha pasado a ser determinante en el ámbito económico. Las relaciones entre lo público y lo privado van a alterarse y, además, de modo muy radical (...) Es el fenómeno privatizador el que, en alguna de sus muy distintas versiones, se asume con muy distinto significado. El cambio es profundo», *ibidem*, p. 451.

(10) Como ha advertido el profesor G. ORÓN MORATAL, la sociedad actual, especialmente la perteneciente a los países avanzados, «está asistiendo a una serie de cambios científicos, tecnológicos y de conformación de la riqueza fruto de la internacionalización o incluso mundialización de las organizaciones económicas, que desbordan las fronteras de los distintos Estados, escapando con facilidad a los controles tradicionales propios del Estado nacional, y por tanto, a los representantes de los ciudadanos de cada Estado, de tal modo que no todas las decisiones del Estado en el ámbito tributario encontrarán

garantizada por el Derecho Comunitario está promoviendo que los agentes económicos puedan decidir la jurisdicción fiscal en la que someterse a tributación.

Éstas son cuestiones que, como ha advertido el profesor Orón Moratal, «en la mayoría de los casos hoy sólo pueden ser tenidas en cuenta, desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario, como una realidad en muchos casos prejurídica, pero que poco a poco va penetrando en nuestros ordenamientos, especialmente a través de la conformación del Derecho comunitario europeo» (11). De hecho, están produciendo cambios importantes en las formas de decidir las políticas fiscales y de legislar, que van a remolque de las normas liberalizadoras. Así por ejemplo, puede afirmarse que los ordenamientos tributarios europeos han entrado en una verdadera «competencia fiscal» no siempre leal y en ocasiones dañina, preocupados más por la erosión de bases imposables que por el cumplimiento efectivo de los principios constitucionales. También las categorías y técnicas jurídico-financieras están a menudo en íntima relación con su por qué político, por lo que se requiere, para este Derecho abierto de un particular apoyo de otras ciencias y ramas jurídicas. Como muy gráficamente afirma el profesor Ramallo Massanet, «es evidente que a estas alturas hay dos observaciones que no son discutibles: que el Derecho —todo él— es consecuencia de unos presupuestos políticos e ideológicos y que el valor de la ley sólo se alcanza a ver en su plenitud cuando se contemplan conjuntamente su valor jurídico y su valor político» (12). Pero

fundamento en el principio de autoimposición, sino que precisa y curiosamente irán dirigidas a someter a gravamen presupuestos de hecho realizados por quienes no intervienen, y quizá tampoco tengan excesivo interés en intervenir, en la elección de los representantes que dan satisfacción al citado principio de autoimposición, o por quienes sí interviniendo adoptan una serie de medidas que pretenden huir de la legislación del país de residencia», cfr. «Consecuencias de la integración de las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario», *Civitas, REDF* núm. 97, 1998, p. 57.

(11) G. ORÓN MORATAL, *passim*.

(12) J. RAMALLO MASSANET: «1974/1998: La evolución doctrinal del Derecho financiero en España», *Civitas, REDF* núm. 100, 1998, p. 730.

también hay que recordar que la valoración de la realidad con el canon de la justicia «es la función del entronque de la norma y la vida que el jurista no puede olvidar» (13).

2. CONSIDERACIONES DE ORDEN METODOLÓGICO

La metodología científica, inicial y elementalmente es una parte de la lógica. Pero, por la especial contextura de los objetos de cada ciencia, sus diversos fines y su peculiar problemática, ha dado lugar al nacimiento de metodologías particulares. Ocorre así en la metodología del Derecho, pues el Derecho constituye una realidad específica aunque en convivencia con otras. A la metodología jurídica le cumple marcar sus directrices a que ha de ajustarse en su comportamiento el jurista (14), pero no para promover reflexiones académicas sino para se aplique, se haga real, y permita además formular críticas constructivas del ordenamiento, que sirva a la realización de propuestas de *lege ferenda*.

Al jurista se le exige además explicar por qué el Derecho es así, es decir las circunstancias históricas y sociales, los intereses y fuerzas que han producido el resultado de la norma así como *si el Derecho debe ser así*, con lo que se da el paso a la crítica y enjuiciamiento del Derecho a la luz de unos valores determinados. Al filo de estas ideas es fácil distinguir como lo hacía Ihering, entre el Derecho que sólo está en los libros o que sólo está en las leyes, con toda su carga de positiva imperatividad, de aquel otro Derecho que por su realización, es parte del tiempo vital de un hombre y configura la esfera de relaciones, con quien se incardina y se realiza, haciéndolo bola de nieve con el mismo (15).

(13) Cfr. J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, p. 29.

(14) ORTEGA decía que la razón vital de la existencia misma del Derecho es su aplicación. Cfr. A. HERNÁNDEZ GIL, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, cit., p. 19.

(15) M. CASALS COLLEDECARRERA, *Metodología de la aplicación del Derecho*, Real Acade-

mi de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1983, p. 30.

Conviene así separar el método científico, de investigación, del *método aplicativo*, que sirve a los operadores jurídicos a quienes la Sociedad confía la función de aplicar las normas jurídicas; jueces, magistrados, funcionarios de la Administración y abogados (16), aunque la evolución de la metodología jurídica, sobre todo a partir de Savigny, ha supuesto una continua evolución en la sistemática de la aplicación del Derecho, ante la necesidad del órgano decisor de dar solución a los conflictos planteados. Como muy bien decía el profesor Castán Tobeñas, «entre el método de elaboración científica del Derecho y el de elaboración práctica existen muchas coincidencias» (17), y podríamos añadir, la más importante de ellas es la tarea *interpretativa* previa y común en ambos. El problema de la aplicación del Derecho se inserta en el ámbito de la interpretación. Si en lugar de trabajar sobre conceptos y definiciones dogmáticas, acudimos al trabajo de los Tribunales, la Administración (no normativa) y de los abogados, nos encontramos con una variadísima gama de resultados, en los que la vieja idea de que aplicar el Derecho consiste en «subsumir» los datos de hecho en la norma jurídica ha dejado de tener relevancia. Basta recordar la *jurisprudencia de intereses* (Heck (18)) que considera el Derecho como un sistema de protección de intereses que se convierten en causales de la norma, alterando las técnicas de lógica formal jurídica y haciendo aparecer técnicas metodológicas nuevas que atienden a juicios de valor sobre intereses contrapuestos o la *doctrina del Derecho libre*

mia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1983, p. 30.

(16) Los abogados aplicamos el Derecho, aunque también persuadimos (vid. A. HERNÁNDEZ GIL persuadimos, *El Abogado y el razonamiento jurídico*, p. 36) y empleamos más criterios dialécticos que lógicos (PERELMAN, *Über die Gerechtigkeit*, p. 134) para formular las pretensiones.

(17) J. J. CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho civil español, común y foral*, I, vol. 1º, Madrid, Reus, 1962, p. 397.

(18) P. HECK, *Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz*. Rechaza la jurisprudencia de conceptos y defiende que la tarea del órgano decisor debe dar satisfacción a las necesidades de la vida, de las apetencias tanto materiales como ideales existentes en la comunidad organizada.

(Ehrlich (19)) que aspira a un «Derecho recto» desde una visión sociológica del Derecho.

La pregunta por el método resulta en consecuencia de enorme transcendencia (20) y sin embargo no permite una sola y única respuesta, en la medida en que el método es el camino para encontrar lo que las cosas son, es una regla de pensar y de obrar. Cuando las cosas pertenecen al mundo creado por el hombre, y dentro de éste al Derecho, preguntarse por el método exige delimitar previamente qué es lo que queremos conocer acerca del Derecho: ¿cuáles son las «leyes» internas del Derecho, que suponemos existen?, ¿cuál es el significado de cada norma?, ¿cómo se aplican las normas al caso concreto?

Las respuestas son distintas en el científico, en el intérprete práctico o en el juez que busca la solución justa. Y naturalmente, la respuesta depende del sistema de Derecho en que cada uno se mueve. Históricamente, el estudio del Derecho ha partido de unos «a priori» que han determinado la postura metodológica. Pensar que el Derecho son las normas estatales y la costumbre, los criterios de la comunidad acerca de lo que es justo, o lo que opina la religión determina sin duda el *enfoque metodológico*.

La obra racionalista de la codificación y la fe absoluta e ilimitada en la razón se tradujo en la ingenua creencia de que las normas codificadas daban respuesta a todos los problemas. Toda la dificultad estaba en la exégesis de estas normas desde ellas mismas. La realidad, bien distinta, exigió pasar de una exégesis puramente gramatical, sistemática o contextual, a la teleológica hasta llegar al

convencimiento de que la interpretación era, por sí misma, incapaz de solucionar desde el sistema, desde el Código, todos los problemas. Era ineludible llegar a tal conclusión, cuando la vida diaria lleva ante los jueces problemas no contemplados exactamente en la norma y en los que la necesidad de dar una solución completa obliga a una exégesis que sitúa al juez ante un dilema: garantizar en unos casos la justicia a costa de la literalidad de las normas o mantener la coherencia con el sentido de la norma a costa de la justicia.

Savigny, al margen de su actitud conservadora ante un Código que pudiera modificar la situación del Derecho civil en Alemania, detectó perfectamente este problema cuando en 1814 escribió su polémico artículo contra Thibaut: «De la vocación de nuestro siglo para la legislación y la Ciencia del Derecho» (21). Aparte de otras objeciones de fondo, achacaba al «Code» su insuficiencia para la aplicación del Derecho y la necesidad de complemento de la ciencia. El «Code» para él no puede dar respuesta a todos los casos, sino a una parte mínima de ellos y justamente en ello entiende que está la ventaja de la situación alemana, en que su Derecho es un Derecho vivo y en que cada caso encuentra respuesta en el espíritu del pueblo que lo informa. De la exégesis de la norma pasa a la *jurisprudencia de conceptos*, cuyo camino marcaba Savigny al explicar las dificultades de hacer un Código moderno. Entonces ya no bastaba la pura exégesis. Se hacía preciso construir la ciencia extrayendo de las normas los elementos semejantes, muchas veces ocultos a la vista del profano, para elaborar conceptos de valor general a los que se atribuyen efectos iguales y predeterminados y así, con los conceptos, construir las instituciones y así sucesivamente formalizar toda la ciencia del Derecho. El más grave defecto que se ha achacado a su escuela es el apartamiento de la realidad, de ahí los calificativos de *dogmática* y *distante* de lo real que ha merecido esta orientación. Todo caso debe encontrar una respuesta en el sistema y para ello es más fácil forzar el caso que forzar el sistema, porque entonces habría que reconstruir lo que tan trabajosamente se

(19) EHRLICH, *Fundamentos de sociología del Derecho*, recogido en CASSALS, *Metodología...*, cit. pp. 101 y 102.

(20) Su transcendencia es tal que, como afirma Gustaw BERGMAN algunos autores «querían distinguir las diferentes ciencias por sus métodos; otros por su materia; otros por ambos, estos últimos creían que cada materia tenía su método adecuado. Método es muy ambiguo. Se refiere a procedimientos específicos, tales como el empleo de determinados instrumentos, pues el número de métodos es incalculable y va siempre en aumento», *Filosofía de la ciencia*, Tecnos, Madrid, 1965, p. 198.

(21) La polémica aparece recogida en THIBAUT-SAVIGNY, *La codificación*, Aguilar, 1970.

había formado. No puede desconocerse, sin embargo, la aportación fundamental a la ciencia del Derecho, en lo que supuso de avance en el despojar al Derecho de prejuicios filosóficos y metafísicos. En la búsqueda del método también es preciso insistir en las dos perspectivas que destacaba Ihering en su obra: «La lucha por el Derecho» (22). La perspectiva del *conocimiento sistemático* de un ordenamiento y la de la *aplicación a un caso concreto* para encontrar la solución justa. La primera puede llevarnos a la dogmática, la segunda al subjetivismo. De ahí que sea preciso encontrar un método que integre esas perspectivas sin confundirlas, al responder ambas a una razón peculiar.

En nuestra disciplina el *método conceptual* es el que goza de general aceptación. Los profesores Pérez de Ayala y González García entienden que «para disponer de una técnica jurídica en cada rama del Derecho, es preciso estar en posesión de *unos esquemas generales sobre el conjunto de normas o relaciones en consideración*, esquemas a los que sólo se llega después de haber procedido a separar esas normas o relaciones del resto de las normas jurídicas y hacerlas objeto de un estudio independiente. De este modo y a través de un método propio que con el tiempo se va perfeccionando, y cualifica específicamente la ciencia en cuyo proceso de elaboración interviene, puede llegarse a destacar las afinidades y diferencias que median entre los conceptos, lo que permite organizarlos en un sistema común y dar en aquellos principios generales de los que cada una de las relaciones o normas en cuestión constituyen una aplicación o una excepción» (23). Sin perjuicio de ello, como advierte Rodríguez Bereijo, se hace preciso que «dicho criterio metodológico no quede encerrado en el simple esquematismo dogmático y la abstracción de la lógica formal, dando paso, por el contrario, a una *concepción práctica actual* de la ciencia del Derecho» (24).

(22) Recogido en *Estudios Jurídicos*, ed. He-liasta, pp. 9 y ss.

(23) J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario I*, Edersa, Madrid, 1971, pp. 15 y 16.

(24) A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, cit., p. 486. En

Éste es también el criterio del profesor Pérez de Ayala cuando rechaza la actitud hipercrítica de la doctrina hacia el Derecho positivo, «partiendo de esquemas preconstituidos, en lugar de elaborar *nuevos conceptos y nuevos dogmas* que permitan explicar, de una parte, y mejorar, de otra, la interpretación y aplicación de ese derecho positivo frente al que el jurista científico se encuentra cada vez más desvinculado y opuesto». Aquella actitud supondría consecuencias muy graves, «la renuncia inmediata de la ciencia jurídica a lo que constituye su función práctica remota: servir a unas mejores comprensión, aplicación e interpretación del Derecho positivo» y «el creciente escepticismo de los juristas «prácticos», a cuyo cargo corre la aplicación del Derecho positivo (...) ante las soluciones de los tributaristas «teóricos». De ahí su recomendación de partir de aquello que «constituye el acervo científico actual de Derecho Tributario, aunque sea para disentir en buena parte, y para tratar de modificarlo y sustituirlo, en la media en que se muestre incapaz de explicar satisfactoriamente muchas de la realidades jurídico positivas del Derecho Tributario actual» (25).

Por ello no resulta ocioso plantearse si el colosal esfuerzo de construcción y elaboración de nuestra disciplina «ha de ser revisado a la luz de las nuevas realidades, o si, por el contrario, se trata de una mera adaptación de sus institutos jurídicos centrales». Probablemente las dos posibles respuestas tienen parte de razón, y la realidad obligará en unos casos a reformular ciertos conceptos claves de nuestra disciplina, mientras que en otros, los nuevos problemas requerirán un mayor grado de

el mismo sentido DAMATI, entiende que la ciencia jurídica debe reordenar ciertos datos sociales, introducidos por su relevancia en su consideración normativa, que desembocan fruto de sucesivas abstracciones y generalizaciones en categorías lógicas absolutamente nuevas y hasta incluso «privadas, en ciertos casos de un específico fundamento legislativo». Cfr. «Un nuovo contributo al rapporto fra Diritto finanziario e Scienza delle finanze», *Diritto e pratica tributaria*, 1955-I, p. 44.

(25) J. L. PÉREZ DE AYALA y LÓPEZ DE AYALA, «Potestad administrativa y relación jurídica (I), La concepción de la relación tributaria como relación de poder», *RDFHP* núm. 79, 1969, pp.10 y 11.

elaboración (26). También ha de tenerse en cuenta los peligros de un desarrollo exagerado de las tendencias metodológicas «tan necesarias en su uso como perniciosas en sus desviaciones». De un lado, *el exagerado conceptualismo* que puede llegar a convertir la doctrina jurídica en discusiones puramente verbalistas alejadas de la realidad social cuya organización concreta es tarea del Derecho. De otro, *un excesivo dogmatismo*, entendido éste en su peor sentido, es decir, como exégesis del dogma que nos viene dado por las páginas del BOE, convierte al Derecho en puro comentario de la Ley, «hecho tan a ras de suelo que no le permite elevarse más allá de su texto escrito ni trata más que de buscar las posibilidades puramente gramaticales de distinguir en él lo que está prohibido y lo que no lo está, sin conectar cada norma con el resto del sistema, ni buscar, a la luz de todo él, su sentido, sus fines y su razón de ser» (27).

Sobre las reflexiones anteriores, entiendo que en la actualidad y más respecto al estudio del Derecho Financiero, *se hace preciso seguir la tradición europea de la dogmática conceptualista combinándola con el método jurídico-práctico anglosajón, del «Common Law» y teniendo especialmente en cuenta la jurisprudencia*. Básicamente por dos razones. Primero, porque los conceptos jurídicos elevados a dogmas deben considerarse provisionales (28) y solamente válidos si se contrastan con la realidad del Derecho positivo, del caso y de los nuevos problemas. Y segundo, porque se trata de un punto de apoyo para la investigación, que puede llegar a ser «tan débil como un cono invertido», pues la abstracción ha de formar con los hechos una columna y su radio de acción no debe ser más extensa que de los hechos en que se funda. Si es un cono truncado colocado a la inversa, cuanto más sale del radio de su base, carece

de fundamento, la estabilidad pelagra y si se prescinde del contacto con el suelo la caída es irremediable (29). Como recientemente se ha dicho «el nuevo Derecho Financiero y Tributario, en constante construcción, a partir del dato constitucional, se hace y se seguirá haciendo de forma ineluctable desde las páginas de las decisiones del Tribunal Constitucional» (30).

La tópica (31) supone una cierta sistematización de la solución de los casos concretos y es preciso integrarla con un mayor estudio y racionalización de la misma, haciendo lógicos y tratando de limitar los argumentos tópicos al detectar las proposiciones contradictorias que suelen existir en todo catálogo de tópicos. ¿Debe por ello renunciarse a la tópica como forma de encontrar lo justo en cada caso? A mi modo de ver *tópica y sistema* pueden enriquecer mutuamente sus perspectivas. Se trataría de englobar las dos en un método institucional que tenga en cuenta tanto la realidad como el

(29) Tomo la gráfica expresión de VALLET que recoge a su vez a Joaquín DUALDE, *Una revolución en la lógica del Derecho*, Barcelona, Bosch, 1933, p. 99, *passim*.

(30) F. ESCRIBANO LÓPEZ, presentación al núm. 100 de *Civitas*, REDF, 1999, p. 508.

(31) En su libro *Tópica y Jurisprudencia* de 1953, T. VIEHWEG intentó demostrar cómo la estructura del Derecho reposa en la tópica. Como técnica del pensamiento problemático, es el arte de tener presentes en cada situación vital las razones que recomiendan o desaconsejan un determinado paso, tanto las razones a favor como en contra. La tópica colecciona puntos de vista y los comprende en categorías que no están dominadas por un nexo deductivo, lo cual permite ampliarlas y completarlas sin dificultad. Mirando hacia atrás se comprueba cómo del sistema lógico jurídico, es decir, de un intacto nexo de fundamentos, no queda ya casi nada y lo que queda no es suficiente para satisfacer las modernas aspiraciones deductivo-sistemáticas. Define, prologando la traducción española el profesor E. GARCÍA DE ENTERRÍA, la tópica como «técnica del pensamiento de problemas, de un pensamiento que opera por ajustes concretos para resolver problemas singulares partiendo de directrices o de guías que no son principios lógicos desde los que poder deducir con resolución, sino simples *loci* comunes de valor relativo y circunscrito por la experiencia», *Tópica...*, cit., trad. por L. DIEZ PICAZO PONCE DE LEÓN, Taurus, Madrid, 1963, p. 14.

(26) Cfr. C. LOZANO SERRANO, «Intervencionismo y Derecho financiero», *Civitas REDF* núm. 55, 1987, p. 325.

(27) Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Derecho presupuestario y técnica legislativa», *Civitas, REDF* núm. 87, 1995, p. 481 (las cursivas son nuestras).

(28) Así, J. VALLET DE GOYTISOLO, *Metodología de la determinación del Derecho*, ed. Ramón Areces, Madrid, 1994, p. 896.

sistema, extrayendo de éste los principios rectores para dar solución a los problemas no específicamente contemplados en las normas. Consistiría en superar el rígido positivismo estéril y, extrayendo del sistema los principios generales que lo informan así como los que informan cada institución y teniendo en cuenta sus finalidades, *construir un catálogo de tópicos, con plena conciencia de su origen, que permita la solución justa de los casos concretos* (32). También puede actuarse al contrario, utilizar el trabajo previo que la tónica ha realizado, «poniendo en un orden lógico los conceptos y las proposiciones elaborados por ella y asegurando de esta manera un método deductivo», que puede consistir en aras de la sencillez «sistemizando un catálogo de tópicos jurídicos» (33).

El sistema concebido como sistema abierto, modificable, lo hace atento a los nuevos fenómenos jurídicos que van haciendo cotidianamente aparición, sin intentar forzar a los nuevos tipos en las viejas categorías. En definitiva, *se trata de aplicar el método principal, pero tomando los principios generales del Derecho en conexión con el ordenamiento—desde el dato constitucional—y con la institución en que han nacido para que no se desvirtúe su senti-*

(32) Como dice N. BOBBIO, «el Derecho no es un sistema de reglas ya puestas y transmitidas, sino un conjunto de reglas en movimiento a aplicar y volver a aplicar continuamente. Objeto de la ciencia jurídica deben ser no tanto las reglas, las valoraciones de los hechos sociales en las que consisten las reglas, sino los mismos hechos sociales de los cuales las reglas son valoraciones»; *cfr. Dalla struttura a la funzione*, edizione de Comunità, p. 50. También E. GARCÍA DE ENTERRÍA ha afirmado que el modo como los principios generales del Derecho «se hacen virtuales y operan es precisamente (...), a través de las instituciones. Son éstas, como Savigny intuyó genialmente, las verdaderas unidades de la vida jurídica y toda institución se singulariza por una «idea institucional» que es a la vez un precipitado del orden superior de valores, una pretensión organizativa de un ámbito social determinado y una clave del funcionamiento interno de todos los elementos que se componen para concretar la aplicación técnica de la institución», *cfr. Prólogo a Tópica y Jurisprudencia*, cit., p. 17.

(33) T. VIEHWEG, *Tópica y Jurisprudencia*, cit., p. 112.

do, su origen y su finalidad (34). Ésta es una exigencia que se impone tanto al actuar de la Administración como al de otros operadores jurídicos en el ámbito financiero, que deben tener en cuenta el dato histórico, la realidad social y las finalidades que el legislador pretende a la luz de la jurisprudencia (35).» Los instrumentos del razonamiento lógico nos parecen los más adecuados para indagar el contenido de las normas, pero es preciso completarlos con la *investigación de los criterios de decisión con datos históricos y con apoyo en la jurisprudencia* para valorar justamente las conductas de la vida social.

El examen científico de la actividad financiera requiere reconstruir el mandato que las normas del Derecho positivo encierran y la posición que ocupan en el sistema de recursos jurídicos de valor universal, desde el repertorio de nociones generales que pertenecen a la Teoría general del Derecho, que ayudarán a la dogmática y a discriminar qué institutos jurídicos son perdurables y qué esquema es necesario reelaborar, al margen de la recepción histórica de nociones específicas y perfeccionadas.

3. EXIGENCIAS DEL DERECHO COMUNITARIO A LA METODOLOGÍA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Se reivindica por la doctrina española y de otros países la necesidad de que «la armonización y la unificación de la legislación de los Estados miembros de la Unión Europea se acompañe, en lo que sea posible, de la evolu-

(34) Los valores y las ideologías palpitan precisamente en las leyes y en los principios generales.

(35) A la importancia de la jurisprudencia para la investigación jurídica-financiera se han dedicado buena parte de los trabajos en la doctrina española (J. LARRAZ en 1961; LLAMAS LABELLA, 1973; C. PALAO TABOADA, 1975; A. MARTÍNEZ LAFUENTE, 1985; J. MARTÍN QUERALT, 1990; J. LASARTE, S. RAMÍREZ y A. AGUALLO, 1990; L. M. ALONSO GONÁLEZ, 1993).

ción doctrinal intracomunitaria, delineada esencialmente por los principios generales (36). El profesor Tipke ha afirmado que algún día la necesaria armonización tributaria en la Unión Europea debería desembocar en un *código tributario armonizado para Europa (37)*.

Y es que el Derecho comunitario incide, en mayor o menor medida, en todas las cuestiones que abarca nuestra disciplina propiciando una auténtica avalancha de cambios sustanciales en la ordenación jurídica de la actividad financiera. No puede sorprender que «el Derecho Financiero sea uno de los sectores del ordenamiento más afectados con la integración europea, al ser precisamente dos de sus institutos jurídicos basilares —el tributo y la institución presupuestaria— los que con más nitidez registran la sacudida de las instituciones y del acervo jurídico comunitario» (38).

En primer lugar, nuestra incorporación al proceso comunitario supone la puesta en escena de un nuevo Ente institucional con competencias financieras, la «Comunidad Europea», entendida como conjunto de instituciones de la Unión Europea que desarrollan los objetivos de los Tratados comunitarios, con el consiguiente «nuevo sujeto activo» creador de Derecho y capaz de adoptar decisiones normativas de establecimiento o modificación de tributos. Los recursos financieros internos quedan afectados también por las normas comunitarias. Así, los ingresos tributarios, muchos de los cuales si no han sido ya armonizados por Directivas comunitarias, habrán sido afectados por compromisos políticos en el seno del Consejo Europeo o habrán quedado condicionados por el necesario respeto a las normas del Tratado sobre no-discriminación. Por su parte, los ingresos crediticios han disminuido como fuente de financiación de los Entes públicos territoriales al tener que cumplir España,

como condición para acceder a la Unión Económica y Monetaria los límites impuestos por el Tratado al endeudamiento de los Estados. Respecto a los ingresos patrimoniales, si bien sólo establece el Tratado expresamente que no prejuzga el régimen de la propiedad de los Estados miembros, resultan éstos alcanzados por las normas sobre ayudas de Estado (39). Por último, los ingresos monopolísticos fueron quizás los primeros en recibir la impronta de los artículos 37 y 90 TCE sobre los monopolios nacionales de carácter comercial y los monopolios fiscales (40).

Desde la *faceta del gasto*, tampoco se ha visto liberado el Derecho Presupuestario de las implicaciones del Derecho comunitario. Desde el primer momento en que España se incorporó a la Comunidad Europea, se creó el denominado «presupuesto de acciones conjuntas España-Comunidades Europeas» con su estado de ingresos, donde figuraban los fondos procedentes de las Comunidades Europeas, y su estado de gastos, donde se reflejaban tanto las actuaciones exclusivamente comunitarias, como las cofinanciadas (41).

(39) «La legislación de la Unión Europea, en principio, no adopta de modo explícito ninguna posición institucional frente a las empresas públicas. Tan sólo en cuanto la subsidiación que casi necesariamente reciben, dada su situación económica de crisis permanente, resulta contraria a un régimen de libre competencia». Cfr. S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones sobre la nueva Administración económica», cit., p. 453.

(40) Artículos 31 y 86 respectivamente en la nueva numeración de los Tratados tras la modificación del Tratado de Amsterdam. Se ha afirmado que «los objetivos fiscales a cumplir por estos monopolios se mantienen e incluso se podrían mantener, en caso de una futura y necesaria abolición total de los mismos, mediante la simple ampliación de hechos imposables o elevación de tipos impositivos de los tributos que actualmente gravan los productos monopolizados. Pero en cualquier caso, el mismo concepto de «monopolio fiscal» debería ya ser sometido a revisión al menos respecto de los dos monopolios de carácter comercial examinados —petróleos y tabacos—, J.A. SÁNCHEZ GALIANA, «la adaptación de los Monopolios Fiscales Españoles a las exigencias del Derecho Comunitario Europeo», *Estudios sobre Armonización Fiscal ...*, cit., p. 332.

(41) Vid. D. M^a RUFÍAN LINAZA, «El presupuesto de la Comunidad Económica Europea»,

(36) Cfr. G. LICCARDO, «Introduzione allo studio del Diritto Tributario», *Tratato di Diritto Tributario*, vol. 1^o, t. 1^o, Cedam, Padova, 1994, p. 43.

(37) Cfr. K. TIPKE, Prólogo a la monografía de P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 15.

(38) G. CASADO OLLERO, Prólogo a G. CASADO OLLERO, et al., *Estudios sobre la Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, 2^a edición, ediciones TAT, Granada, 1987, p. 7.

Pero no sólo todo el ciclo de la institución presupuestaria resulta condicionada sino también el llamado «Derecho el gasto público», por cuanto que resulta limitada la decisión de realizar gastos por los preceptos que prohíben las ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. Corolario de esta realidad lo constituyen las propuestas de Ley de Estabilidad Presupuestaria.

Siguiendo al profesor Calvo Ortega, puede afirmarse que si las normas se producen a la vista de principios concretos que tratan de realzar valores determinados o, más sencillamente, una política jurídica concreta, se hará preciso sistematizar los principios comunitarios e integrarlos en nuestro Derecho Financiero y Tributario, pues los objetivos que subyacen a los principios comunitarios y los nacionales no siempre son fácilmente conjugables. Comprobar las diferencias de naturaleza y de principios que existen dentro del grupo normativo sólo es posible «a partir de esta diferenciación constitutiva», pues no debe «tratarse de una cohesión arbitraria, lo que exige la existencia de núcleos suficientes, aunque no una homogeneización absoluta», porque «la producción de normas y su aplicación dentro de cada uno de estos bloques se realiza de acuerdo con principios también distintos» (42).

Alrededor de los principios tributarios clásicos han surgido otros criterios o postulados que se erigen en configuradores del «sistema fiscal» y que lo enervan con mayor eficacia que los primeros. Se trata, entre otros, de los principios de *neutralidad tributaria* (43), del beneficio como fundamento de la tributación y de la fundamentación de la *capacidad de pago en la realización de actividades contaminantes*, el principio de *proporcionalidad*, el de *intervención mínima* o el de la reducción de la presión fiscal indirecta (44).

Como Casado Ollero afirma, el análisis de algunas cuestiones como la de determinar en qué medida la progresividad constituye una exigencia mínima e irrenunciable en la estructuración de la fiscalidad indirecta sobre el consumo, en el terreno de la justicia fiscal, habrá de planearse «atendiendo no sólo a la lógica interna de los respectivos sistemas fiscales nacionales, sino en función también de la *lógica y de la coherencia del propio sistema comunitario*» (45).

También Herrera Molina ha advertido que «las deficiencias de la normativa comunitaria no constituyen un fatal designio del destino que el jurista —y las autoridades nacionales— haya de aceptar resignadamente. *La justicia debe primar sobre la armonización por acarreo de materiales* y el propio Tratado de la Unión Europea impone el respeto de los derechos fundamentales, tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario» (46). En otro orden de ideas, Amatucci ha reivindicado la necesidad de trabajar no sólo en la armonización de legislaciones tributarias sustantivas sino en la armonización del contencioso tributario pues «no serviría de nada la armonización del Derecho positivo sustantivo en el ámbito de la CEE, si permaneciesen desordenadas las dimensiones de eficiencia nacional del proceso tributario» (47).

Estudios sobre Armonización Fiscal ..., cit., pp. 423 y ss.

(42) R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)*, 3ª edición, Civitas, Madrid, 1999, p. 33. La cursiva es nuestra.

(43) Una denuncia de la penetración de este principio como matizador del de capacidad económica puede encontrarse en P. ALGUACIL MARÍ, «La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento», *RDFHP* núm. 253, p. 576.

(44) Vid. A. CAYÓN GALIARDO, «El sistema fiscal. Fundamentos y estructura», *Civitas REDF* núm. 104, 1999, p. 701 y bibliografía citada.

(45) Cfr. G. CASADO OLLERO, «El artículo 95 del Tratado CEE y la diferenciación de los tipos de gravamen en el IVA. (Comentario a la Sentencia de 16 de diciembre 1986, Asunto 200/85)», *Revista de Instituciones Europeas* núm. 2, 1987, pp. 411 y 412.

(46) P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal...*, cit., pp. 502 y 503.

(47) A. AMATUCCI, «Problemas de armonización del contencioso tributario en Europa», en *Estudios de Derecho Tributario. En Memoria de M^o del Carmen Bollo Arozamena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, p. 173. Destaca AMATUCCI las diferencias en los niveles de evasión y de certeza del derecho, en la operatividad concreta de las normas constitutivas de los Derechos vigen-

Hay en este ámbito, como se puede advertir de las opiniones recogidas, muchas más sugerencias que temas agotados. Quizás una de ellas sea la imperiosa necesidad de que se trabaje más en los principios de *capacidad económica y de solidaridad*, en las ideas generales, las ideas políticas, en lugar de tener como prioritarios temas como los saldos netos de los Estados respecto al presupuesto comunitario, como la historia ha venido demostrando (48). Por todo lo anterior, *creemos necesario armonizar las exigencias comunitarias europeas con los principios constitucionales en materia tributaria*, pues en no pocas ocasiones la jurisprudencia del Tribunal de Justicia comunitario ha dejado de lado las exigencias de principios tales como el de la *progresividad* (49). En este sentido, Casado Ollero ha puesto de manifiesto, que la idea de *justicia fiscal* se concreta en cada momento histórico en los *principios constitucionales tributarios* consagrados en los respectivos ordenamientos nacionales, por lo que deben necesariamente conjugarse el orden constitucional interno y el orden constitucional comunitario (50).

En otros ámbitos materiales, las reticencias de los Estados a la acción «invasora» del Derecho comunitario en áreas tradicionales

tes y en los tiempos de duración de las controversias.

(48) Piénsese en el famoso «cheque británico», que los países de la Comunidad Europea acordaron para Reino Unido a la vista de la diferencia entre lo que recibía de las acciones PAC (política agrícola común) y lo que aportaba al presupuesto comunitario.

(49) Por todos, *vid.* G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I) y (II)», *Civitas, REDF*, núm. 32, 1981, pp. 541 y ss, y núm. 34, 1982, pp. 185 y ss. Sobre la inadecuación de las tasas lácteas al principio de proporcionalidad, *vid.* R. FALCÓN y TELLA, «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», editorial *QF* núm. 17, 1997, pp. 5 y ss.

(50) *Cfr.* G. CASADO OLLERO, «El artículo 95...», *cit.*, p. 411. El profesor CASADO entiende que además, se debe examinar la relación entre los principios inspiradores de la Constitución económica de la CEE, que se desprenden del carácter neoliberal de la Comunidad y a la vez de su carácter proteccionista en relación con el exterior, y los principios y exigencias que las constituciones internas imponen en materia fiscal, *passim*.

de la soberanía estatal han provocado verdaderas situaciones de crisis de la Comunidad. Basta recordar la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 12 de octubre de 1993, sobre la aceptación del mismo Tratado de Maastricht (51).

Sin perjuicio de lo que ya hemos adelantado, exponemos a continuación algunas de las parcelas del Derecho comunitario que, a nuestro entender, deben considerarse metodológica y sistemáticamente en el estudio del Derecho Financiero y Tributario. Como el profesor Casado tuvo ocasión de advertir hace tiempo «los problemas de fondo son pocos y representan el denominador común de la jurisprudencia comunitaria en materia fiscal», pero «las cuestiones que los suscitan son múltiples y responden además a supuestos de hecho extraordinariamente diversos y pormenorizados». Ello deriva, a su juicio, de tres tipos de causas: de los problemas surgidos de la *interpretación y aplicación* del Derecho comunitario fiscal, originario y derivado; de la *resistencia de los Estados miembros a prescindir del manejo de la fiscalidad* como instrumento de su política económica y social o, si se prefiere, de su tendencia a orientar el mecanismo fiscal hacia objetivos nacionales de signo proteccionista o de alguna forma enfrentados a los principios o a los intereses de mercado común; y por último, de la *plasticidad y del carácter proteiforme del tributo* y, por consiguiente, de los mecanismos y procedimientos de que pueden valerse los Estados miembros para accionar el instrumento fiscal con fines proteccionistas, opuestos a las reglas de libre competencia y libre circulación de mercancías en el territorio de la Unión Europea (52).

3.1. Las competencias financieras de las instituciones de la Unión Europea

El sistema de cesión de competencias de los Estados a las Comunidades Europeas,

(51) La versión española de la sentencia puede consultarse en la *Revista Instituciones Europeas* núm. 3, 1993, pp. 975 y ss.

(52) *Cfr.* G. CASADO OLLERO, «El artículo 95...», *cit.*, pp. 385 y 386.

base de la organización supranacional comunitaria no incluye la materia fiscal, financiera o tributaria. La «soberanía tributaria» sigue residiendo en cada uno de los Estados miembros, sin perjuicio de la cesión parcial implícita por la aproximación de las normativas sobre los elementos de determinados impuestos como consecuencia de las Directivas armonizadoras que afectan al impuesto sobre el valor añadido, impuesto de origen y estructura comunitaria, comunitario por excelencia (53), a los impuestos especiales —accisas en terminología comunitaria—, a los impuestos que gravan la concentración de capitales —nuestros gravámenes sobre operaciones societarias y actos jurídicos documentados—, y a determinados aspectos de la imposición societaria, como son la fiscalidad de las operaciones de fusión, escisión y otras formas de reorganización empresarial, y la fiscalidad de las operaciones entre sociedades matrices y filiales.

Tan sólo respecto al impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas, o al arancel aduanero común podría hablarse de un verdadero «poder tributario» propio y exclusivo de la Unión Europea, pues para estas formas de tributo las instituciones comunitarias lo establecen y delimitan, siendo Reglamentos comunitarios directamente aplicables en los Estados miembros los que contemplan la regulación material. Podría también hablarse de un poder tributario propio en el caso de la determinación de las exacciones fijadas para la efectividad de la política agrícola común, aunque en este supuesto se trata de exacciones cuya finalidad esencial es reguladora del mercado de productos agrícolas, esto es, no nacen básicamente para dar satisfacción a necesidades financieras (54).

(53) El profesor Casado acepta incluso la calificación de impuesto comunitario e impuesto europeo, y tampoco considera inmerecida la caracterización que hace E. FUENTES QUINTANA como «la gran moda fiscal de nuestro tiempo», *cfr.* G. CASADO OLLERO, «Consideraciones sobre la estructura jurídica del impuesto sobre el valor añadido en el ordenamiento italiano», *Civitas, REDF*, núm. 24, p. 589.

(54) Se ha denunciado que la tasa láctea desvirtúa totalmente la naturaleza disuasoria del im-

Siendo ello cierto, también lo es que cada vez son más numerosas las iniciativas comunitarias europeas en asuntos que sobrepasan las fronteras nacionales y que, tradicionalmente, se han discutido por vía convencional o multilateral en el foro de la OCDE. Pensemos en las medidas de asistencia mutua en la recaudación, en la lucha contra el fraude fiscal o en las soluciones previstas para el comercio electrónico. Asumen las instituciones comunitarias la tarea de crear marcos políticos coherentes para futuras actuaciones comunitarias. Y a menudo se pretende «establecer una postura común europea a fin de conseguir un consenso mundial a través de negociaciones internacionales» (55).

En el estadio actual del proceso de unión política para los países pertenecientes al área de la Unión Europea, existe una aproximación, un acercamiento de sistemas fiscales para la consecución de los objetivos del Tratado y la eficacia de las libertades comunitarias en un espacio de libre competencia, por la vía de las normas del Tratado que prohíben las discriminaciones por razón de nacionalidad, de las Directivas armonizadoras y los Reglamentos unificadores que, aunque poco numerosos en esta materia, también existen.

La Unión Europea en su fase actual no requiere los mismos impuestos ni siquiera la misma estructura para cada uno de ellos. Esta regla general se excepciona en el caso de los impuestos indirectos, especialmente respecto al impuesto sobre el valor añadido, y gran parte de la explicación reside en que un porcentaje de lo que los Estados recaudan por

puesto, convirtiéndolo en una exacción arbitraria y desproporcionada que alcanza hasta el 115% del precio de referencia de la leche, por lo que se plantea la legitimidad de impuestos de este tipo, y por su compatibilidad con el Tratado y con los principios comunes a los Estados miembros. Se infringe el principio de proporcionalidad y no se garantiza que se cumpla con la finalidad disuasoria perseguida, *cfr.* R. FALCÓN y TELLA, «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», *cit.*, pp. 5 y ss.

(55) *Vid.* Comunicación de la Comisión de 1 de abril de 1997, Iniciativa europea de comercio electrónico (COM 97, 157 final), p. 3.

este impuesto financia el presupuesto comunitario.

Hay que tener en cuenta que el régimen de financiación de la Unión Europea, se basa desde la Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970 (56) en un sistema de «recursos propios», que pretende garantizar su autonomía financiera, aunque la historia del presupuesto comunitario viene demostrando su insuficiencia para cubrir los gastos. Con anterioridad, el presupuesto comunitario se financiaba con aportaciones de los Estados miembros, según criterios fijados en los Tratados constitutivos (57). Actualmente, tras varias modificaciones al sistema, éste incluye, los recursos propios tradicionales: derechos de aduana y derechos agrarios que no son cuantitativamente importantes y además tienden a disminuir; y los *ingresos propios de naturaleza fiscal o de equilibrio del presupuesto*: el recurso basado en el impuesto sobre el valor añadido y el recurso PNB.

Sin ser en sentido estricto resultado del Derecho comunitario, existe una importante acción *coordinadora* de las políticas fiscales de los Estados miembros aprovechando la dinámica de las reuniones del Consejo de Ministros de la Unión Europea para hacer efectivas las políticas económicas comunitarias, que también debe suscitar reflexión (58). Así ha ocurrido con la decisión del Consejo de rebajar la presión fiscal a las rentas de trabajo —que España ha acometido en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 40/1998—, *potenciando el uso de los gravámenes ecológicos y los impuestos indirectos sobre consumos específicos* —tendencia ya iniciada que se reforzará en los próximos años—; y de introducir cambios en la imposición de las rentas de capital para evitar discriminaciones en la colocación del ahorro, decisión que no es ju-

rídica en instancia comunitaria sino fruto de un pacto político (59). En fase de propuesta normativa está la Directiva sobre la tributación del ahorro; se ha aprobado un Código de conducta en la fiscalidad de las empresas, donde se definen las medidas tributarias unilaterales potencialmente perjudiciales —paraísos fiscales, incentivos regionales, etc.— y se ha simplificado también el marco tributario para las PYMES (60) y otras empresas.

La «armonización fiscal europea» sólo afecta a lo necesario para el funcionamiento del mercado interior, esto es, tiene carácter instrumental. La opción entre armonización jurídica y coordinación de políticas dependerá, de cara al futuro, de cómo se interprete en cada caso el principio de subsidiariedad, según el cual «*en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado*» (61).

(59) Una buena síntesis del tema ofrece el profesor Casado cuando afirma que «frente a la concepción *negativa* de la fiscalidad que predominó en las primeras décadas del proceso armonizador —la fiscalidad como fuente de distorsiones que se oponen al funcionamiento del Mercado común—, se ha abierto paso a una concepción *positiva* de la fiscalidad en que la Comunidad trata de compaginar los objetivos de la *neutralidad fiscal* y no-discriminación, con una acción de carácter marcadamente intervencionista orientada a la *coordinación* del empleo extrafiscal del tributo por los Estados miembros al servicio de sus respectivas políticas económicas nacionales, y más tímidamente, al manejo (extrafiscal) del impuesto en apoyo directamente de objetivos y políticas comunitarias» *cf.* Voz «Armonización fiscal» en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I, Civitas, 1995, pp. 555 y 556.

(60) Sobre el tema *vid.* P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, «La fiscalidad comunitaria sobre las pequeñas y medianas empresas —PYMES— (I) y (II)», *CT* núm. 81 y 82-83, 1997, pp. 101-107 y 291-311 respectivamente.

(61) Aparece aludido por primera vez en el Acta Única Europea que introduce el artículo 130

(56) *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* serie L 94, de 28 de abril de 1970.

(57) Artículo 268 y ss. TCE, antiguo artículo 199.

(58) *Vid.* el Informe de la Comisión sobre la evolución de los sistemas tributarios (texto revisado COM (96) 54 final, de 22 de octubre de 1996), las posteriores Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (DOCE C 2, de 6 de enero de 1998) y el estudio de T. ROSEMBUJ, «La competencia fiscal lesiva», *La Ley*, 1999.

En este orden de cuestiones son también importantes los principios comunitarios de *autonomía institucional y responsabilidad del Estado*, de construcción jurisprudencial (62) que implican que el Derecho comunitario respeta el modelo de organización territorial del Estado, de manera que el sistema interno de distribución de competencias es, por principio, cuestión ajena a las exigencias comunitarias.

De otro lado, frente a los incumplimientos de normas o principios comunitarios el Estado es el único responsable ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya sean órganos centrales —generales—, autonómicos o locales los directamente causantes de las infracciones del Derecho comunitario, ya por vía legislativa, reglamentaria o ejecutiva. La descentralización de potestades normativas en España que el Estado comparte con las Comunidades Autónomas respecto a las principales figuras impositivas es pues, cuestión ajena al Derecho comunitario, sin perjuicio de la cautela del legislador al prever el artículo 19.2º in fine de la LOFCA que «*las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea*».

Para que se llegara a un sistema fiscal uniforme serían necesarios importantes cambios en los Tratados y una fuerte voluntad política. La última reforma a los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas aprobada en Amsterdam el 2 de octubre de 1997 sólo introduce como dato importante en materia fiscal, el principio de *flexibilidad o cooperación reforzada* en virtud del cual podrán producirse integraciones sectoriales, lo que permite prever un alejamiento respecto

R en el Tratado, cuyo apartado cuarto afirmaba —ha sido reformado por el Tratado de Maastricht, en materia de medio ambiente— que la Comunidad actuará en la medida en que los objetivos puedan conseguirse en mejores condiciones en el plano comunitario que en el de los Estados miembros considerados aisladamente.

(62) Deducidos del artículo 10 TCE, antiguo artículo 5.

al objetivo unificador. Sin perjuicio de ello, para la adopción de medidas normativas fiscales sigue siendo necesaria la *unanimidad* en las decisiones del Consejo de Ministros para aprobar las Directivas armonizadoras (63), unanimidad que explica la dificultad para avanzar en la armonización fiscal.

3.2. Los principios comunitarios con incidencia en Derecho Tributario

También determinados *principios comunitarios* tienen fuerte incidencia en nuestro Derecho Financiero y Tributario. Nos limitamos a exponer los principios comunitarios de construcción jurisprudencial que deben inspirar la actuación normativa, ejecutiva y judicial en materia tributaria. Muchos de ellos tienen relevancia directa en la aplicación interna de los tributos y configuran auténticos derechos comunitarios de los contribuyentes (64), actuando en la esfera de los deberes y obligaciones formales, en la determinación de infracciones y sanciones y en otros ámbitos.

No nos referiremos pues, a los principios jurídicos y económicos que subyacen en la construcción comunitaria europea, esto es, a los principios jurídicos de aplicabilidad directa del Derecho comunitario, de efecto directo de sus normas sobre los particulares y del acervo comunitario ni a los principios económicos de economía de mercado, libre competencia o solidaridad (65). Tales principios son reflejo de la incardinación del conjunto del Derecho comunitario europeo en los ordena-

(63) Artículos 93 y 94 TCE, antiguos artículo 99 y 100. Hasta el momento, no ha prosperado la propuesta de la Comisión de cambiar el sistema de voto por el de mayoría cualificada.

(64) Vid. P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, «La protección jurídica del contribuyente y la CEE (II)», *Sistema Fiscal Español y Armonización Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 263 y ss.

(65) Vid. en otros trabajos, VILLAR EZCURRA, M., y HERRERA MOLINA, P.M.: «Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente», *Quincena Fiscal* núm. 10, 1999, pp. 9-30.

mientos internos. Tampoco tratamos, en la medida en que ya se ha anticipado, de la transformación de los principios tradicionales de tributación por efecto de los de neutralidad, beneficio, intervención mínima o el de quien contamina paga.

Las decisiones del Tribunal comunitario articulan el principio de *proporcionalidad* en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. La *idoneidad* supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma o el ejercicio de la potestad. *Necesidad* implica la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano, en particular sobre sus derechos fundamentales. La restricción impuesta por la norma será necesaria 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 eficacia. En este sentido se pronuncian diversas sentencias relativas a deberes de facturación, autorizaciones administrativas, uso de medios de prueba o criterios de valoración de la base imponible. Este aspecto del principio de proporcionalidad se ha plasmado en el artículo 5 in fine del TCE (66), si bien se refiere éste a cualquier actuación comunitaria en ámbitos de concurrencia de acción con los Estados miembros como forma de modular el principio de subsidiariedad: «ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado».

Por último, «proporcionalidad estricto sensu» supone ponderar los beneficios derivados de la medida, y el sacrificio que implica para los derechos de los ciudadanos. El principio comunitario de proporcionalidad vincula tanto a los órganos de la Unión Europea como a los Estados miembros. Entendido como el necesario equilibrio entre la abstracción de las normas y la muy diversa capacidad organizativa y administrativa de los sujetos pasivos, que modera el ejercicio de los poderes públicos en cuanto actúan limitando la esfera jurídica de los particulares, está siendo reconocido como inspirador del Derecho público en general y, por ello, del

Derecho Tributario. Así ha sido expresamente reconocido en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, como inspirador de la aplicación del sistema tributario, al margen de su concreción en ciertos preceptos de la Ley General Tributaria (67).

El Tratado prohíbe en su artículo 12 (68) «toda discriminación por razón de la nacionalidad», incluidas las que se producen con la exigencia de deberes formales. Esta prohibición se concreta en otras disposiciones que tratan de garantizar la libertad de circulación de personas, servicios y capitales, libre circulación de trabajadores (69), derecho de establecimiento (70), libre circulación de servicios (71) y libre circulación de capitales (72). El TJCE ha tenido ocasión de reiterar la aplicabilidad directa de las cláusulas específicas que prohíben la discriminación por razón de nacionalidad y sólo ha admitido la invocación de la cláusula general del artículo 12 TCE en defecto de normas específicas para el caso (73). Ha dotado al principio de una fuerza expansiva en la armonización de la fiscalidad directa en un doble sentido: 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. De otro lado, este principio no excluye la llamada «discriminación inversa», es decir, la discriminación de personas o productos nacionales (74). Sin embargo, en las resoluciones más recientes

(67) Cfr. A. CAYÓN GALIARDO, «El sistema fiscal. Fundamentos y estructura», cit., p. 702.

(68) Antiguo artículo 6.

(69) En los artículos 39.2 TCE, antiguo 48.2.

(70) Artículos 43 y 48 TCE, antiguos 52 y 58.

(71) Artículo 49 TCE, antiguo 59.

(72) Artículo 56 TCE y ss., antiguos 67-73 B.

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

(74) SSTJCE. de 13 de marzo de 1979, *Peureux*, C-86/78, Rec. 897; 27 de septiembre de 1988, 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.

(66) Antiguo artículo 3 B TCE.

tes, 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 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 Tratado» (75). Es decir, sólo se admite la discriminación inversa cuando el trato desfavorable se produzca en un «contexto meramente nacional» (76).

La doctrina jurisprudencial forjada ya a propósito de este principio permite afirmar que contempla una regla rigurosamente imperativa, que goza de efecto directo y por tanto es 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 ss. TCE —antiguo 169— (77). Este principio nacido del Derecho comunitario y para los intereses comunitarios, se convierte así en *canon de legalidad de las legislaciones tributarias internas*. El ejercicio de la

potestad tributaria interna queda pues limitado supranacionalmente por lo que se ha venido denominando» (78), «armonización negativa o de segundo grado» (79).

Otro de los principios comunitarios que ha de tener en consideración el Derecho Financiero y Tributario es el de *claridad y transparencia en la determinación del Derecho y deberes*. Así, «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 (80) 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» (81). También el principio de *confianza legítima* (82), ha adquirido importante significación desde las instancias del Tribunal de Justicia de las Co-

(78) Cfr. G. CASADO OLLERO, Voz «Armonización fiscal», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, cit., p. 553.

(79) Sobre el tema, entre otros, *vid.* C. GARCÍA NOVOA, «El futuro de la imposición indirecta en la Unión Económica y monetaria. La llamada armonización de segundo grado», *Comunidad Europea*, núm. 7, 1998, pp. 33 y ss.

(80) L. LAVILLA ALSINA, *Seguridad jurídica y función del Derecho*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1999, p. 81. Añade al respecto que «cabría decir que el Tribunal sólo aplica el principio cuando, siendo legítima la medida tomada, desencadena consecuencias que rompen el equilibrio razonable en las relaciones entre poderes y ciudadanos y, en particular y como antes se ha apuntado, cuando la decisión controvertida se ha aplicado por sorpresa, ha producido efectos sensiblemente desestabilizadores y no se han adoptado prevenciones de transición o compensación» (pp. 81 y 82).

(81) SSTJCE de 30 de enero de 1985, *Comisión v. Dinamarca*, 143/83, Rec. 427; 21 de junio de 1988, *Comisión v. República italiana*, 257/86, Rec. 3249; 2 de agosto de 1993, *Comisión v. Grecia*, 9/92, Rec. 4467; 9 de febrero de 1994, *Comisión v. Italia*, 119/92, Rec. 415.

(82) Al principio de confianza legítima subyace la idea de certeza sobre el Derecho, que constituye exigencia primaria del principio de seguridad jurídica.

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

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

(77) 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.

munidades Europeas «en virtud de la invocación de litigantes alemanes» (83).

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. 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 instituciones (84), o se esté en condiciones de prever la nueva medida (85). Entendemos que

(83) L. LAVILLA ALSINA, *Seguridad jurídica y función del Derecho*, p. 81. Un excelente y completo análisis del principio de seguridad jurídica puede encontrarse en C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000. *Vid.* especialmente las pp. 68 y ss. sobre la tutela de la seguridad jurídica en el marco del Derecho comunitario, así como las pp. 147 y ss. sobre la claridad del mandato tributario.

(84) Por ejemplo, en el asunto C-331/88, *La Reine/Ministro de Agricultura, Pesca y Alimentación* y el Ministro de Salud, en sentencia del TJCE de 13 de noviembre de 1990 (ya citado) se afirma: «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.

(85) STJCE de 5 de octubre de 1993, asunto C-13 y 16/1992, *Vof Driessen 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 tales actos efectos jurídicamente vinculantes.

la construcción del principio por el Tribunal comunitario es plenamente aplicable en los ordenamientos internos y en particular, en 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 recepción (86). 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 cuasi-contractual» con el sujeto ordinario (87).

Finalmente, en el orden de los procedimientos tributarios, se ha enunciado por el TJCE el principio de *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 obliga a un Estado miembro a

(86) 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 de la confianza en el Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p.15. En esta monografía de F.A. CASTILLO BLANCO, *vid.* el estudio de Derecho comparado, pp. 131 a 161.

(87) L. PAREJO ALFONSO, prólogo a *La protección...*, cit, p. 16.

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» (88). 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» (89).

3.3. Las normas fiscales de Derecho originario

El Derecho originario emana de las disposiciones de los Tratados, que contienen normas que rigen con efecto directo en los Estados, declaraciones de principios y bases para el Derecho derivado de las instituciones de la Unión Europea. Éstas adoptan actos jurídicos en forma de Reglamentos, Directivas, Decisiones y Recomendaciones, donde específicamente se contienen las medidas de armonización fiscal y aproximación de las legislaciones impositivas. El TCE contiene un capítulo titulado «disposiciones fiscales» en un título que recoge las «normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones» (90).

Sin embargo, las disposiciones fiscales del Tratado no se limitan a las previsiones de

este capítulo, sino que incluyen: prohibiciones de establecer entre los Estados de la Unión Europea nuevos derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente (91); prohibiciones de ayudas otorgadas por los Estados miembros incompatibles con el mercado común (92) que se han aplicado para anular determinados incentivos fiscales en el sistema foral del País Vasco; bases jurídicas para luchar contra el fraude fiscal (93), o para adoptar medidas de armonización (94) o de aproximación de legislaciones (95); obligaciones de adecuar los monopolios fiscales (petróleos, tabacos) a las normas de libre competencia (96). Sin perjuicio de esta enumeración, que no pretende ser exhaustiva, tienen especial importancia las cláusulas del Tratado antes enunciadas que prohíben a los Estados discriminar por razón de nacionalidad en la medida en que la discriminación puede traer su causa de diferencias impositivas en función de la residencia.

Como afirma el profesor Casado, «los Tratados imponen determinados límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros, y (...) permiten a las Comunidades Europeas incidir en la legislación fiscal de los Estados miembros mediante una actividad de armonización» (97).

Respecto a las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, el artículo 25 TCE (98) establece una cláusula stand still (no hacer), relativa tanto a los derechos de aduana de importación y exportación así como a cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente, conforme al siguiente tenor literal: «Quedan prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. *Esta prohibición se aplicará*

(91) Artículo 25 TCE, antiguo artículo 12.

(92) Artículos 87 a 89 TCE, antiguos arts. 92 a 94.

(93) Artículo 112 TCE, antiguo artículo 209.

(94) Artículo 93 TCE, antiguo artículo 99.

(95) Artículo 94 TCE, antiguo artículo 100.

(96) Artículo 31 TCE, antiguo artículo 37 y 90.2.

(97) Cfr. G. CASADO OLLERO, «Voz Armonización fiscal», cit., p. 551.

(98) Antiguo artículo 12.

(88) STJCE de 15 de septiembre de 1998, As. C-231/96, *Edilizia industriale Siderurgica Srl (Edis)/Ministero delle Finanze*, Rec. 4951.

(89) *Ibidem*. Sobre este tema, por todos vid. A.J. MARTÍNEZ JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARREIRO, «Devoluciones de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho Comunitario», *Noticias de la Unión Europea* núm. 16, 1998, pp. 58 y ss.

(90) Título VI TCE, antiguo V TCE.

también a los derechos de aduana de carácter fiscal» (99). Tal cláusula goza de efecto directo, es decir es directamente invocable por los particulares ante sus jurisdicciones internas (100).

Siendo la noción de exacción de efecto equivalente un concepto jurídico indeterminado ha sido el Tribunal de Justicia el que ha ido delimitándola, desde las conocidas sentencias dictadas en los asuntos *Pan de especias* y *Fondo Social de los diamantistas belgas*. Para ello se ha tenido especialmente en cuenta si la exacción de efecto equivalente tiene los mismos efectos que los derechos de aduana, pese a no ser formalmente un derecho de aduana. En la primera de las sentencias se afirma que «se trata de un derecho unilateralmente impuesto por un Estado miembro que afecta a productos importados por el hecho de traspasar la frontera en dicho momento o en un momento ulterior y que teniendo como resultado el alterar el precio del producto tiene la misma incidencia que un derecho de aduana» (101). En la segunda, las peculiaridades del asunto a analizar le hicieron concretar aún más los elementos definitorios, pues no existía producto nacional que proteger (elemento proteccionista típico del derecho de aduana) en las exacciones que se exigían en Bélgica para los trabajadores del diamante y lo recaudado no iba destinado al Estado sino a un fondo social. Así, definió la exacción de efecto equivalente como «toda carga pecuniaria distinta de un derecho de aduana, aunque sea mínima, cualquiera que sea su denominación y la técnica de percepción, que grave productos nacionales o importados por razón de su paso por la frontera, aunque no se perciba en beneficio del Estado, no tenga efecto discriminatorio protector o no haya producción nacional competitiva» (102). Es decir, lo determinante es que el gravamen se devengue por razón del paso del producto a través de la

frontera, situación que puede darse tanto en concurrencia como en ausencia de producción nacional competidora. Según jurisprudencia comunitaria la exacción no estará prohibida si justifica que se percibe por razón de un «servicio efectivamente prestado», siempre y cuando el importe sea proporcionado y se aprecie una ventaja específica e individualizada en el receptor del servicio —por ejemplo, en el caso del servicio de almacenaje de mercancías hasta su despacho aduanero—, o si responde a un interés comunitario deducido de la firma de Tratados que obligan a todos los Estados de la Unión Europea o de las Directivas comunitarias —que impongan por ejemplo, el pago sistemático de una tasa por una inspección sanitaria a los productos importados—. Tampoco existirá exacción de efecto equivalente prohibida si el gravamen forma parte de un sistema de imposición interna, en cuyo caso la legalidad del gravamen habrá de enjuiciarse según las previsiones del artículo 90 TCE (103). El Tribunal comunitario, en sentencia de 7 de diciembre de 1995 entendió que el arbitrio municipal sobre la importación de mercancías exigido en Ceuta y Melilla constituía una exacción de efecto equivalente (As. 45/1994), aunque nuestro Tribunal Supremo discrepó del criterio y en sentencia de 13 de junio de 1998 hizo una lectura correctiva del fallo del Tribunal comunitario entendiendo que el arbitrio no incurría en tal prohibición (104).

El artículo 90 TCE prohíbe tanto la discriminación tributaria de productos similares como el proteccionismo fiscal de productos concurrentes, conforme al siguiente tenor literal: «Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros (105) con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará

(99) El inciso en cursiva ha sido introducido por la Reforma aprobada en Amsterdam.

(100) STJCE de 5 febrero 1963, *Van Gend & Loos*, As. 26/62, Rec. 3.

(101) STJCE de 14 diciembre 1962, *Comisión / Bélgica y Luxemburgo*, As. ac. 2 y 3/62, Rec. 813.

(102) STJCE de 1 de julio de 1969, As. ac. 2 y 3/69, Rec. 211.

(103) Antiguo artículo 95.

(104) *Vid.* con posterioridad STS de 28 de marzo de 1998, que resuelve en interés de ley, STS de 13 de junio de 1998 y STS de 7 de febrero de 1998.

(105) El precepto no se aplica ni a los intercambios comerciales en un mismo Estado («cuestiones internas») ni a los realizados entre la Comunidad y terceros Estados («procedencia u origen no comunitarios»).

los productos de los demás Estados miembros con tributos internos *que puedan proteger indirectamente otras producciones*». Esto es, están prohibidos los tributos internos discriminatorios para los productos de otros Estados miembros, tanto si en el Estado impositor existe producción igual o similar (106) (apartado 1º), en cuyo caso el criterio determinante es la existencia de una discriminación directa o indirecta —por ejemplo estableciendo diferencias, en los tipos, la determinación de la base imponible o las modalidades de percepción del impuesto— como en el caso contrario (apartado 2º), debiendo estarse entonces al criterio de la sustituibilidad del producto discriminado con el que potencialmente satisfaga al consumidor (107). También esta previsión goza de efecto directo, y origina derechos invocables por los particulares. Su objetivo es asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, a través de la supresión de cualquier tipo de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos discriminatorios, garantizando así una perfecta neutralidad fiscal de los tributos internos en lo que a la competencia entre productos nacionales e importados se refiere. Aunque el precepto alude a

«tributos internos», la jurisprudencia ha entendido que caen en el ámbito de la prohibición las exacciones nacionales, regionales o locales, y no sólo si constituyen tributos en sentido estricto, sino también las exacciones parafiscales, ya que lo relevante es que la exacción nazca de *«instancias públicas»* y *«la obligatoriedad de su pago»* (108).

A diferencia de las exacciones de efecto equivalente que están absolutamente prohibidas, los tributos internos sólo lo están cuando son superiores —discriminatorios o proteccionistas— a los aplicados a productos importados iguales, similares o en competencia. Para apreciar el criterio de similitud y la potencial concurrencia, el Tribunal de Justicia ha atendido al grado de *«satisfacción de las necesidades del consumidor»*, por poseer propiedades análogas o permitir satisfacer una misma necesidad, por ejemplo, el vino y la cerveza o los que tienen semejante sabor o graduación alcohólica. Esta regla del Tratado afecta al impuesto sobre el valor añadido y, en general, a los impuestos indirectos sobre la producción o el consumo de bienes específicos (109). La forma en que se discrimine o se proteja es indiferente. Se tiene en cuenta no sólo el tipo impositivo del gravamen, sino también las disposiciones por las que se determina la base imponible, las cuotas tributarias, los sistemas de control del pago de la exacción, las normas dictadas para su recaudación o las modalidades de percepción del impuesto. El simple hecho de que un impuesto grave las importaciones no es suficiente para considerar que sea discriminatorio. El criterio decisivo es la cuantía real de las exacciones que gravan productos nacionales, por una

(106) Respecto a qué haya de entenderse por producto nacional similar, se huye del criterio formal de atender a las clasificaciones de mercancías del arancel exterior común o las fiscales. De acuerdo con este criterio, los productos serían similares cuando entran en una misma partida o categoría arancelaria o fiscal. El TJCE ha seguido un criterio material: son similares cuando están en la misma fase de comercialización o producción y presentan a la vista de los consumidores propiedades análogas y responden a las mismas necesidades. En cuanto a qué haya de entenderse por «tributo superior», hay que atender a la cuantía final a ingresar en aplicación del tributo sea cuál sea la técnica (tipo más elevado, diferente cálculo de la base, distintas deducciones, etc.).

(107) Sobre los problemas de interpretación y aplicación del artículo 95 TCE, *vid.* G. CASADO OLLERO, «El artículo 95 ...», *cit.*; Un estudio completo sobre la jurisprudencia comunitaria en aplicación del artículo 95 TCE puede encontrarse en SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *RCT* núm. 186, 1998, pp. 3 y ss.

(108) STJCE de 25 noviembre 1981, *Hauptzollamt Flensburg / H.C. Andresen*, As. 4/81, Rec. 2835.

(109) Así, se ha declarado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la ilegalidad de determinados impuestos internos que gravan los vehículos de motor —en Francia, Grecia y Portugal— por provocar discriminaciones más o menos evidentes con diferentes tipos impositivos, el mayor afectando exclusivamente a los productos importados, o de forma más sutil, considerando la potencia del automóvil o la presencia de catalizador para graduar la cuota impositiva.

parte, y los productos de otros Estados miembros por otra (110).

Se admite, sin embargo, un régimen fiscal de favor para determinadas categorías de productores nacionales si dichas categorías resultan de la aplicación de *criterios objetivos*, como son la naturaleza de las materias primas o los métodos de producción empleados, y siempre que dichas ventajas no excluyan «*a priori*» de su alcance a los productos de los demás Estados miembros. Se exige también por la jurisprudencia que los objetivos de política económica perseguidos sean en sí mismos compatibles con las exigencias del Tratado.

En determinados casos puede ser necesario valorar el *destino* que se da a los ingresos que generen las exacciones. Así, por ejemplo, una exacción que se aplique con los mismos criterios a productos nacionales y de otros Estados miembros puede constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, si el ingreso generado se destina *en su totalidad* a indemnizar a los productores nacionales de los productos gravados (111). Por contra, si el destino de las cantidades recaudadas es ayudar a los consumidores de los productos gravados, la licitud del gravamen tendría que juzgarse al amparo de las disposiciones sobre ayudas estatales. Podrá entonces considerarse que el aparente tributo interno es una exacción que tiene un efecto equivalente a un derecho de aduana o que es una ayuda estatal cuando le sean aplicables bien las disposiciones del artículo 25 TCE o bien las del artículo 87 TCE (112).

(110) Desde el punto de vista metodológico es interesante observar cómo el Tribunal atiende a criterios meramente cuantitativos, económicos, incluso analizando si un determinado sector, producto o categoría de productos quedan en situación de ventaja competitiva. Tiene en cuenta no sólo los *costes* fiscales sino también los *ahorros* posibles por la vía de ayudas, subvenciones o rebajas.

(111) Sentencia del TJCE de 17.9.1997, As. C-28/96, *Fazenda Publica, Fricarnes, S.A.*

(112) Para un estudio conjunto del ámbito de aplicación de todos los preceptos *vid.* nuestro trabajo: «Las ayudas estatales de carácter fiscal y el Derecho comunitario: algunas notas sobre su diferencia de los tributos internos discriminatorios y las exacciones de efecto equivalente a propósito del primer informe sobre el Código de Conducta Fiscal,

Con arreglo al artículo 87 TCE, *cualquier ayuda concedida por un Estado miembro que falsee o amenace falsear la competencia será incompatible con el mercado común*. Por lo general, cualquier elemento de ayuda que forme parte de un sistema impositivo no puede ser autorizado por la Comisión si infringe otras disposiciones del Tratado. Por ello, hay que garantizar, en primer lugar, que el gravamen en cuestión no esté en contradicción con estas disposiciones, en particular con lo previsto en los artículos 25 (antiguo 12) y 90 (antiguo 95) TCE. Sólo entonces la ayuda podría declararse compatible. Antes de decidir, la Comisión analizará si efectivamente se trata de una ayuda. Si los ingresos derivados de una determinada exacción no se consignan en el presupuesto general del Estado, sino que se afectan a fines determinados, puede tratarse de una ayuda estatal en caso de que se favorezca a determinadas empresas o productos.

Las exenciones de gravámenes sobre determinados productos pueden constituir también ayudas estatales, aun cuando tales exenciones sean necesarias para evitar que las empresas nacionales estén en desventaja con respecto a sus competidores de países donde no existan tales exacciones. Merece tenerse en cuenta que al valorar las ayudas, la Comisión considera tanto el origen como el empleo de los ingresos obtenidos, para tener una visión completa de la situación. En este sentido, la jurisprudencia ha entendido que la Comisión debe tener en cuenta todos aquellos factores que incidan directa o indirectamente, incluyendo las ayudas indirectas, la financiación de la ayuda y la relación entre la financiación y la cantidad que se distribuya como ayuda (113). La Comisión ha aplicado estas normas a algún caso español, y en particular, ha decidido que los incentivos fiscales a la inversión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades en los territorios históricos vascos eran ayudas de Estado incompatibles con el mercado común (114).

Boletín Mensual Aranzadi Fiscal núm. 2, 1999, pp. 2 y ss.

(113) Sentencia del TJCE de 25.6.1970, As. C-47/69, *Francia c. Comisión*.

(114) Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L núm. 134, de 3 de junio de 1993, p. 25.

Respecto a los monopolios fiscales, el artículo 31 TCE —antiguo artículo 37.1—, directamente aplicable en todos los Estados comunitarios, tiene como principal objetivo la prohibición de cualquier discriminación entre los ciudadanos de los Estados comunitarios, en lo que se refiere a las condiciones de abastecimiento y mercado, y disponía en su redacción originaria la progresiva adecuación de los monopolios estatales en los siguientes términos: «Los Estados miembros adecuarán progresivamente los *monopolios nacionales de carácter comercial*, de tal modo que al final del periodo transitorio quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros, respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado. Las disposiciones del presente artículo se aplicarán a cualquier organismo mediante el cual un Estado miembro, *de iure o de facto*, controle, dirija o influya sensiblemente, directa o indirectamente, en las importaciones o exportaciones entre los Estados miembros. Tales disposiciones se aplicarán igualmente a los monopolios cedidos por el Estado a terceros». Conviene fijarse en que el precepto sólo obliga a la «adaptación» de los monopolios de comercialización (no de fabricación) que afecten al comercio con nacionales de los «Estados miembros» y no a la supresión de los monopolios. Por otra parte, el artículo 90.2 TCE (que desaparece en la versión consolidada del Tratado) se refiere a las empresas que tengan el carácter de monopolio fiscal, determinando su sujeción a las normas del Tratado, y en especial, a las normas sobre competencia, «en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada». Ambas previsiones han motivado la adaptación de los monopolios fiscales españoles, en la medida en que los monopolios españoles de petróleos y tabacos afectaban al comercio de estos productos.

En definitiva, las normas del Derecho comunitario originario son vinculantes jurídicamente en los Estados miembros de la Unión Europea y han de aplicarse e interpretarse por los mismos tribunales ordinarios de acuerdo con los criterios de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que hemos extractado.

3.4. La armonización de la fiscalidad indirecta y directa

Todo proceso de integración económica, no sólo el modelo comunitario europeo conlleva la necesidad de armonizar normativas tributarias, básicamente por dos razones. En primer lugar, *para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y distorcionen el régimen de libre y leal competencia*, pues las condiciones de competencia no son equitativas si unos productores soportan más carga fiscal que otros. En segundo término, *porque la plenitud de soberanía fiscal de los Estados miembros se pone en entredicho si es necesario aproximar las políticas económicas generales de los Estados miembros o instaurar una política común en ciertos sectores*. Y ello por la importancia del impuesto no sólo como instrumento recaudatorio sino en su función de instrumento de intervención económica como reconoce el artículo 4 de la Ley General Tributaria, pues no se ha de olvidar que «los aspectos jurídicos y económicos de los (...) fenómenos intervencionistas van entrecruzándose, difuminando muchas veces la naturaleza de las instituciones» (115).

La armonización no supone la creación de un modelo nuevo de imposición ni la unificación de los sistemas fiscales nacionales. En el ámbito comunitario, la armonización tiene un verdadero *carácter instrumental* para alcanzar los fines explicitados en el artículo 2 TCE, que constituyen la misión de la Comunidad. A menudo se habla indistintamente de armonizar, aproximar, coordinar o unificar, pero se trata de técnicas normativas diferentes que tienen en común el presuponer la existencia de sistemas fiscales nacionales diversos al tiempo que el pretender reducir esas diversidades, pudiendo establecerse entre ellas una relación gradual de menor a mayor.

Si es conveniente resaltar que cuando el Tratado utiliza el término «convergencia»

(115) J.A. GARCÍA TREVIJANO FOS, «Aspectos de la Administración económica», *RAP* núm. 12, 1953, p. 76.

está atendiendo a resultados conseguidos teniendo en cuenta factores económicos, globalizaciones económicas o desarmes arancelarios, mientras que el término «armonización» implica algo más de estrategia, eliminar las divergencias que impiden alcanzar el resultado deseado, en materia fiscal, la integración económica y el mercado interior. Se pretende evitar que las distorsiones que pudieran producirse en el caso de que no se adoptasen al unisono en los respectivos ordenamientos nacionales, las medidas legislativas de realización del mercado interior.

En materia tributaria, la adopción de Directivas exige unanimidad en las decisiones del Consejo lo que ha dificultado un más amplio y rápido avance. Respecto a la posibilidad de invocar directamente ante tribunales internos las Directivas en materia de fiscalidad se admite el efecto directo vertical (frente al Estado) y se sigue negando el horizontal (frente a particulares) si bien es cierto que la progresiva ampliación del concepto de Estado que se viene afirmando en los pronunciamientos del TJCE relativiza en cierta medida la negativa a su reconocimiento.

Respecto a los impuestos indirectos, el informe Neumark supuso en 1962, la primera gran reflexión sobre el proyecto de armonización fiscal comunitaria. Las líneas de actuación deducidas del informe se mantienen en la actualidad, a saber: predominio absoluto de la imposición indirecta en la línea armonizadora para limitar las distorsiones al comercio y la competencia desleal de los productos nacionales y concepción «etapista» del proceso armonizador, siendo el impuesto sobre el valor añadido el tributo «estrella de la armonización fiscal» al ser sus características las más apropiadas en un mercado integrado. Las «accisas» o impuestos especiales, debían armonizarse a la par que el impuesto sobre el valor añadido, reduciendo su número y simplificando sus características así como homogeneizándolas en el territorio comunitario. Finalmente sobre el «droit d'apport» el informe citado opina que no es un tributo racional y que debería, en consecuencia, suprimirse.

Los avances constatados en la armonización de la fiscalidad indirecta suponen en cierta medida un condicionante en orden al cumplimiento de principios tan importantes como el de *capacidad económica*. Si desde

las instancias comunitarias se ha promovido y continúa legislándose la armonización de los impuestos sobre el consumo, «resulta difícil ver realizado este principio» (116) pues «a nadie sorprenden los reparos y las objeciones con que no sólo la doctrina científica sino incluso la jurisprudencia y, en ocasiones, hasta el propio legislador, suelen referirse a la actuación del principio de capacidad en el ámbito impositivo indirecto» (117). Son innumerables los estudios que al ocuparse del principio de capacidad económica, se detienen a considerar las dificultades que para el acatamiento del mismo ofrece el impuesto indirecto.

Como afirma Manzoni, en los impuestos indirectos «no basta que el presupuesto de hecho del tributo sea índice o manifestación de capacidad contributiva, sino que además es necesario que la capacidad contributiva manifestada por el presupuesto haga referencia precisamente al sujeto a cuyo cargo se pone la prestación tributaria», aunque «para comprobar la medida en que una figura tributaria resulta o no respetuosa con la capacidad contributiva, es necesario atender no ya a su presupuesto de hecho, sino al entero armazón estructural del tributo» (118). Por el contrario, la *armonización de la fiscalidad directa* es simbólica al no haber sido considerada prioritaria en el ámbito comunitario, por no impedir —al menos teóricamente— tanto como la indirecta, la movilidad de factores ni poner en entredicho de forma notoria la eficacia de las libertades garantizadas en el Tratado de Roma, esto es, la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Por ello, las *medidas normativas* se han centrado en lo necesario para garantizar la neutralidad fiscal de determinadas operaciones empresariales, como son las de fusiones y otras operaciones de reorganización empresarial cuando tienen carácter intracomunitario y las de operaciones entre matrices y

(116) Cfr. P. YEBRA MATRUL-ORTEGA, «La protección jurídica del contribuyente y la CEE (II)», *Sistema fiscal ...*, cit., p. 296.

(117) G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta», *Civitas, REDF* núm. 32, 1981, p. 567.

(118) Cfr. G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad ...», cit., pp. 550, 555 y 569.

filiales (Directivas 90/434 y 435). También se ha aprobado en 1990 un Convenio para suprimir los casos de doble imposición en supuestos de corrección de beneficios entre empresas asociadas. Siendo mínimas las directivas sobre imposición directa, el acercamiento de legislaciones se está produciendo de forma «consensuada» sobre todo en lo que a la imposición de las rentas del capital se refiere, por la vía de la *coordinación de acciones de política fiscal*. Finalmente, las conclusiones del Consejo ECOFIN, de 1 de diciembre de 1997, relativas a un *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*, para evitar la competencia fiscal desleal entre los Estados miembros de la Unión Europea, también suponen un importante avance, al incluir un listado de indicios orientativos para los Estados miembros a propósito de aquellas medidas fiscales que pueden resultar perjudiciales. Sin embargo, al margen de las medidas normativas, se viene constatando un *acercamiento de la imposición societaria y personal* por vía de la aportación del TJCE, en lo que se ha venido a denominar la «*armonización fiscal de segundo grado*» sobre todo desarrollando el principio de no-discriminación por razón de nacionalidad.

3.5. La necesidad de revisar las categorías tributarias

Ya hemos expuesto en otra ocasión (119) cómo desde el Derecho Comunitario se vienen imponiendo a los Estados miembros la regulación de formas de financiación que atienden a las nuevas exigencias de los mercados, dejándose libertad para el encaje conceptual de tales fórmulas nuevas en los esquemas normativos o dogmáticos de cada Estado. Así, por ejemplo, la Directiva comunitaria 94/62/CE y sus ambiciosos objetivos de eliminación de residuos y de corresponsabilidad en el proceso han potenciado las medidas fiscales adoptadas en la Ley española de envases y residuos de envases, deslizándo-

(119) *Vid.* «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el Deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases», *Quincena Fiscal* núm. 18, 1997, pp. 9 y ss.

se desde el ordenamiento comunitario medioambiental medidas normativas que obligan a revisar la dogmática sobre las categorías tributarias de nuestro sistema fiscal español (120). La misma necesidad se hace patente en los esquemas administrativistas para afirmar cuál sea la naturaleza jurídica de las entidades gestoras denominadas «sistemas integrados de gestión» en dicha Ley.

Las construcciones jurídicas clásicas de nuestro Derecho público deben ir haciendo hueco a las nuevas figuras que se recogen en normas comunitarias y que encajan mal en el encorsetamiento normativo al que nos invita la Ley General Tributaria y otras normas de carácter general. De momento, y a la espera de la aplicación de nuevas leyes que son transposición de Directivas comunitarias y de los pronunciamientos de los Tribunales al respecto, no se puede sino anticipar la determinación de la naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales impuestas desde el Derecho Comunitario europeo, con plena independencia de los conceptos tributarios nacionales (121). Cabe también constatar que las políticas al servicio del medio ambiente, que en España se amparan en los artículos 43 y 45 de la Constitución, en buena medida están predeterminadas por el Derecho de la Comunidad Europea, que está utilizando unas modalidades de servicio público que no se corresponden plenamente con las construcciones del Derecho Administrativo tradicional (122). Las previsiones del legislador comunitario y por «transposición» del legislador estatal se anticipan a las necesidades públi-

(120) Como sugiere Domingo CARBAJO VASCO, «¿habrá sonado la hora de crear una nueva categoría de tributo, de carácter extrafiscal, afecto a fines medioambientales dentro del artículo 26 de la LGT? «La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas», *Impuestos* número 21/1993, pp. 7 a 17.

(121) Como también reconoce A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, «El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea», cit., p. 116.

(122) *Vid.* al respecto la aportación de LÓPEZ RAMÓN, F.: «La política de Medio ambiente en la Comunidad Europea y su incidencia en el Derecho español», *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Madrid, 1986, vol. III.

cas. Están dando lugar a fórmulas que libe-
ran para el futuro al sector público de obliga-
ciones que tendría que financiar con recursos
tributarios a cargo de sus presupuestos de
gastos. Por ello, tal vez, no podemos encajar
las fórmulas financieras de hoy en el reperto-
rio de instrumentos tributarios de ayer. Se
está intentando liberar a la Hacienda Pública
de obligaciones futuras en la prestación de
servicios públicos y de interés general, y para
ello se encomienda a la propia colectividad
una cooperación que evite o haga innecesaria
la intervención directa de las Administracio-
nes públicas en época futura. Existe en para-
lelo a la denominada «huida del Derecho
Administrativo» una «huida del Derecho Fi-
nanciero» hacia parcelas jurídicas más «li-
bres» de las rigideces propias del fenómeno
público (123).

Este encuadramiento de la actividad esta-
tal mediante transposición de las Directivas
comunitarias plantea también una cuestión
más que todavía no ha calado en toda su exten-
sión en nuestra doctrina jurídico-tributaria, y es
la incidencia de las normas tributarias emana-
das de la Comunidad Europea en el principio de
reserva de Ley en materia tributaria que esta-
blecen los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitu-
ción Española (124). En definitiva, el

«deslizamiento» del Derecho comunitario en
nuestro ordenamiento financiero y tributario
junto con los pronunciamientos de nuestro Tribu-
nal Constitucional a propósito del concepto
«prestación patrimonial de carácter público»
(125) así como otras razones que «se encuentran
al margen de la dogmática jurídica y son de
pura oportunidad política o, si se quiere, de
psicología tributaria» (126), fuerzan a revi-
sar también los esquemas dogmáticos de la
explicación de los tributos y las finanzas para
plasmear estos nuevos condicionantes (127).

(125) Parece que de las STS 185/1995 y
182/1997 se ha construido como concepto y catego-
ría jurídica la de «prestaciones patrimoniales pú-
blicas, configurando un nuevo recurso financiero,
sin que queden bien precisados sus perfiles e iden-
tidad, así como el papel que incumbe a los princi-
pios de justicia financiera en dicha configuración.
Vid. a propósito del tema, C. LOZANO SERRANO,
«Las prestaciones patrimoniales públicas en la fi-
nanciación del gasto público», *Civitas, REDF* núm.
97, 1998, pp. 25 y ss.

(126) E. SIMÓN ACOSTA, «Consideraciones
acerca del canon sobre la energía eléctrica», *Civi-
tas, REDF* núm. 32, 1981, p. 604. A propósito del
tema entiende el profesor SIMÓN ACOSTA que
«de lo que se ha tratado es de camuflar el grava-
men» y que «la utilización del vocablo canon se en-
frenta a toda una tendencia que trata de poner
orden en el Derecho Tributario para configurarlo
sistemática y por lo tanto científicamente», *passim*.
Estos «camuflajes» no impiden al Tribunal comuni-
tario enjuiciar la ilegalidad de aquellas prestacio-
nes coactivas que sin ser propiamente «tributos»
nazcan unilateralmente de instancias públicas con
carácter coactivo (*vid.* STJCE de 25 de noviembre
de 1981, cit., Rec. 2835).

(127) También C. GARCÍA NOVOA ha mani-
festado la conveniencia de revisar las categorías
tributarias llegando más lejos al hablar de la necesi-
dad de «someter a las mismas a reglas armoniza-
doras», *cfr.* «El futuro de la imposición indirecta en
la Unión Económica y Monetaria. La llamada ar-
monización de segundo grado», *Comunidad Euro-
pea*, núm. 7, 1998, p. 39; así como en la monografía
*El principio de seguridad jurídica en materia tri-
butaria*, cit., pp. 153 y ss., donde aporta sus refle-
xiones a propósito de la congruencia entre el
nomen iuris y el régimen jurídico material de las
categorías e instituciones jurídicas.

(123) *Vid.* LOPERENA ROTA, D.I., en la obra
colectiva de Homenaje al profesor GARCÍA DE
ENTERRÍA, *Estudios sobre la Constitución Espa-
ñola*, Civitas, vol. II, 1991, pp. 1455 y ss.

(124) Así. P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, ha
afirmado con rotundidad que «la Directiva tributa-
ria no satisface el principio de legalidad, «y los Es-
tados miembros se ven constreñidos a completar en
una segunda fase la forma legal del contenido de la
Directiva». *Cfr.* «La protección jurídica del contri-
buyente y la CEE (II)», *Sistema Fiscal Español y
Armonización Europea*, cit., p. 296.